

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch XXY, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vom 10.9.2009 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 und 2007 und der Einkommensteuer 2006 sowie gegen die Bescheide vom 10.9.2009 betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 sowie gegen den Bescheid vom 12.7.2010 betreffend die Umsatzsteuer 2008 und gegen den vorläufig erlassenen Bescheid vom 12.7.2010 betreffend die Einkommensteuer 2008 nach einer am 13.8.2014 in der Hinteren Zollamtsstraße 2b, 1030 Wien, durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Umsatzsteuer 2006 und 2007 vom 10.9.2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Einkommensteuer 2006 vom 10.9.2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 2006, 2007 vom 10.9.2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2006, 2007 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Beschwerde gegen den vorläufig erlassenen Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2008 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2008 vom 12.7.2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit als (AHS) Lehrerin sowie selbständige Einkünfte aus einer Vortragstätigkeit. In den Jahren 2006 bis 2008 erklärte sie außerdem Verluste aus der Vermietung und Verpachtung einer in ihrem Eigentum stehenden Wohnung in Höhe von -3.651,36 (2006), -4.104,44 € (2007) und -2.630,92 € (2008). Aus den Umsatzsteuererklärungen geht unter anderem hervor, dass die Bf. aus dem Ankauf der Wohnung Vorsteuern in Höhe von 22.037,66 € (2006) von 298,56 € (2007) und 190,00 € (2008) € in Ansatz gebracht hat. Das Finanzamt erließ am 7.8.2008 den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2006 sowie am 31.10.2008 den Umsatzsteuerbescheid 2007 erklärungsgemäß.

Im Zuge einer vom 26.5.2009 bis zum 7.9.2009 stattgefundenen Außenprüfung fand die Tatsche Berücksichtigung, dass die Bf. am **24.11.2008** dem Finanzamt erstmals bekanntgab, dass sie die im Jahre 2006 um 108.562,50 € (netto) erworbene Eigentumswohnung ab dem 1.10.2007 an ihre Tochter vermietet hat. Die Bf. legte am 24.11.2008 zum Nachweis des Mietverhältnisses ein Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages vom 16.4.2007 sowie Überweisungsbelege ihrer Tochter für monatliche Mietzahlungen in Höhe von 320,00 € (netto) beginnend mit dem 1.10.2007 vor. Die Tochter der Bf. habe bis zum September 2008 auf Grund ihres Studiums Familienbeihilfe und darüber hinaus geringfügige Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit bezogen, sodass sie insgesamt monatlich über ca. 415,00 € verfügen habe können.

Der Prüfer vertrat dazu in Tz 1 des Prüfungsberichtes die Rechtsauffassung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vermietung einer Liegenschaft zur Wohnversorgung naher Angehöriger in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung steuerlich unbeachtlich sei. Ausgehend von den Einkommen der Eltern und ihrer sich daraus ableitenden Unterhaltspflicht in Höhe von 19.200,00 € für das Jahr 2006 und 21.200,00 € für 2007 dürfe die Vermietung der Wohnung an die Tochter umsatzsteuerrechtlich und einkommensteuerrechtlich nicht als Einkunftsquelle betrachtet werden.

In Tz 2 des Prüfungsberichtes führte der Prüfer im Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit und der Tätigkeit als AHS- Lehrerin aus, dass die Bf. trotz Vorhaltes keine Aufteilung der geltend gemachten Ausgaben in Betriebsausgaben und Werbungskosten vorgenommen habe. Außerdem habe die Prüfung ergeben, dass bei den selbständigen Einkünften der Bf. Betriebskosten in Abzug gebracht worden seien, die zum Teil als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit zu beachten gewesen wären. Daher kürzte der Prüfer aus Vereinfachungsgründen bei der Einkommensteuer 2006 und 2007 die geltend gemachten Betriebsausgaben um 500,00 € und setzte diese als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit an.

Das Finanzamt erließ entsprechend dem Prüfungsergebnis nach erfolgter Wiederaufnahme der Verfahren den Einkommensteuerbescheid 2006 und die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007. Außerdem ergingen im Sinne der oben dargelegten Feststellungen der Außenprüfung die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 und der Umsatzsteuerbescheid 2008. Die Abgabenbehörde brachte die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in Ansatz und versagte die Anerkennung der mit der Vermietung und Verpachtung zusammenhängenden und geltend gemachten Vorsteuern der streitgegenständlichen Jahre. Darüber hinaus erfolgte entsprechend der Tz 2 des Prüfungsberichtes in den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 eine Zuordnung der Betriebsausgaben in Höhe von 500,00 € zu den Werbungskosten.

Wiederaufnahme des Verfahrens

In der gegen die streitgegenständlichen Bescheide erhobenen Beschwerde brachte die Bf. zur Wiederaufnahme der oben dargestellten Verfahren vor, dass alle bezüglich der Vermietung wesentlichen Unterlagen dem Finanzamt bereits **vor Beginn des Betriebsprüfungsverfahrens** vorgelegen wären. Es handle sich dabei um ein detailliertes Anlagenverzeichnis, Zusammensetzung der Anschaffungskosten, Prognoserechnung, Kopie der Teilrechnungen und der Schlussrechnung über den Kauf der vermieteten Wohnung, Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages zwischen der Bf. und ihrer Tochter. Außerdem sei das Finanzamt für die Auszahlung der Familienbeihilfe für ihre Tochter zuständig, weshalb es im Zuge der Überprüfung dieses Anspruches auch über die jährlichen Einkünfte von der Tochter der Bf. Bescheid wissen müsste und die Studienbestätigungen anfordern hätte müssen. Daher sei dem Finanzamt der vollständige Sachverhalt bekannt gewesen.

Vermietung und Verpachtung

Die Bf. verwies in der Folge auf Doralt, EStG , § 20 Tz 123 iVm Tz 108, wonach das Abzugsverbot für Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen dann nicht gelte, wenn diese Leistungen entgeltlich erbracht werden. Ihre Tochter habe die Miete im Zeitraum Oktober 2007 bis Dezember 2008 nicht von ihrem Taschengeld, sondern

aus eigenen Einkünften, die monatlich ca. 415,00 € betragen hätten, bezahlt. Die Einkünfte würden sich aus der Familienbeihilfe und Einnahmen aus verschiedenen Nebentätigkeiten zusammensetzen. Dazu komme, dass ihre Tochter im Herbst 2007 eine Lebensversicherung in Höhe von 5.000,00 € erhalten habe, die seinerzeit von den Großeltern bezahlt worden wäre. Die monatliche Miete habe 352,00 € betragen und wurde auf das Bankkonto der Bf. überwiesen, die die Bf. in der Folge für die Darlehensrückzahlungen verwendete. Die Tochter habe ihr Studium im Juni 2008 abgeschlossen und ab dem Jahr 2009 ein eigenes monatliches Einkommen im Ausmaß von 1.000,00 € erzielt, weshalb sie danach nicht mehr unterhaltsberechtigt gewesen sei.

Die steuerliche Anerkennung der Vermietung von Eltern an ein unterhaltsberechtigtes Kind könne sich nicht nach von der Vermieterin nicht beeinflussbaren Faktoren (Studienabschluss, Ablegung von Prüfungen) richten. Außerdem könne die Betrachtung nicht nur auf einen Zeitraum von einem Jahr bezogen werden, sondern müsste sich auf den gesamten Zeitraum der Vermietung erstrecken. Die Höhe der Miete sei fremdüblich. Es liege keine Liebhaberei vor, da innerhalb von neun Jahren ein Totalgewinn zu erwarten sei.

Es liege eine Ungleichbehandlung vor, indem bei denselben Voraussetzungen die Vermietung als Einkunftsquelle behandelt werde, wenn der Mieter eine nicht dem Vermieter gegenüber unterhaltsberechtigte Person ist, der Mieter jedoch von seinen Eltern Unterhalt bezieht.

Zu Tz 2 des Prüfungsberichtes brachte die Bf. vor, dass sie den Vorhalt des Prüfers dahingehend beantwortet habe, dass eine Aufteilung der Ausgaben entsprechend ihrer Veranlassung erfolgt wäre. Der Prüfer habe daraufhin keine weitere Stellungnahme abgegeben, ob er weitere Unterlagen oder Informationen benötige. Die Feststellung in der genannten Tz 2 sei demzufolge ohne Wahrung des Parteiengehörs getroffen worden. Die Bf. verwies auch darauf hin, dass sie die Grundlagen dieser Feststellung nicht kenne.

Das Finanzamt erließ betreffend die Jahre 2006 und 2007 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und führte zur Wiederaufnahme der Verfahren aus, dass eine solche von Amts wegen auch dann zulässig sei, wenn ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatschen bzw. Beweismittel im Erstverfahren gegeben sei.

Die zu beurteilende Vermietung sei zu Wohnzwecken als Wohnversorgung erfolgt und daher steuerlich unbeachtlich. Auf die fremdübliche Gestaltung des Mietvertrages kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0057). Die monatliche Familienbeihilfe gehört nicht zu den eigenen Einkünften des Kindes, sondern ist Teil des Unterhalts. Das Finanzamt bezog sich in diesem Zusammenhang auf § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 und versagte den mit der angegebenen Vermietung zusammenhängenden Ausgaben die Abzugsfähigkeit. Gleichermassen stehe der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 nicht zu. Dazu komme, dass dem gesetzlich festgelegten Unterhaltsanspruch der Tochter in Höhe von 19.200,00 € für 2006 und 21.200,00 € für 2007 eigene Einkünfte

der Tochter in Höhe von 5.000,00 € im Jahre 2006 gegenüberstehen würden. Im Jahre 2007 habe sie keine Einkünfte erzielt. Außerdem sei angesichts der geringfügigen Einkünfte die Finanzierung der Betriebskosten der Wohnung nicht erklärbar und sei es nicht nachvollziehbar gewesen, dass der gekaufte Garagenplatz nicht mitvermietet worden sei.

Zu Tz 2 führte das Finanzamt aus, dass die Bf. weder die Betriebsausgaben noch die Werbungskosten konkretisiert habe. Daneben sei festzuhalten, dass die selbständige Tätigkeit abgesehen vom Jahr 2007 ausnahmslos Verluste erwirtschaftet worden sind, erging der Einkommensteuerbescheid 2008 vorläufig.

Im Vorlageantrag verwies die Bf. auf ihre Beschwerdeausführungen zur Wiederaufnahme der Verfahren und brachte zur Vermietung und der Aufteilung der Betriebskosten auf die Werbungskosten nichts Neues vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung legte die steuerliche Vertretung der Bf. zum Nachweis dafür, dass die Tochter der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum geringfügige Einkünfte erzielt habe einen Versicherungsdatenauszug aus dem Jahre 2012 sowie Daten aus den Steuerakten der Jahre 2002, 2003, 2005, 2006, 2008 und 2009 vor. Die belangte Behörde brachte ergänzend vor, dass die Tochter der Bf. neben der Miete auch für die Betriebskosten, die Kleidung, den täglichen Lebensbedarf aufzukommen hätte. Die steuerliche Vertreterin verwies außerdem drauf hin, dass die Beendigung des Studiums erst am Ende des Jahres 2008 möglich gewesen sei, da sich zum einen die Diplomarbeit wegen eines Auslandsaufenthaltes der Betreuerin verzögert habe, und zum anderen die Tochter der Bf. wegen gesundheitlicher Probleme nicht voll einsatzfähig gewesen sei. Die steuerliche Vertretung verwies außerdem zur Unterstützung ihres rechtlichen Standpunktes auf das VwGH-Erkenntnis vom 18.10.2012, 2010/15/0010, hin, aus dem hervorgehe, dass Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen bei fremdüblicher Gestaltung anzuerkennen wären.

Zur streitgegenständlichen Aufteilung der Ausgaben in Werbungskosten und Betriebsausgaben kam in der mündlichen Verhandlung hervor, dass die Bf. gegen eine solche Aufteilung keine Einwendungen habe. Die Parteien des Verfahrens legten am 28.8.2014 im beiderseitigen Einverständnis dem Bundesfinanzgericht unter Verzicht auf die Abhaltung einer weiteren mündlichen Verhandlung nachfolgende Aufteilung der Ausgaben am 28.8.2014 vor. Nach dieser Aufteilung wurden Büromaterial, Kilometergeld, Diäten und Seminarkosten im Ausmaß von 25% der selbständigen Tätigkeit und von 75% der selbständigen Tätigkeit zugeordnet. Abschreibungen und Telefonkosten fanden demgegenüber eine 100%ige Berücksichtigung bei der Vortragstätigkeit.

Telefon/Internet	100%	0%
Büromaterial	25%	75%
Kilometergeld	25%	75%

Diäten	25%	75%
Seminarkosten	25%	75%
Abschreibung	100%	0%
GWG	100%	0%

Auf Grundlage dieser prozentuellen Aufteilung errechneten sich folgende Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

2006		
	Ausgangspunkt EB/ Erklärung	neu lt Finanzamt
Telefon, Internet	200,00	200,00
Büromartial	630,63	157,66
Kilometergeld	272,84	68,21
Diäten	424,40	106,10
Seminarkosten	706,00	176,50
Abschreibung	282,25	282,25
Gesamtaufwendungen	2.516,12	990,72
Einnahmen	1.702,30	1.702,30
Aufwendungen	2.516,12	990,72
Gewinn/Verlust	-813,82	711,58
Werbungskosten	0,00	1.525,40
2007		
	Ausgangspunkt EB/ Erklärung	neu lt Finanzamt
Telefon, Internet	200,00	200,00
Büromartial	795,87	198,97
Kilometergeld	1.219,22	304,81
Diäten	105,60	26,40

Seminarkosten	267,00	66,75
Abschreibung	0,00	0,00
Gesamtaufwendungen	2.587,69	796,92
Einnahmen	2.913,70	2.913,70
Aufwendungen	2.587,69	796,92
Gewinn/Verlust	326,01	2.116,78
Werbungskosten	0,00	1.790,76

2008

	Ausgangspunkt EB/ Erklärung	neu lt Finanzamt
Telefon, Internet	200,00	200,00
Büromartial	605,59	151,40
Kilometergeld	109,90	27,48
Diäten	39,00	9,75
GWG	213,88	213,88
Abschreibung	71,65	71,65
Gesamtaufwendungen	1.240,02	674,15
Einnahmen	962,50	962,50
Aufwendungen	1.240,02	674,15
Gewinn/Verlust	-277,52	288,35
Werbungskosten	0,00	565,87

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt als erwiesen aus:

Die Bf. erwarb im Jahre 2006 eine Eigentumswohnung, die sie ab dem 1.10.2007 an ihre Tochter, die bis zum 31.12.2008 unterhaltpflichtig war, vermietet hat. Mit Jänner 2009 erzielte die Tochter der Bf. eigene Einkünfte und war selbsterhaltungsfähig, davor bezog sie bis zum September 2008 die Familienbeihilfe. Das Finanzamt erfuhr von der Tatsache der Vermietung der Wohnung an die Tochter der Bf. am 24.11.2008 infolge der Übermittlung des Anbots zum Abschluss des Mietvertrages.

Die Tochter der Bf. erzielte im Jahr 2006 eigene Einkünfte in Höhe von 5.000,00 €. Im Jahr 2007 war sie geringfügig beschäftigt und erhielt Einkünfte in Höhe von 1.000,00 €. Im Oktober 2007 wurde ihr eine Lebensversicherung in Höhe von 5.000,00 € ausbezahlt.

Die Zuordnung der Betriebsausgaben und Werbungskosten zu den jeweiligen Einkünften der Jahre 2006, 2007 und 2008 nimmt das Bundesfinanzgericht entsprechend der oben außer Streit gestellten Aufteilung der Aufwendungen vor. Daraus ergeben sich für das Jahr 2006 ein Gewinn in Höhe von 711,58 € und anzuerkennende Werbungskosten in Höhe von 1.525,40 €, für das Jahr 2007 ein Gewinn in Höhe von 2.116,78 € sowie Werbungskosten in Höhe von 1.790,76 € und für das Jahr 2008 ein Gewinn von 288,35 € und Werbungskosten in Höhe von 565,87 €. Diese Feststellungen gründen sich auf den vorliegenden Akt, dem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung, der übermittelten Aufteilung der Aufwendungen durch die Verfahrensparteien und dem Ergebnis der durchgeföhrten mündlichen Verhandlung.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

§ 303 Abs 1 BAO lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeföhrt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeföhrt hätte.

Der in lit b geregelte Neuerungstatbestand bringt zum Ausdruck, dass Sachverhaltselemente bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis führen als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht wurde (vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064). Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094). Sie sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind, wie zB Ansichten, Absichten oder Gesinnungen, wie zB die Zahlungswilligkeit (VwGH 14.6.1982, 82/12/0056).

Ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel zulässig ist, ist davon abhängig, dass die Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren bisher unbekannte aber entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente in ihre rechtliche Entscheidung mit einfließen lässt.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahms Gründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065, VwGH 20.11.1997, 96/15/0221). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA *aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens* zu beurteilen (zB VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016). Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung (vgl VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094) oder für die Erhebung der Kommunalsteuer für die Gemeinde (VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192) neu hervorkommen. Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177). Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 25.10.2001, 98/15/0190).

Im Beschwerdefall ist die Tatsache der Vermietung der Eigentumswohnung der Bf. an ihre noch unterhaltsberechtigte Tochter und die Absicht dazu im Jahre 2006 bezüglich der jeweiligen Umsatz- und Einkommensteuerverfahren und im Jahr 2007 im Umsatzsteuerverfahren neu hervorgekommen. Diese Sachverhaltselemente waren im Zeitpunkt der Erlassung der genannten Bescheide am 7.8.2008 und am 31.10.2008 bereits existent, sie sind jedoch erst am 24.11.2008 durch die Übermittlung des Anbots auf einen Mietvertrag hervorgekommen. Dem Einwand der Bf., der Umstand, dass die Tochter noch bis zum Jahre 2008 nicht selbsterhaltungsfähig war, sei im Verfahren betreffend die Familienbeihilfe bekannt gewesen, muss entgegnet werden, dass die Kenntnis der Umstände im Sinne der vorstehenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung lediglich im Rahmen der gegenständlichen Verfahren entscheidungsrelevant war, der Wissensstand im Familienbeihilfenverfahren kann demzufolge für die gegenständlichen Verfahren nicht neu hervorkommen. Aus diesen Gründen geht das Beschwerdevorbringen, es würden keine neuen Tatsachen vorliegen, ins Leere, weshalb die verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide zu Recht ergangen sind. Die neuen Tatsachen, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen waren haben, auch zu einem anders lautenden Spruch geführt (vgl. § 303 Abs 1 BAO letzter Satz). Bezuglich des Einkommensteuerverfahrens 2007 ist zu bemerken, dass diesbezüglich keine Wiederaufnahme erfolgt ist, das Finanzamt demzufolge den Einkommensteuerbescheid 2007 am 10.9.2009 erlassen und die zu diesem Zeitpunkt bereits bekannte Tatsache der Vermietung an die unterhaltsberechtigte Tochter berücksichtigt hat.

Vermietung und Verpachtung

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung normiert: "Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: Die für den Haushalt des

Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge". Mit dieser Bestimmung soll die Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung abgegrenzt werden (VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006, Rz 4701 EStR).

Gemäß § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind – ebenfalls unabhängig vom Rechtstitel, auf dem sie beruhen (VwGH 27.1.09, 2006/13/0166) – vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie ohne gleichwertige wirtschaftliche Gegenleistung des Empfängers erbracht werden bzw eine eindeutig überwiegende oder ausschließliche betriebliche Veranlassung nicht vorliegt (EStR 4833; gilt nach UFS 25.7.05, RV/0134-L/03 auch für unangemessen niedrige, noch über einem Taschengeld liegende Entgelte). Gesetzlich unterhaltsberechtigt ist, wer gegenüber dem Zuwendenden einen Unterhaltsanspruch nach bürgerlichem Recht geltend machen könnte (EStR 4834, Jakom § 20 Tz 83).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass die Tochter der Bf. im Streitzeitraum, demnach bis Ende 2008 nicht selbsterhaltungsfähig und gegenüber ihren Eltern unterhaltsberechtigt war. Unstrittig ist weiters, dass die streitgegenständlichen Vorsteuerbeträge und die geltend gemachten Verluste im Zusammenhang mit der Anschaffung und der in der Folge an die unterhaltsberechtigte Tochter der Bf. erfolgten Vermietung der Eigentumswohnung entstanden sind. Weiters ist festzuhalten, dass die Bf. ihrer unterhaltsberechtigten Tochter eine Wohnung für ihre Wohnzwecke überlassen hat und von ihr dafür eine "Miete" in Höhe von 320,00 € erhalten hat. Nach § 231 Abs 1 ABGB (früher: § 140 ABGB) haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes 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“ (*Limberg in Kletečka/Schauer, ABGB § 231 Rz 2*). Der Unterhaltsanspruch orientiert sich nach der **Leistungsfähigkeit** der Eltern, die sich grundsätzlich nach ihrem Einkommen bemisst. Daraus ergibt sich, dass die Zurverfügungstellung einer Wohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind stets einen Unterhaltsbeitrag darstellt. Die Tatsache, dass die Tochter eine Miete bezahlt hat, muss damit im Zusammenhang gesehen werden, dass für sie dadurch wirtschaftlich dasselbe Ergebnis erzielt wurde wie durch ein unentgeltliches Zurverfügungstellen der Wohnung und den Erhalt eines um die Miete verringerten Unterhaltsbetrages (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141). Angesichts der Leistungsfähigkeit der Eltern im konkreten Fall und des sich daraus ableitenden Unterhaltsanspruches in Höhe von 19.200,00 € (2006) und 21.200,00 € im Jahr 2007, ist - wie oben dargestellt - die Überlassung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken jedenfalls im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung der Bf. als erbracht anzusehen und sind diese jedenfalls als Unterhaltsleistungen der unbeachtlichen Sphäre der

Einkommensverwendung zuzuordnen. Daraus folgt, dass diese Leistungen, auch wenn sie in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet sind, für die Einkommensteuer unbeachtlich zu bleiben haben (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057). Die für die Wohnung verwendeten Aufwendungen dienten somit dem Unterhalt eines Familienangehörigen und fielen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988. Es erübrigert sich somit auf die Einwendungen in der Beschwerde einzugehen, wonach das Abzugsverbot für Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen dann nicht gelte, wenn diese Leistungen entgeltlich erbracht werden, zumal der § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 im Beschwerdefall nicht zur Anwendung gelangt. Ebensowenig vermag aus diesem Grund die Tatsache, dass die Großeltern der Tochter 5.000,00 € gewährten, die Unterhaltsverpflichtung der Bf nicht zu kürzen.

In umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist auszuführen, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 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 kann. Der VwGH verwies in seinem Erkenntnis vom 19.4.2007, 2004/13/0091, auf Art 2 iVm Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, wonach nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegen. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 der Sechsten MwSt-RL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst. 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. 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. Aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 in Verbindung mit Art. 4 der Sechsten MwSt-RL geht hervor, dass nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. das Urteil des EuGH vom 21. April 2005 in der Rs. C-25/03 (HE), Rn 37). Der VwGH entschied im Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0141, dass sich die Tätigkeit der eine Miteigentümergemeinschaft bildenden Beschwerdeführer hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnung darauf beschränkte, sie ihrem Sohn zu dessen ausschließlichen (privaten) Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung der Wohnung, die als Gewährung des Unterhaltes an den Familienangehörigen (Sohn) der Beschwerdeführer zu beurteilen war, stellte demnach keine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar.

Vor diesem Hintergrund war auch die Tätigkeit der Bf. hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnung darauf begrenzt, sie ihrer Tochter zu deren ausschließlichen (privaten) Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung der Wohnung stellte sich nach

den obigen Ausführungen als Gewährung des Unterhaltes an eine Familienangehörige (Tochter der Bf.) und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar. Daher kam der Bf keine Unternehmereigenschaft zu und war bezüglich diesbezüglich eine Umsatzsteuer nicht festzusetzen sowie ein Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen.

Der Hinweis der Bf. in der mündlichen Verhandlung auf das VwGH-Erkenntnis vom 18.10.2012, 2010/15/0010, führt die Beschwerde auch nicht zum Erfolg, da der VwGH in diesem Erkenntnis die beiden wechselseitig verknüpften Rechtsgeschäfte streng voneinander getrennt beurteilt hat und in dieser isolierten Betrachtung in jedem einzelnen Vermietungsvorgang, der nicht zwischen nahen Angehörigen stattgefunden hat, keinen Missbrauch erkannt hat. Der VwGH führt dazu aus, dass es dem Steuerpflichtigen frei stehen muss, eine eigene Immobilie am Markt zu vermieten und dem Wohnbedürfnis des unterhaltsverpflichteten Sohn dadurch zu entsprechen, dass er ihm die finanziellen Mittel für die Anmietung einer Wohnung am Arbeitsmarkt zur Verfügung stellt. Dabei lässt der Gerichtshof außer Betracht, dass die beiden Kauf- und Vermietungsvorgänge eng miteinander verknüpft waren. Im Beschwerdefall ist hingegen der Sachverhalt anders gelagert, da die Bf. eine Wohnungsüberlassung als Form der Unterhaltsgewährung gewählt hat, auf die die oben dargelegte VwGH-Rechtsprechung zur Anwendung gelangt, wonach eine Vermietung im Rahmen einer Unterhaltungsverpflichtung keine Einkunftsquelle und keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, zumal sie nicht, wie im Falle der oben dargelegten wechselseitigen Vermietung, gegenüber einem Dritten erfolgt ist.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG kann gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder das Erkenntnis von einer solchen Rechtsprechung abweicht. Das konkrete Erkenntnis erging im Sinne der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision unzulässig ist.

Wien, am 4. September 2014