

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes\_A vom 13. bzw. 14. Juli 2011 betreffend

a) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 sowie  
b) Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009

1.) zu Recht erkannt:

a) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.  
b) Die Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2009 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2.) beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

A.) Verfahrensgang:

A 1.) Die Abgabepflichtige erklärte in den Jahren 2006 bis 2009 Einkünfte ua. aus den Vermietungen ihrer Wohnungen in Anschrift\_Wohnungen, Top\_A und Top\_B. Die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2008 wurden vom Finanzamt\_A antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2006

mit Ausfertigungsdatum 11. Oktober 2007, für das Jahr 2007 mit Ausfertigungsdatum 7. November 2008 sowie für das Jahr 2008 mit Ausfertigungsdatum 28. Oktober 2009).

Anlässlich einer zur ABNr.:\_A durchgeführten Nachschau des Finanzamtes\_A tätigte der Betriebsprüfer\_A nachfolgende Feststellung (siehe Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 15. Februar 2011, ABNr.:\_A). :

*"TZ. 1 Vermietung an studierende Kinder*

*Betrifft Veranlagungsjahre ab 2006*

*Zur Vermietung von drei Wohnungen ( Top\_B , Top\_C , Top\_A im" Haus*

*Anschrift\_Wohnungen )" an die eigenen Kinder ist folgendes festzustellen:*

*Die Vermietung zu Wohnzwecken als Wohnversorgung nahr Angehöriger in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung (Z.B. Vermietung an studierende Kinder in einem Mietobjekt eines Abgabepflichtigen) ist steuerlich unbeachtlich. Auf die fremdübliche Gestaltung der vom Abgabepflichtigen als Vermieter mit seinen Kindern abgeschlossenen Mietverträgen kommt es bei der gegenständlichen Beurteilung ebensowenig an wie auf die Überlegung zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes.*

*Alle drei Mieter können die Mieten nicht aus dem eigenen Einkommen bezahlen.*

*Top\_A wurde seit 2006 von" Sohn\_A "bewohnt, es besteht daher keine Einkunftsquelle.*

*Top\_C seit dem Jahr 2009 von" Tochter\_A ", die Verluste können nicht anerkannt werden.*

*Top\_B " Tochter\_B " bezieht bis dato ebenfalls nur geringfügige Einkünfte.*

*Umsatzsteuerlich werden sowohl Umsatzsteuer wie auch Vorsteuern um 2/3 gekürzt."*

A 2.) Das Finanzamt\_A folgte der Feststellung des Betriebsprüfers und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 - (neue) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 (Bescheide für die Jahre 2006 bis 2008 und Einkommensteuerbescheid 2009 mit Ausfertigungsdatum 13. Juli 2011; Umsatzsteuerbescheid 2009 mit Ausfertigungsdatum 14. Juli 2011).

Die Bescheide betreffend die Jahre 2006 bis 2008 führten in der Begründung aus:

*"Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu."*

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 begründete das Finanzamt\_A in der (händisch erstellten) Bescheidbegründung vom 13. Juli 2011 wie nachfolgend:

*"Hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2006-2008 wurden im Zuge des Nachschauauftrages vom 15.02.2011 unter TZ.1 Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen.*

*Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem*

*Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."*

Zur Begründung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 verwies die Abgabenbehörde in der (händisch erstellten) Bescheidbegründung vom 13. Juli 2011 (betreffend die Jahre 2006 bis 2008) und in den mittels EDV-erstellten Bescheiden (betreffend 2009) auf die höchstgerichtlichen Erkenntnisse (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057; VwGH 30.03.2006, 2002/15/0141), deren zufolge es auf die fremdübliche Gestaltung der vom Abgabepflichtigen als Vermieter mit seinen Kindern abgeschlossenen Mietverträgen ebenso wenig ankomme wie auf die Überlegungen zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes. Werbungskosten seien somit gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig bzw. stehe ein Vorsteuerabzug somit nicht zu.

Das Finanzamt\_A erkannte den Berechnungen der händischen Bescheidbegründung vom 13. Juli 2011 zufolge bzw. nach den Bescheidbegründungen für das Jahr 2009 die Vermietung Anschrift\_Wohnungen, Top\_B, steuerlich als Einkunftsquelle an.

A 3.) In der gegen obige Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 11. August 2011 führte die Beschwerdeführerin unter Verweis auf ihr Schreiben vom 28. Februar 2011 aus, die Erkenntnisse des VwGH vom 22.11.2001, 98/15/0057, und vom 30.3.2006, 2002/15/0141, würden auf den gegenständlichen Tatbestand nicht zutreffen. Der VwGH gehe in seiner Begründung nämlich davon aus, dass die Miete in vollem Umfang aus den vom vermietenden Elternteil zu leistenden Unterhaltszahlungen stammen würde. Im gegenständlichen Falle stimme das in mehrfacher Hinsicht nicht:

1.) Die Eltern seien jeweils entsprechend ihren Einkünften zur Leistung von Unterhalt verpflichtet. Das Nettoeinkommen der Beschwerdeführerin liege in den Jahren 2006 bis 2009 im Schnitt bei maximal ca. 10.000,00 €/Jahr. Nach der Rechtsprechung des OGH betrage die Unterhaltsverpflichtung maximal 10% des Einkommens des Unterhaltsverpflichteten. Der Unterhaltsanspruch jedes Kindes gegenüber der Abgabepflichtigen liege also bei maximal ca. 80,00 €/Monat. Es sei also klar, dass die Mietzahlungen nur zu einem geringen Teil aus den Unterhaltsleistungen von der Beschwerdeführerin bezahlt werden könnten und damit die angesprochenen VwGH-Erkenntnisse nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt anwendbar seien.

2) Um die Mietzahlungen leisten zu können, hätten die mietenden Kinder jeweils einen Teil der von ihnen gemieteten Wohnungen untervermietet. Der aus diesen Untervermietungseinnahmen stammende Teil der Mietzahlungen habe seinen Ursprung keinesfalls in den Unterhaltszahlungen der Eltern.

3) Die mietenden Kinder hätten im Großteil der Jahre Stipendien nach dem Studienbeihilfengesetz bezogen. Die aus diesen Stipendien bezahlten Teile der Mietzahlungen würden ebenfalls keinesfalls aus den Unterhaltszahlungen der Eltern stammen.

4) Die mietenden Kinder hätten teilweise auch aus Ferialdienstverhältnissen eigene Einkünfte erzielt, die ebenfalls teilweise zur Zahlung der Mieten verwendet worden wären.

Der Sachverhalt sei also völlig anders gelagert, als der den angesprochenen VwGH Erkenntnissen zugrunde liegende Sachverhalt. Da die Mittel für die Mietzahlungen nicht ausschließlich oder überwiegend von den mietenden Kindern gegenüber unterhaltsverpflichteten Vermieterin stammen würden, seien also sehr wohl die sonst für die Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätze anzuwenden. Wie bereits im Schreiben vom 28. Februar 2011 ausgeführt, würden die Mietverhältnisse diesen Kriterien entsprechen. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 25.11.2010, 2007/15/0184, wieder deutlich zum Ausdruck gebracht, dass auch bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen das Vorliegen der Fremdüblichkeit das entscheidende Kriterium für die steuerliche Anerkennung sei. Aus den angeführten Gründen werde die ersatzlose Aufhebung der strittigen Bescheide für die Jahre 2006 - 2008 und die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2009 gemäß den eingereichten Erklärungen beantragt.

In dem an den Betriebsprüfer ergangenem Schreiben vom 28. Februar 2011 erklärte die Abgabepflichtige, der Unterhalt an die Kinder werde in Geld geleistet. Da die Kinder nicht am Familienwohnsitz wohnen würden, müssten diese Wohnraum anmieten. Es dürfe keinen Unterschied machen, ob Vermieter dieses Wohnraumes ein fremder Dritter oder die Beschwerdeführerin sei. Auch der VfGH führe in ständiger Rechtsprechung aus, dass das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis nicht ausreiche, eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.87 G 52/87, 27.9.84 G 130/84, 15.6.82, 17.12.79 G 30/79 etc.). Warum sollte die Mietzahlung an einen fremden Dritten ein steuerrechtliches Mietverhältnis begründen, die Mietzahlung an die Abgabepflichtige in fremdüblicher Höhe aber nicht. Wie Univ.Prof.Dr. Beiser in seinem Artikel in der SWK 2011 S 299ff ausführe, gebiete der Gleichheitssatz (Art. 7 BVG, § 114 BAO), dass Verträge zwischen nahen Angehörigen, wenn sie tatsächlich gelebt und vollzogen werden, ebenso wie Verträge zwischen fremden Dritten anzuerkennen seien. Zu prüfen sei nur, ob Leistung und Gegenleistung angemessen seien und einem Fremdvergleich standhalten würden. Die Höhe von Wohnungsmieten sei in Österreich bei einem Großteil der Wohnungen gesetzlich geregelt. Im Falle der von der Abgabepflichtigen vermieteten Wohnungen richte sich die erlaubte Miete nach den Richtwerten des Richtwertgesetzes. Die von der Beschwerdeführerin an die Kinder verrechnete Miete entspreche den Bestimmungen dieses Gesetzes. Es sei also festzustellen, dass fremdübliche Mieten erzielt werden würden. Weiters sei zu prüfen, ob Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliege. Eine Prüfung gemäß dieser Verordnung ergebe, dass bei allen drei Wohnungen voraussichtlich ein Gesamtüberschuss innerhalb der von der Verordnung geforderten Frist von 20 (22) Jahren erzielt werde. Abschließend sei also festzuhalten, dass die Mietverhältnisse zwischen der Abgabepflichtigen und Sohn\_A, Tochter\_A und Tochter\_B gemäß den in o.a. Artikel von Prof. Beiser detailliert geschilderten Kriterien steuerlich sehr wohl anzuerkennen seien.

A 4.) Das Finanzamt\_A legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind

die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

A 5.) Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 13. April 2015 reichte die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 20. Mai 2015 ua. Abschriften der (Unter)Mietverträge, Wohnungspläne, Mietzinszahlungsnachweise der Sohn\_A\_und\_Tochter\_A an die Beschwerdeführerin (im Form von Kontoauszügen), Betriebskostenabrechnungen der Abgabepflichtigen, Erdgas- und Stromabrechnungen, Unterhaltszahlungsnachweise 2009 der Abgabepflichtigen und des Kindesvaters\_A an Sohn\_A\_und\_Tochter\_A (in Form von Kontoauszügen) sowie Bescheide über die Zuerkennung von Studienbeihilfen an Sohn\_A\_und\_Tochter\_A nach. Beide Wohnungen hätten je drei Zimmer, wovon jeweils ein Zimmer von ihrem Sohn\_A (im gesamten Jahr 2009) bzw. von ihrer Tochter\_A (ab Wohnungsanmietung 1. November 2009) bewohnt worden wäre. Die übrigen Zimmer seien von Sohn\_A\_und\_Tochter\_A untervermietet worden, nämlich im Jahr 2009 Top\_A je ein Zimmer an Untermieter\_A (vom 1. Jänner bis 30. Juni 2009; monatliche Miete 250,00 €), Untermieter\_B (vom 1. bis 31. Dezember 2009, monatliche Miete 250,00 €) und Untermieter\_C (1. Jänner bis 31. Dezember 2009, monatliche Miete 250,00 €) sowie im Top\_C an Untermieter\_D (15. November bis 31. Dezember 2009, monatliche Miete 300,00 €). Ein Zimmer sei im Top\_C im Jahr 2009 leer gestanden und sei ab 1. Februar 2010 an Untermieter\_E (monatliche Miete 250,00 €) (unter)vermietet worden. Töchter\_C\_und\_D hätten vom 1. Juli bis 31. Oktober 2009 ein Zimmer im Top\_A bewohnt. Die Abgabepflichtige und Kindesvater als Kindeseltern hätten weiters an Sohn\_A\_und\_Tochter\_A Unterhaltsleistungen durch Geldüberweisungen (an Sohn\_A: Gesamtsumme: 2.629,90 €; an Tochter\_A: im strittigen Zeitraum November bis Dezember 2009 Gesamtsumme: 971,05 €), durch Barzahlungen von ca. 1.500,00 € pro Jahr und Kind sowie Naturalleistungen (Essen, Kleidung und Mobilkostenübernahmen im Wert von ca. 150,00 €/Monat und Kind) erbracht. Die Familienbeihilfen für die Kinder seien in obigen Geldzahlungen enthalten. Sohn\_A habe im gesamten Jahr 2009 und Tochter\_A von Jänner bis September 2009 Stipendien bezogen. Sohn\_A sei vom 24. August bis 16. Oktober 2009 bei der Arbeitgeber\_A und Tochter\_A vom 1. Jänner bis 30. September 2009 beim Arbeitgeber\_B nichtselbständig beschäftigt gewesen. Sohn\_A\_und\_Tochter\_A hätten aus ihrem Gehalt, Mieteinnahmen und Stipendien einen nicht unwesentlichen Teil der Lebenshaltungskosten bestreiten können (bei Sohn\_A in Summe 9.746,00 €, Mietzinszahlungen an die Abgabepflichtige: 5.208,84 €; bei Tochter\_A in Summe 5.130,00 €, Mietzinszahlungen an die Abgabepflichtige: 1.017,10 €). Der andere Teil sei über Familienbeihilfe und Leistungen der Eltern finanziert worden. Es falle sicherlich nicht unter die Unterhaltspflicht der Eltern, den Kindern eine Drei-Zimmerwohnung als Unterhaltsleistung zur Verfügung zu stellen. Die Kinder hätten die Miete aus ihren eigenen Einkünften bezahlen können. Die Wohnungen seien auch nur zu einem Drittel für die Wohnbedürfnisse der Kinder verwendet worden.

B) Erwägungen:

B 1.) Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008:

B 1.a) Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (in der Fassung durch das FVwGG 2012, BGBI I 2013/14) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 278 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat. Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde. Das Bundesfinanzgericht darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes berechtigt die Bestimmung des § 279 Abs. 1 BAO das Bundesfinanzgericht nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht

jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung des Bundesfinanzgerichtes auf die (auf diese Weise zu beurteilende) Sache schließt daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Verstößt das Bundesfinanzgericht gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Beschwerdeverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht. Dass das Bundesfinanzgericht keine neuen Wiederaufnahmsgründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus § 304 BAO ergibt, geboten. Schließlich kann wohl auch primär nur die gemäß § 305 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; Ritz, Bundesabgabenordnung (BAO)<sup>5</sup>, § 279 Tz. 11; Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2803, 1994).

B 1.b) Im vorliegenden Fall ist aus den bekämpften Bescheiden nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt\_A eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 verfügt hat. In der Bescheidbegründung der strittigen Bescheide vom 13. Juli 2011 wird - neben Ausführungen zum Ermessen der Abgabenbehörde - lediglich auf die "im Zuge des Nachschauauftrages vom 15. Februar 2011 unter TZ. 1" getroffene Feststellung verwiesen, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO erforderlich machen würde. TZ. 1 der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 15. Februar 2011 gibt lediglich die Rechtsansicht der Abgabenbehörde betreffend die "Vermietung zu Wohnzwecken als Wohnversorgung naher Angehöriger in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung" wieder, ohne jedoch die "neu hervorgekommenen Tatsachen" oder allfällige sonstige, die Wiederaufnahme begründende Tatbestände dezidiert zu benennen und diese näher zu bezeichnen. Den Bescheidbegründungen kann mangels entsprechender abgabenbehördlicher Darlegung nicht entnommen werden, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. sonstige, die Wiederaufnahme begründenden Tatbestände sich die Wiederaufnahme der Verfahren stützen soll, zumal die Abgabenbehörde jegliche Angaben hierzu unterlässt, ob sie etwa im Umstand einer Vermietung an "eigene Kinder" oder im Umstand, dass die Mieten "nicht aus dem eigenen Einkommen der Kinder bezahlt" werden können, Tatbestände erblicken würde, welche "neu hervorgekommen" seien und zur Wiederaufnahme der Verfahren

berechtigen könnten. Den Bescheidbegründungen kann nicht entnommen werden, wann die Abgabenbehörde Kenntnis über die gegenständlichen Vereinbarungen (ua. Vertragsinhalt, Mieter, Mietzins) erlangt hat. Mangels entsprechender Ausführungen nahm das Finanzamt\_A die Wiederaufnahmen ohne Begründung vor.

Da die bekämpften Wiederaufnahmen sich sohin auf keinen Wiederaufnahmsgrund stützen, das Bundesfinanzgericht jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt\_A in den bekämpften Bescheiden nicht ausgeführten Wiederaufnahmsgründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes\_A ersatzlos zu beheben.

B 2.) Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008:

B 2.a) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Die Bescheidbeschwerde ist gemäß § 260 Abs. 1 BAO mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

B 2.b) Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 scheiden die vom Finanzamt\_A in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 (mit Ausfertigungsdatum 13. Juli 2011) gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353), die alten Sachbescheide leben wieder auf (VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz. 18).

Die bekämpften Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 gehören somit nicht mehr dem Rechtsbestand an. Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben (somit nicht im Sinne des § 253 BAO durch einen späteren Bescheid ersetzt), so wird die Bescheidbeschwerde unzulässig (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 260 Tz. 15), weshalb die gegen die streitgegenständlichen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erhobene Beschwerde vom 11. August 2011 zurückzuweisen ist.

B 3.) Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2009:

B 3.a) Dem Erkenntnis liegt nachfolgender Sachverhalt betreffend 2009 zugrunde:

Die gegenüber der Abgabepflichtigen als Kindesmutter unterhaltsberechtigten Kinder Sohn\_A und Tochter\_A waren im Jahr 2009 in den beiden im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Wohnungen in Anschrift\_Wohnungen, Top\_A (genutzt

von Sohn\_A das gesamte Jahr 2009 über) und Top\_C (genutzt von Tochter\_A vom 1. November bis 31. Dezember 2009) wohnhaft. Sohn\_A und Tochter\_A haben mit Zustimmung der Abgabepflichtigen zeitweise einzelne Zimmer in den beiden Drei-Zimmer-Wohnungen um je 250,00 € bzw. 300,00 € per Monat untervermietet (Sohn\_A: Zimmer 1 an Untermieter\_A vom 1. Jänner bis 30. Juni 2009 um insgesamt 1.500,00 €, Zimmer 2 an Untermieter\_B vom 1. Dezember bis 31. Dezember 2009 um 250,00 € und Zimmer 3 an Untermieter\_C vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2009 um insgesamt 3.000,00 € - (Unter)Mietzinseinnahmen 2009 sohin in Summe 4.750,00 €; Tochter\_A: Zimmer 1 an Untermieter\_D vom 15. November bis 31. Dezember 2009 um 450,00 €). Beide Kinder haben im strittigen Zeitraum studiert (Sohn\_A: Student an der Universität Innsbruck vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2009; Tochter\_A: Studentin an der AZW Innsbruck). Die Kindeseltern (Beschwerdeführerin und Kindesvaters) erbrachten an ihre beiden Kinder Unterhaltsleistungen in Form von Geldzahlungen (an Sohn\_A Banküberweisungen in Höhe von 2.629,90 € und Barzahlungen in Höhe von 1.500,00 €, sohin im Gesamtbetrag von 4.129,90 €; an Tochter\_A im strittigen Zeitraum November und Dezember 2009 Banküberweisungen in Höhe von 971,05 € und Barzahlungen in Höhe von 250,00 €, sohin im Gesamtbetrag von 1.221,05 €) sowie Naturalleistungen (geschätzt 150,00 € per Kind und Monat). Sohn\_A bezog im Jahr 2009 des Weiteren noch eine Studienbeihilfe (vom Jänner bis August 2009 monatlich je 451,00 € sowie vom September bis Dezember 2009 monatlich 172,00 €) sowie Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit (Ferialarbeit vom 24. August bis 16. Oktober 2009 bei der Arbeitgeber\_A). Tochter\_A hatte im strittigen Zeitraum weder ein Stipendium noch (weitere) Einkünfte (ua. aus nichtselbständiger Arbeit).

Die Beschwerdeführerin schloss mit Sohn\_A und Tochter\_A sog. als "Mietvertrag" bezeichnete Vereinbarungen betreffend die Überlassung obiger Wohnungen ab (vereinbarter Mietzins zuzügl. Betriebskosten-Aconto-Vorschreibung mit Sohn\_A bis Februar 2009 monatlich je 420,73 €, März bis September 2009 monatlich je 431,74 €, ab Oktober 2009 monatlich je 448,40 € sowie mit Tochter\_A monatlich je 508,55 €). Die Kinder erbrachten im strittigen Zeitraum als "Miete" titulierte monatliche Geldüberweisungen an die Beschwerdeführerin (Sohn\_A im Gesamtbetrag von 5.208,84 € sowie Tochter\_A im Gesamtbetrag von 1.017,10 €).

Die Abgabepflichtige erklärte im Jahr 2009 betreffend die beiden Wohnungsüberlassungen (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Top\_A: -4.412,77 €; Top\_C: -34.179,07 €) sowie einen hiermit verbundenen Vorsteuer-Überschuss (10.924,78 €).

Obige Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem unwidersprochenem Parteienvorbringen (einschließlich der vorgelegten Unterlagen), der Umsatzsteuerkontrollrechnung 2009 sowie aus den elektronisch eingereichten Steuererklärungen der Abgabepflichtigen.

Unstrittig ist, dass den in Rede stehenden negativen Einkünfte und Vorsteuerüberschüsse die beiden streitgegenständlichen Wohnungsüberlassungen der Beschwerdeführerin (Anschrift\_Wohnungen, Top\_A und Top\_C) zugrunde liegen (siehe die Beilagen E1b zur

Steuererklärung der Abgabepflichtigen, die vorgelegte Umsatzsteuerkontrollrechnung 2009 sowie die sich aus den bekämpften Bescheiden ergebenden, von der Beschwerdeführerin unwidersprochenen Berechnungen des Finanzamtes\_A) und dass diese Wohnungen von den beiden Kindern Sohn\_A\_und\_Tochter\_A bewohnt wurden (Sohn-A: Top\_A; Tochter-A: Top\_C).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob

- a) die streitgegenständlichen Überlassungen der beiden Wohnungen durch die Abgabepflichtige an ihre Kinder Sohn\_A und Tochter\_A steuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle (Vermietung und Verpachtung) finden können oder ob die Überlassungen der Wohnungen zu Wohnzwecken in Erfüllung der Unterhaltsverpflichtungen der Abgabepflichtigen als Kindesmutter erbracht wurden und damit die hiermit verbundenen Aufwendungen abgabenrechtlich nicht abzugsfähig sind, und
- b) der Abgabepflichtigen im Rahmen der gegenständlichen Wohnungsüberlassungen Unternehmereigenschaft zukommt und hierdurch eine Umsatzsteuerfestsetzung und ein Anspruch auf Vorsteuerabzug begründet werden kann oder nicht.

B 3.b) Nach § 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. Mit dieser Bestimmung soll die Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung abgegrenzt werden (VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften auch freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei der Ermittlung der Einkünfte 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 (vgl. UFS 25.7.05, RV/0134-L/03, für unangemessen niedrige, noch über einem Taschengeld liegende Entgelte). Gesetzlich unterhaltsberechtigt ist, wer gegenüber dem Zuwendenden einen Unterhaltsanspruch nach bürgerlichem Recht geltend machen könnte (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 20 Rz. 83).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 16.12.1998, 93/13/0299, ausgeführt wie folgt: "Sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten und andere einkommensteuerlich relevante Aufwendungen sind stets als eigenständige Begriffe und nicht als Beträge zu verstehen, die sich rechnerisch nach Saldierung mit Einnahmen ergeben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Aufwendungen stehen. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG betrifft daher nicht den Saldo, der sich daraus ergibt, dass ein Steuerpflichtiger eine ihm gehörige Liegenschaft vermietet (und dadurch Mieteinnahmen erzielt), sie aber dennoch, gleichgültig aus welchem Rechtstitel, für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke seiner Familienangehörigen

nutzt. Vielmehr wird in dieser Gesetzesstelle der Aufwand angesprochen, der dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seiner Haushaltsführung (und dem Unterhalt seiner Familienangehörigen) erwächst. Ein derartiger Aufwand erwächst dem Steuerpflichtigen auch dann, wenn er eine rechtliche Konstruktion wählt, bei der der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, wie dies z.B. bei Vermietung der ehelichen Wohnung an den Ehegatten der Fall sein mag. Entscheidend ist bloß, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Dies trifft auch auf die vom Beschwerdeführer gewählte rechtliche Gestaltung zu, denn die strittigen Aufwendungen betreffen die von ihm (teilweise) zu Wohnzwecken genutzte Liegenschaft und sind daher mit dieser kausal verknüpft. Nutznießer der Aufwendungen waren demnach sowohl die Ehegattin des Beschwerdeführers als auch dieser selbst. Die Aufwendungen wären im selben Ausmaß auch angefallen, wenn der Beschwerdeführer die Wohnung nicht an seine Ehegattin vermietet, sondern sie gemeinsam mit ihr zu eigenen Wohnzwecken benutzt hätte. Die Aufwendungen standen demnach primär im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnung. Dass diese im Falle einer Vermietung an den Mieter weiterverrechnet werden, ändert daran nichts. Solange daher der Beschwerdeführer und/oder einer seiner Familienangehörigen eine Wohnung im Haus des Beschwerdeführers zu eigenen Wohnzwecken nutzte, fiel der mit der Wohnungsnutzung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwand unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG (vgl. hiezu etwa auch die hg. Erkenntnisse vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129, und vom 27. Juli 1994, 92/13/0175)".

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).

B 3.c) Im vorliegenden Fall steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel, dass die Beschwerdeführerin (mit dem Kindesvaters) im strittigen Zeitraum auf Grund Gesetzes verpflichtet war, Unterhalt für die beiden (in Ausbildung stehenden) Kinder Sohn\_A und Tochter\_A zu leisten.

Gemäß § 231 Abs. 1 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB), JGS Nr. 946/1811 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 (Limberg in Kletecka/Schauer, ABGB-ON<sup>1.02</sup>, § 231 RZ 2).

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<sup>1.02</sup>, § 231 RZ 3). Daraus ergibt sich, dass die Zurverfügungstellung einer Wohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind stets einen Unterhaltsbeitrag darstellt.

B 3.d) Die Beschwerdeführerin machte im vorliegenden Fall Aufwendungen geltend, die mit der Befriedigung der Wohnbedürfnisse ihrer Familienangehörigen, nämlich ihres Sohnes\_A und ihrer Tochter\_A, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang standen, da die streitgegenständlichen Wohnungen von den beiden Kindern bewohnt wurden.

Die Beschwerdeführerin hat zusammen mit dem Kindesvater im strittigen Zeitraum (geschätzte) Unterhaltszahlungen in Geld an Sohn\_A (zumindest) in Höhe von 4.129,90 € und an Tochter\_A in Höhe von 1.221,05 € geleistet sowie diesen durch ihre Einwilligung auf Untervermietung der von den Kindern nicht genutzten je zwei Zimmern in den beiden im Eigentum der Abgabepflichtigen stehenden Drei-Zimmer-Wohnungen einen geldwerten Vorteil von (mindestens) 500,00 € per Monat (Untermietzins je Zimmer: 250,00 € bzw. 300,00 € pro Monat) eingeräumt. Die Überlassung der gesamten Drei-Zimmer-Wohnungen an die beiden Kinder samt Zustimmung zur (entgeltlichen) Untervermietung stellt eine (einheitliche) Unterhaltsleistung der Beschwerdeführerin an ihre Kinder dar, verzichtet diese doch zugunsten von Sohn\_A und Tochter\_A auf die Erzielung eigener entsprechender (Unter)Mietzinseinkünfte (tatsächlich vereinnahmte Untermietzinse des Sohn\_A im Jahr 2009: 4.750,00 €, sohin (geldwerte) Unterhaltsleistung der Kindeseltern im Gesamtbetrag von 8.879,90 €; Untermietzinseinnahmen der Tochter\_A: 450,00 €, sohin Unterhaltsleistung im Gesamtbetrag von 1.671,05 €).

In der im Beschwerdefall anzustellenden Betrachtung des sich bietenden Gesamtbildes zeigt sich somit, dass die Abgabepflichtige zum einen ihren beiden grundsätzlich unterhaltsberechtigten Kindern - neben Naturalleistungen - zwei Wohnungen für deren Wohnzwecke sowie Geldbeträge und geldwerte Vorteile (bei Sohn-A in Summe von 8.879,90 € und bei Tochter-A von 1.671,05 €) zur Verfügung gestellt und zum anderen von diesen wiederum Geldbeträge (von Sohn-A in Höhe von 5.208,84 € und von Tochter-A in Höhe von 1.017,10 €) als "Miete" für die Wohnungen erhalten hat. Dadurch wurde für die unterhaltsberechtigten Kinder wirtschaftlich das selbe Ergebnis erzielt, als hätte die Abgabepflichtige

- zum einen ihren beiden Kindern je nur das von diesen tatsächlich genutzte Zimmer in den gegenständlichen Wohnungen kostenlos zur Verfügung gestellt sowie die vier übrigen, von den Kindern nicht benutzten Räumlichkeiten in den gegenständlichen Wohnungen zur Erzielung von eigenen Mieteinnahmen selbst vermietet und  
- zum anderen Sohn\_A\_und\_Tochter\_A hierfür die um die "Mietzahlungen der Kinder" verringerten Unterhaltsbeträge (einschließlich der von ihr erzielten (Unter)Mietzinseinnahmen betreffend die von ihr vermieteten Zimmern der Wohnungen) geleistet. Die geltend gemachten Aufwendungen für die in Rede stehenden Wohnungen wären der Abgabepflichtigen im selben Ausmaß angefallen, wenn sie diese nicht an ihren Sohn\_A und an ihre Tochter\_A "vermietet" hätte, sondern die von diesen genutzten Zimmer ihnen unentgeltlich zur Verfügung gestellt und dafür um die "Mieten" verringerte Unterhaltsbeträge (dh. die streitgegenständlichen Geldzahlungen zuzüglich die von ihr erzielten Mietzinseinnahmen) geleistet hätte. Dass im vorliegenden Fall - im vereinfachten Wege - die (Unter)Vermietungen von Zimmern in den Wohnungen an fremde Dritte nicht von der Abgabepflichtigen, sondern von den beiden Kindern vorgenommen wurden, vermag nichts hieran zu ändern, dass die (Unter)Mietzinsen als (mittelbare) Unterhaltszahlungen der Beschwerdeführerin an Sohn\_A\_und\_Tochter\_A zu qualifizieren sind, liegen doch den Untervermietungen die Überlassung der Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin an ihre beiden Kinder 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 beiden Familienangehörigen der Abgabepflichtigen und fielen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (vgl. hierzu 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 (siehe 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).

Das Beschwerdevorbringen der Abgabepflichtigen, die finanziellen Mittel für die Mietzinszahlungen der Kinder würden nicht ausschließlich von der unterhaltsverpflichteten

Beschwerdeführerin (als Vermieterin) stammen, entspricht somit nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Wenngleich die "Untermieter" die Mietzinse nicht an die Beschwerdeführerin, sondern an Sohn\_A\_und\_Tochter\_A geleistet haben, kann dies nichts hieran ändern, dass diesen Geldzahlungen ausschließlich die in Erfüllung der Unterhaltpflichten erfolgten Überlassungen der (unter)vermieteten Zimmern zugrunde liegen und somit die (Unter)Mietzinse durch die bzw. als Teil der Unterhaltsleistung der Beschwerdeführerin begründet sind. Die Abgabepflichtige hat hierdurch ihren Kindern wirtschaftlich jene Geldbeträge erbracht, die diese wiederum zur Zahlung der gegenständlichen "Mietzinse" an die Abgabepflichtigen verwendet haben.

B 3.e) 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 Unterhaltpflicht 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<sup>1.02</sup>, § 231 Rz. 62).

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. Studienbeihilfen zählen nach § 1 Abs. 3 Studienförderungsgesetz, BGBI. Nr. 305/1992 idgF, nicht zum Kindeseinkommen, da die Gewährung einer Studienförderung einen Anspruch auf Unterhalt weder dem Grunde noch der Höhe nach berührt. Familienbeihilfen gelten nach § 12a Familienlastenausgleichsgesetz 1967, FLAG, BGBI. 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<sup>1.02</sup>, § 231 Rz. 44, 53ff).

Aufgrund obiger Ausführungen begründen das von Sohn-A im Jahr 2009 bezogene Stipendium sowie dessen Gehaltsbezug aus einer (Ferial)Beschäftigung bei der Arbeitgeber\_A keine "eigenen Einkünfte" iSd § 231 Abs. 3 ABGB, welche dessen Unterhaltsansprüche gegenüber den Kindeseltern verringern könnten. Tochter-A bezog im November und Dezember 2009 weder ein Gehalt noch ein Stipendium.

Auch für den Fall, dass die von Sohn\_A\_und\_Tochter\_A im Jahr 2009 vereinnahmten (Unter)Mietzinse (4.750,00 € bzw. 450,00 €) nicht als (mittelbare) Unterhaltsleistung der Beschwerdeführerin, sondern als deren Einkünfte anzusehen wären, wären diese in dem vorliegendem Ausmaß nicht geeignet, eine den Unterhaltsanspruch ausschließende Selbsterhaltungsfähigkeit der beiden Kinder zu begründen. Entgegen dem

Beschwerdevorbringen vom 20. Mai 2015 decken die (Unter)Mietzinseinnahmen nicht die strittigen "Mietzins"-Zahlungen der Kinder an die Beschwerdeführerin der Höhe nach ab (vereinnahmte (Unter)Mietzinse Sohn-A: 4.750,00 €, "Mietzinszahlungen" an die Beschwerdeführerin: 5.208,84 €, sohin ein ungedeckter Mehrbedarf von 458,84 € bzw. vereinnahmte (Unter)Mietzinse Tochter-A: 450,00 €, "Mietzinszahlungen" an die Beschwerdeführerin: 1.017,10 €, sohin ungedeckter Mehrbedarf von 567,10 €), geschweige denn würden diese für eine Deckung des gesamten Lebensbedarfs der Kinder (Nahrung, Kleidung, Wohnung, Unterricht und "die übrigen Bedürfnisse") - auch bei Einbeziehung der Naturalleistungen der Eltern - ausreichen. Der gegenüber der Beschwerdeführerin bestehende Unterhaltsanspruch der Kinder Sohn\_A\_und\_Tochter\_A auf Wohnraumüberlassung war somit im strittigen Zeitraum unverändert gegeben.

B 3.f) Ergänzend wird zum Beschwerdevorbringen vom 20. Mai 2015, es falle sicherlich nicht unter die Unterhaltspflichten der Eltern, den Kindern Drei-Zimmerwohnungen als Unterhaltsleistungen zur Verfügung zu stellen, angemerkt, dass es den Unterhaltsverpflichteten unbenommen bleibt, uU. einen über den gesetzlichen Anspruch hinaus gehenden Überling an Unterhalt zu erbringen. Die Überlassungen der gegenständlichen Wohnungen an Sohn\_A\_und\_Tochter\_A erfolgten (einschließlich der Berechtigungen zur Untervermietung) als Unterhaltsleistung der Abgabepflichtigen.

Der Verweis des steuerlichen Vertreters auf den Artikel von Beiser, Die Gleichbehandlung einer fremdüblichen Vermietung zwischen nahen Angehörigen, SWK 2011 S 299, sowie auf VwGH 25.11.2010, 2007/15/0184, kann der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen, sind nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Aufwendungen für Unterhaltsleistungen betreffend Wohnraum auch bei einem Abschluss einer dem Fremdvergleich standhaltenden (zivilrechtlichen) Bestandsvereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen. Im vorliegenden Fall war daher nicht entscheidungswesentlich, ob die Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und den Kindern Sohn\_A und Tochter\_A fremdüblich abgefasst und "gelebt" wurden oder nicht.

B 3.g) Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass das Finanzamt\_Aim bekämpften Bescheid zutreffend in der "Vermietung" der beiden in Rede stehenden Wohnungen an Sohn\_A\_und\_Tochter\_A keine Einkunftsquelle erblickt und die steuerliche Anerkennung der hiermit begehrten negativen Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG versagt hat.

B 4.a) 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. 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.

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.

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. 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, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (EuGH 13.12.2007, Rs C-408/06 "Franz Götz"; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar<sup>4</sup>, § 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 zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141 zur Überlassung einer Wohnung an einen Unterhaltsberechtigten, deren Kosten vom Unterhaltsverpflichteten getragen werden). Entgelte für familienhafte Leistungen unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar<sup>4</sup>, § 2 Tz 39).

B 4.b) Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnungen beschränkte sich im vorliegenden Fall darauf, diese ihrem Sohn\_A und ihrer Tochter\_A zu deren (privaten) Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassungen der Wohnungen stellten sich nach den obigen Ausführungen als Gewährung der Unterhaltsleistungen an die Familienangehörigen (Sohn und Tochter) der Beschwerdeführerin und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar.

In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich hierauf verwiesen, dass nicht die Beschwerdeführerin, sondern ausschließlich deren Kinder (Unter)Vermieter einzelner Zimmer an die jeweiligen Untermieter waren (siehe die vorgelegten Untermietverträge), sodass die Abgabepflichtige auch hierdurch keine wirtschaftliche Tätigkeit begründet hat.

Auf Grund der fehlenden wirtschaftlichen Betätigung der Beschwerdeführerin kam dieser in Bezug auf die beiden streitgegenständlichen Wohnungsüberlassungen an Sohn\_A und Tochter\_A keine Unternehmereigenschaft zu. Eine Umsatzsteuer war daher diesbezüglich nicht festzusetzen sowie ein Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen.

C) Zulässigkeit einer Revision: Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 begründungslosen Wiederaufnahmbescheiden sowie 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.

Innsbruck, am 11. Juni 2015