



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTH, vom 26. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 25. März 2010 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10-12/2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

I.

Die Bw. ist von Beruf Ordinationsangestellte bei ihrem Ehegatten, einem Facharzt für XXX, und erzielt daraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Darüber hinaus erzielt sie auch noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung vom 10. März 2010 bei der Bw. geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Tz. 1 Wohnungskauf

Die Berufungswerberin (Bw.) habe mit Kaufvertrag vom 9. November 2009 eine Eigentumswohnung in X (Adresse: X-Gasse) [in der Folge: Eigentumswohnung] inkl. Garage erworben.

Rechnung [*vom 30. November 2009*] gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994:

| | |
|-------------------|------------|
| Liegenschaftswert | 285.398,33 |
| 20% USt | 57.079,67 |
| Gesamtbetrag | 342.478,00 |

Der Kaufpreis inklusive aller Nebenkosten sei nach Vertragsunterzeichnung zur Gänze bezahlt worden. Die Finanzierung sei zur Gänze aus Eigenmitteln erfolgt.

Die vorgelegte Prognoserechnung sei schlüssig.

Tz. 2 Mieter der Eigentumswohnung

Der Prüferin sei mitgeteilt worden, dass es mehrere Interessenten gäbe, allerdings stünde noch nicht fest, wer tatsächlich Mieter der Eigentumswohnung werde.

Aus dem vorgelegten Mietvertrag gehe hervor, dass die Eigentumswohnung, beginnend ab 1. März 2010, an die Tochter T [in der Folge: Tochter] vermietet werde.

Der monatliche Mietzins setze sich wie folgt zusammen:

| | |
|----------------------------|--------|
| Mietzins netto | 629,99 |
| davon 10% USt | 62,99 |
| BK inkl. USt, Heizung | 234,70 |
| mtl. zu zahlender Mietzins | 927,68 |

Tz. 3 Verträge zwischen nahen Angehörigen

Laut Erhebungen verfüge die Tochter (zur Zeit Studentin) über kein Einkommen und könne sich daher die monatliche Miete in Höhe von 927,68 Euro (brutto, inkl. BK) nicht leisten. Laut Auskunft der Steuerberatungskanzlei A werde die Tochter von der Familie unterstützt und erhalte Taschengeld.

Es handle sich hier um kein ernstgemeintes Mietverhältnis, welches dem Fremdvergleich standhalte. Daher seien die Vorsteuerbeträge für die Wohnung nicht zu gewähren.

Tz. 4 Tiefgaragenplatz

Der Autoabstellplatz werde nicht an die Tochter vermietet. Die anteiligen Vorsteuerbeträge für den Autoabstellplatz [*2.642,20 Euro*] dürften daher abgezogen werden.

II.

In der Folge erging dann im o.a. Sinne der hier angefochtene Bescheid.

III.

In der Berufung (Steuerberatungskanzlei A) wurde dagegen im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Die erste Schlussbesprechung vom 16. Februar 2010 habe in einer Niederschrift gemündet, wonach die vorgelegte Prognoserechnung schlüssig sei. Somit sei für die Bw. die Prüfung abgeschlossen gewesen. Dennoch habe am 10. März 2010 eine weitere Schlussbesprechung stattgefunden, welche in einer Niederschrift gemündet habe, wonach die Vorsteuerbeträge für die Eigentumswohnung nicht zu gewähren seien. Dieser Vorgang widerspreche dem Wiederholungsverbot gemäß § 148 Abs. 3 BAO und sei daher wichtig.

Abgesehen davon werde auf Tz. 2 der Niederschrift verwiesen, wonach es mehrere Interessenten gegeben habe, die Bw. sich aber nicht habe entscheiden können, wer tatsächlich der Mieter der Eigentumswohnung werden sollte. Es habe somit seit Beginn des Wohnungskaufes eine Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen einer Fremdvermietung bestanden. Die Eigentumswohnung sei daher zu Recht von allem Anfang an dem Unternehmensbereich zugeordnet worden. Erst später habe man sich entschlossen, dass die Tochter der Bw. die Mieterin werden sollte.

Da die Tochter unmittelbar vor dem Abschluss ihres Studiums stehe und danach ins Berufsleben eintreten werde und überdies nach Beendigung des Studiums die Familienbeihilfe sowie die Unterhaltsverpflichtung wegfallen würden, habe man dem Tatbestand zu wenig Augenmerk geschenkt, dass in der Zeit vom 1. März 2010 (Beginn des Mietverhältnisses) bis etwa Ende Mai 2010 (Beendigung des Studiums) noch die Besonderheiten eines Mietvertrages mit einem Unterhaltsberechtigten zu berücksichtigen seien. Ab Sommer werde die Tochter wie eine fremde Mieterin behandelt und mit ihrem selbstverdienten Einkommen die Miete bezahlen.

Die Tochter stehe derzeit mit einem Auftraggeber in einem Auftragsverhältnis und werde für diesen Auftrag nach Projektbeendigung ein selbständiges Honorar beziehen. Da kein Dienstverhältnis begründet worden sei, seien die Einkünfte der Tochter für 2010 zur Einkommensteuer zu veranlagen. Für die Frage der Mietzahlungsfähigkeit der Tochter sei somit nicht das bezogene Monatseinkommen, sondern das Jahreseinkommen maßgebend.

Dessen ungeachtet werde festgehalten, dass mit der Tochter ein Mietvertrag über die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen worden sei. Dies sei als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu sehen, wobei nur wenige Monate dieser Zeitspanne in jenen Bereich fallen würden, in welchem Unterhaltsverpflichtung bestünde und Familienbeihilfe bezogen werde. In der darüber hinaus gehenden Zeitspanne werde die Tochter die Miete aus eigenen Einkünften

bestreiten müssen. Keinesfalls könne also ein kleiner Bruchteil dieses Vertrages isoliert betrachtet werden und daraus auf eine Privatnutzung des Objektes geschlossen werden.

Zwischenzeitlich habe die Familie der Bw. beschlossen, dass die Tochter wieder auszieht und ein anderer Mieter die Wohnung beziehen wird. Dies solle innerhalb eines Monats erfolgen.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Wiederholung des Prüfungsvorganges dem Wiederholungsverbot widerspreche. Darüber hinaus habe von allem Anfang an die Absicht bestanden, aus der Wohnung Mieteinkünfte zu erzielen, weshalb der Vorsteuerabzug von allem Anfang an zustehe.

IV.

In einem Nachtrag zur Berufung vom 26. April 2010 (Steuerberatungskanzlei A) wurde festgehalten, dass die Bw. von allem Anfang an unternehmerisch tätig gewesen sei und eine Vermietungsabsicht gehabt habe. Bereits am 29. Jänner 2010 sei der KFZ-Abstellplatz zu einem Nettomietzins von 75 Euro vermietet worden. Ebenso am 29. Jänner 2010 sei der Mietvertrag mit der Tochter geschlossen worden, wonach die Nettomiete 629,99 Euro betrage. Die erzielte Miete für den Garagenanteil betrage somit mehr als 10% des gesamten unternehmerischen Engagements.

V.

Per E-Mail vom 20. Mai 2010 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass ein Steuerberaterwechsel erfolgt sei. Die gleichzeitig übermittelte Darstellung von Frau C von der R GmbH (Bauträger) über die Chronologie des Erwerbs der Eigentumswohnung zeige die klare Absicht der Bw. von Anfang an, eine sogenannte Anlegerwohnung zu erwerben und diese unmittelbar nach Erwerb zu vermieten. Auch sei von Anfang an klar und eindeutig gewesen, dass die Bw. eine Wohnung erwerben wollte, bei welcher ein Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten möglich ist.

Aus der o.a. Darstellung geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

*„(...) Kontakte zum Erwerb Ihrer Wohnung (...):
 Besichtigung mit mir am 1.10.2009 (...) Besichtigung am 5.10.2009 - am
 7.10.2009 email mit den Verkaufspreisen im Falle des Erwerbes als
 Anlegerwohnung für die Wohnungen Top Nr. 11 + 12 – am 9.10.2009 (...)
 Besichtigung + Übergabe des Unterlagenkonvolutes mit den Entwürfen der
 Verträge etc. – am 21.10.2009 Erstellung des Kaufanbotes für die Top Nr. 12 und
 Übermittlung per email – am 27.10.2009 Unterrichtung des Kaufanbotes – am
 9.11.2009 Unterzeichnung des Kauf- u. Anwartschaftsvertrages beim Notariat G –
 Übergabe der Wohnung am 30.11.2009 um 9:30 Uhr
 Ich bestätige Ihnen hiermit gerne, dass Sie mir bereits bei den ersten
 Besichtigungen Ihre Vermietungsabsicht mitgeteilt haben.*

Deshalb habe ich Ihnen auch bereits am 7.10.2009 per email die Verkaufspreise im Fall des Erwerbes als Anlegerwohnung für die Top Nr. 11 + 12 in der Variante mit/und ohne TG-Platz übersandt.

Sie haben mich damals auch gefragt, ob wir (...) auch die Vermietung der Wohnung übernehmen können. Diesen Wunsch musste ich Ihnen leider abschlagen, weil wir als Bauträger nur verkaufen, nicht aber vermieten oder andere Maklertätigkeiten übernehmen.

Weil Ihnen die Wohnung so gut gefallen hat, hatten Sie dann auch überlegt, die Wohnung an Ihre Tochter zu vermieten. Um Sie optimal beraten/betreuen zu können, habe ich am 9.10.2009 dazu Rücksprache mit meiner Kollegin (...) gehalten (...).

Ich kann mich noch gut daran erinnern, dass Sie mir davon erzählt haben, dass Ihr Steuerberater gesagt hat, dass es kein Problem sei, die Wohnung an Ihre Tochter zu vermieten, wenn die Miete angemessen ist und Sie die MwSt. ans FA abführen (...)"

VI.

Aus der der (abweisenden) Berufungsverfahrensentscheidung vom 13. Dezember 2010 geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Die vorgelegte Prognoserechnung habe die Vermutung von Liebhaberei widerlegt. Die Prüferin habe daher die Außenprüfung schon ohne Feststellungen abschließen wollen (16. Februar 2010), aber noch die Vorlage des Mietvertrages verlangt und beim Unterfertigungstermin der Niederschrift den Mietvertrag schließlich vorgelegt erhalten. Erst dabei sei bekannt geworden, dass die Tochter der Bw. die Mieterin ist (lt. polizeilicher Meldung vom 1. März 2010 – 23. Juni 2010). Die Prüferin habe sich dann zur weiteren Sachverhaltsermittlung zurückgezogen, und es sei ein neuer Besprechungstermin anberaumt worden.

Die Tochter sei zum damaligen Zeitpunkt Studentin, lt. Aussagen der Bw. an der Diplomarbeit schreibend, ohne eigenes Einkommen (auch lt. Datenbank der Finanzverwaltung) und deshalb voll unterhaltsberechtigt gewesen.

In der folgenden Schlussbesprechung vom 10. März 2010 sei dieser Sachverhalt besprochen und daraufhin der Vorsteuerabzug für die Eigentumswohnung (nicht aber für die fremdvermietete Garage) versagt worden:

Kaufpreis:

| | |
|----------------|---------------|
| Wohnung | 272.187 netto |
| KFZ-Stellplatz | 13.211 netto |
| Gesamt | 285.398 netto |

Die Reaktion der Bw. schon während der Schlussbesprechung, man werde das Mietverhältnis mit der Tochter nun sofort beenden und einen neuen Mieter suchen, vermöge an der

rechtlichen Würdigung nichts zu ändern, ebenso wenig der eingewendete „Beratungsfehler“ durch den (ehemaligen) Steuerberater.

Das in der Berufung erwähnte Auftragsverhältnis der Tochter auf Honorarbasis sei zum Zeitpunkt der Prüfung nicht gegeben gewesen, erst vom 1. September 2010 bis 31. Oktober 2010 und vom 1. November 2010 bis 30. November 2010 habe es (befristete) Dienstverhältnisse gegeben.

Im Nachtrag zur Berufung sei nochmals auf die immer bestandene Vermietungsabsicht – diese werde vom Finanzamt nicht bestritten – hingewiesen und ein unternehmerisches Engagement von mehr als 10% errechnet worden (Miete Abstellplatz im Verhältnis zur Wohnungsmiete – 75 Euro zu 629,99 Euro). Dies sei wohl im Hinblick auf eine anschließende Vermietung an einen Fremden bzw. einer Möglichkeit der positiven Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 eingewendet worden.

Dazu sei aber auf die vom Verkäufer gelieferte Aufteilung des Kaufpreises zu verweisen, aus welcher sich lediglich ein Anteil in Höhe von rd. 5% errechnen lasse (13.211/285.398).

Auch die von der neuen steuerlichen Vertreterin nachgereichte Chronologie der Frau C könne in der Sache zu keinem neuen Schluss führen, zumal eine Vermietungsabsicht nur Relevanz habe, solange noch keine andere Nutzung (Vermietung) stattgefunden habe.

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

Werden Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung eines Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so habe dies laut VwGH 22.11.2001, 98/15/0057, steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Auf die fremdübliche Gestaltung des von einem Steuerpflichtigen als Vermieter mit seinem Kind abgeschlossenen Mietvertrages komme es für diese Beurteilung ebenso wenig an, wie etwa auf die Überlegungen zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes.

Auch im vorliegenden Fall sei unbestritten, dass die Bw. auf Grund des Gesetzes verpflichtet gewesen sei, gemeinsam mit ihrem Mann Unterhalt für ihre in X studierende Tochter zu leisten, und dass sie ihrer Tochter – gegen Bezahlung eines Mietentgeltes – die Eigentumswohnung vermietet hat.

Ein Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1998, 93/13/0299, betreffe die Vermietung der gemeinsamen Wohnung an die Ehegattin. Diese Entscheidung sei insofern für den gegenständlichen Fall von Bedeutung, als dort die Aussage getroffen werde, dass für das

Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 entscheidend sei, ob der Steuerpflichtige Aufwendungen geltend machen möchte, die mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; dies unabhängig davon, ob der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, also auch bei Mietzahlungen. Aus der Formulierung „oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen“ lasse sich ableiten, dass diese Feststellungen auch für Fälle gelten, in denen der Steuerpflichtige die Wohnung nicht selbst nutzt.

Im Erkenntnis vom 30.03.2006, 2002/15/0141, dem die Vermietung einer Wohnung an den studierenden unterhaltsberechtigten Sohn zu Grunde liege, der auch geringe eigene Einkünfte erzielte, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung der Beschwerdeführer im selben Ausmaß angefallen wären, wenn sie die Wohnung dem Sohn nicht „vermietet“ hätten, sondern ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellt und dafür um die „Miete“ verringerte Unterhaltsbeträge geleistet hätten. Der Standpunkt der Beschwerdeführer, sie hätten ihre Unterhaltspflicht gegenüber ihrem Sohn durch andere Leistungen erfüllt, weshalb sie keine weitere Verpflichtung mehr getroffen hätte, dem Sohn eine Wohnung zur Verfügung zu stellen, sei vom Verwaltungsgerichtshof verworfen worden.

Soweit die Aufwendungen der Bw. die von den Kindern zu Wohnzwecken genutzte Wohnung betreffen, handle es sich im Hinblick auf die genannten höchstgerichtlichen Rechtsprechungen um nichtabzugsfähige Ausgaben für den Unterhalt von Familienangehörigen iSd § 20 Abs. 1 Z 1-5 EStG 1988.

Ein Vorsteuerabzug sei gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in diesen Fällen nicht zulässig.

Unabhängig von entstandenen Gewinnen oder Verlusten (bzw. Einnahmen- oder Werbungskostenüberschüssen) sei eine Vermietung an nahe stehende Personen einer eingehenden Überprüfung darüber zu unterziehen, ob eine anzuerkennende (fremdübliche) Vermietung vorliegt oder ob eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung gegeben ist. Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Mietvertrages bedeute noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechts zu einer Einkunftsquelle führen muss. Typischerweise aus privaten Motiven (zB zur Versorgung naher Angehöriger oder in Erfüllung einer Unterhaltspflicht) eingegangene Mietverhältnisse vermögen für den Bereich des Steuerrechtes keine rechtliche Wirkung zu entfalten, sondern würden als eine in der Privatsphäre (außerhalb des Unternehmensbereiches) stattfindende Einkommensverwendung gelten (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Es sei daher davon auszugehen, dass die strittige Tätigkeit der Bw. als Vermieterin zur privaten Sphäre der Bw. und nicht zur unternehmerischen Tätigkeit als Vermieterin gehört.

Aus den angeführten Gründen sei weder eine Einkunftsquelle anzunehmen, noch könne eine Unternehmereigenschaft (als Vermieter) unterstellt werden.

VII.

Dagegen richtet sich der – von der neuen steuerlichen Vertreterin der Bw. verfasste – Vorlageantrag vom 20. Jänner 2011 mit dem Antrag, die Vorsteuern für den Zeitraum 10-12/2010 in Höhe von 57.079,67 Euro festzusetzen; dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Die Bw. habe mit Kaufvertrag vom 9. November 2009 die Eigentumswohnung erworben (alleiniges Wohnungseigentum). In der Umsatzsteuervoranmeldung für 10-12/2009 seien Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb dieser Eigentumswohnung in Höhe von 57.097,67 Euro geltend gemacht worden. Vom Zeitpunkt des Erwerbes der Eigentumswohnung an habe sich die Bw. bemüht, einen Mieter zu finden. Da jedoch bis Jänner 2010 kein geeigneter Mieter gefunden werden konnte, habe sich die Bw. entschieden, die Wohnung an ihre Tochter zu vermieten. Der zur Wohnung gehörende Tiefgaragenplatz sei ab 1. Februar 2010 an P vermietet worden. Zu diesem Zeitpunkt habe die Tochter im elterlichen Haushalt gelebt und sei kurz vor dem Abschluss ihres Studiums gestanden. Sie habe ihr Studium im Mai 2010 mit Auszeichnung beendet. Zu diesem Zeitpunkt habe sie ihre Bemühungen um Kontakte für den Beginn ihres Arbeitslebens intensiviert, welche im Abschluss eines unbefristeten Dienstverhältnisses zu einem Ziviltechniker ab September 2010 gefruchtet hätten. Während der Zeit des Studiums habe die Tochter neben der Betreuung im elterlichen Haushalt Taschengeld (von Eltern und Großeltern) erhalten.

Laut Angaben der Bw. sei ihr im Rahmen dieser Schlussbesprechung durch ihren ehemaligen steuerlichen Vertreter bzw. die Behördenvertreterinnen geraten worden, die Tochter möge umgehend aus der Wohnung ausziehen, um so doch noch eventuell Teilbeträge der Vorsteuer geltend machen zu können. Diesem Rat sei die Bw. nachgekommen und habe sofort die Immobilienmakler I GmbH engagiert, einen geeigneten Mieter zu finden. Nachdem tatsächlich eine neue Mieterin gefunden worden sei, sei das Mietverhältnis mit der Tochter aufgelöst worden (einvernehmlich mit Ende Juni 2010). Die Tochter habe bis einschließlich Juni 2010 das im Vertrag vom 29. Jänner 2010 vereinbarte Mietentgelt samt Betriebskosten und Umsatzsteuer an die Bw. geleistet. Ab Juli 2010 habe die Bw. die Miete von der neuen Mieterin erhalten. Ihr sei somit durch den Mieterwechsel kein Schaden entstanden, insbesondere, weil die Tochter verpflichtet gewesen sei, wie es jeder andere „fremde“ Mieter

auch gewesen wäre, bis zum Auslaufen des Mietvertrages und sohin bis zur Übernahme der Wohnung durch die neue Mieterin, ihren Verpflichtungen aus dem Mietvertrag nachzukommen.

Rechtliche Würdigung:

1. Einkommensteuer

1.1 Allgemeines

Bei Mietverträgen mit unterhaltsberechtigten Angehörigen sei in einem mehrstufigen Prüfverfahren das Vorliegen einer einkommensteuerrechtlich relevanten Einkunftsquelle zu untersuchen:

- a) In einem ersten Schritt sei zu prüfen, ob der Mietvertrag darauf abzielt, Unterhaltsaufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).
- b) In einem zweiten Schritt sei das Vorliegen der Voraussetzungen, welche für die Anerkennung für Verträge mit nahen Angehörigen gelten, zu untersuchen.
- c) In einem dritten und letzten Schritt sei das Nichtvorliegen einer Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (bzw. § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung - im vorliegenden Fall jedoch auf Grund des Vorliegens von Wohnungseigentum nicht beachtlich) nachzuweisen.

Da in der Berufungsvereentscheidung die Punkte b) und c) seitens des Finanzamtes als geklärt angenommen wurden, erlaube man sich, die ergänzenden Ausführungen auf Punkt a) zu beschränken.

1.2 Thematik Wohnversorgung

Der VwGH vertrete in ständiger Rechtsprechung (ua. 93/13/0299, 98/15/0057, 2002/15/0141) die Auffassung, dass durch die Formulierung, dass nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht habe, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen; dies auch, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten. Entscheidend sei nach Ansicht des VwGH, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Darauf, ob dieser Aufwand im Rahmen der gewählten rechtlichen Konstruktion (ganz

oder teilweise) ersetzt wird, komme es ebenso wenig an wie auf die Überlegungen zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes.

Die Bw. habe im November 2009 eine Neubau-Eigentumswohnung erworben und sich umgehend auf die Suche nach einem Mieter gemacht. Denn Ziel sei es gewesen, sich durch die Vermietung dieser Wohnung eine fortlaufende Einkunftsquelle zu verschaffen. Die Vermietungsabsicht bei bzw. vor Kauf der Eigentumswohnung sei belegt durch das Protokoll der Immobilienmaklerin bzw. könne jederzeit durch die Aussage der Bw. belegt werden. Die Tatsache, dass die Bw. bis Ende Jänner 2010 keinen geeigneten Mieter gefunden habe, sei ihr nicht vorzuwerfen. Bei der Eigentumswohnung handle es sich um eine Neubauwohnung in bester städtischer Wohnlage, welche zu einem Kaufpreis von rd. 3.500 Euro (netto!!!) pro m² erworben worden sei. Laut Angaben der Bw. sei ihr in diesem Zeitraum keiner der Wohnungsinteressenten geeignet erschienen, eine der Substanz der Wohnung angemessene pflegliche Behandlung der Wohnung erwarten zu lassen. Aus diesem Grunde habe sich die Bw. Ende Jänner 2010 entschlossen, die Wohnung an ihre Tochter zu vermieten.

Wie bereits zuvor erwähnt, habe die Tochter zu diesem Zeitpunkt gemeinsam mit ihren Eltern im elterlichen Haushalt gelebt und sei dadurch die elterliche Unterhaltpflicht iSd § 140 ABGB erfüllt worden. Leben nämlich das unterhaltsberechtigte Kind und der/die Unterhaltpflichtige/n im gemeinsamen Haushalt, sei der Unterhalt primär in natura zu leisten. Zum Naturalunterhalt zählten das Zurverfügungstellen einer Wohnung und auch ein angemessenes Taschengeld für die individuelle Befriedigung höchstpersönlicher Bedürfnisse. Das dringende Wohnbedürfnis der Tochter sei daher zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages mit der Mutter, der Bw., erfüllt gewesen.

Die Rechtsansicht des VwGH per se, dass durch die Formulierung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, somit rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen, werde hier nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Ausdrücklich bestritten werde jedoch, dass diese Rechtsansicht im vorliegenden Fall Anwendung finden könne. Durch die Formulierung "(...) rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen (...)" spreche der VwGH die innere Seite der Vereinbarung, sohin den übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien an. Weder die Bw. noch deren Tochter hätten den Willen gehabt, durch Abschluss des in Frage stehenden Mietvertrages Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden. Wie erwähnt, sei die Tochter der Bw. im Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses bereits "wohnversorgt"

gewesen und habe mit ihren Eltern im gemeinsamen Haushalt gelebt. Die Eltern hätten die sie treffende Unterhaltpflicht gegenüber ihrer nicht selbsterhaltungsfähigen Tochter durch Naturalunterhalt erfüllt. Beim Abschluss des Mietvertrages habe keine der vertragsschließenden Parteien gewollt, dass durch den Abschluss des Vertrages die anteilige Unterhaltpflicht der Mutter (dazu weiter unten) in das Erscheinungsbild von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gekleidet wird. Ausschlaggebend für die Bw. sei einzig und allein die Tatsache gewesen, dass durch die Vermietung ihrer neu erworbenen Wohnung an die Tochter die Wahrung der Substanz durch schonende Nutzung durch eine ihr seit deren Geburt bekannten Person gesichert erschienen sei.

Zusätzlich sei darauf hinzuweisen, dass die den Erkenntnissen des VwGH (insbesondere 2002/15/0141) zu Grunde liegenden Sachverhalte - im eklatanten Gegensatz zum vorliegenden - jeweils stark vom "Versorgungscharakter" geprägt gewesen seien. Im eben zitierten Urteil habe ein Ehepaar eine im gemeinsamen Miteigentum stehende Eigentumswohnung an ihren Sohn während seines Studiums vermietet. Die Miete sei vom Sohn durch den ihm von den Eltern gewährten Geldunterhalt beglichen worden. Der VwGH habe mit Hinweis auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 das Vorliegen einer Einkunftsquelle verneint. Die Übernahme der Argumentation des VwGH im eben zitierten Erkenntnis auf den vorliegenden Sachverhalt sei insbesondere vor dem Hintergrund der besonderen Situation nicht sachgerecht: Im zitierten Urteil sei die Wohnung von der aus den unterhaltpflichtigen Eltern bestehenden Miteigentumsgemeinschaft für die Dauer des Studiums des Sohnes an selbigen vermietet worden. Der unterhaltsberechtigte Sohn sei während der gesamten Dauer seines Studiums Mieter und sohin dort wohnversorgt gewesen. Im vorliegenden Fall liege die Situation ganz anders: Abgesehen davon, dass die Tochter der Bw. - bereits erwähnt - im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages Ende Jänner 2010 im elterlichen Haushalt wohnversorgt gewesen sei, habe sie sich am Ende ihres Studiums befunden. Dieser Umstand sei den vertragsschließenden Teilen bekannt gewesen und in subjektiver Hinsicht inhärenter Bestandteil des zwischen Mutter und Tochter geschlossenen Mietvertrages geworden. Die Tochter sollte nach ihrem baldigen (tatsächlich habe die Tochter ihr Studium ca. 4 Monate später beendet) Studienabschluss und nach Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit (eine Beschäftigung bei einem Ziviltechniker sei in Aussicht gestanden) eine eigene Wohnung beziehen können. Es könne nicht Sinn des Gesetzgebers gewesen sein, derartige besondere Fallkonstellationen wie im vorliegenden Fall vom Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 EStG 1988 zu umfassen. Es wäre nicht sachgerecht, müsste eine noch unterhaltsberechtigte Studentin den Tag ihrer Sponsion bzw. den Tag des Abschlusses eines Dienstvertrages (sohin den Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit) abwarten, um dem Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu entkommen, wenn der Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit mit

beinahe an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auf den Monat genau vorhergesehen werden kann und es sich bei diesem Zeitraum um einen - insbesondere im Verhältnis zur Gesamtdauer des absolvierten Studiums - absehbaren, sehr kurzen Zeitraum handelt.

Aus den eben dargelegten Gründen sei somit eine Anwendung der im Laufe der Zeit durch die Rechtsprechung des VwGH entwickelten Grundsätzen betreffend die antragsgegenständliche Problematik auf den vorliegenden Fall nicht möglich, weil Anlass zum Abschluss des Mietvertrages zwischen der Bw. und deren Tochter nicht die Wohnversorgung und sohin Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung gewesen sei, sondern die zu erwartende schonende Nutzung der Eigentumswohnung durch die Tochter.

Auch wenn bereits aus den eben angeführten Gründen das Vorliegen einer als Unterhalt zu qualifizierenden Wohnversorgung durch die Bw. an die Tochter ausdrücklich bestritten werde, werde für den Fall, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz diese Auffassung nicht teilt, wie folgt ausgeführt:

1.3 Thematik Unterhaltspflicht / Bw.

Nach der Grundregel des § 140 ABGB hätten nicht selbsterhaltungsfähige Kinder gegen ihre Eltern Anspruch auf angemessenen Unterhalt, zu dessen Deckung jeder Elternteil entsprechend seiner Leistungsfähigkeit ("nach ihren Kräften") anteilig beizutragen habe. "Nach ihren Kräften" drücke auch aus, in welchem Verhältnis die Eltern zur Bedarfsdeckung beizutragen hätten. Wenn ein Elternteil in dem von ihm geführten Haushalt das Kind "betreut", und zwar auch ein volljähriges Kind, so leiste er damit in der Regel seinen vollen Unterhaltsbeitrag und müsse nur ausnahmsweise (durch Geldleistungen) weiter zuschießen, wenn der andere Elternteil entweder ausfällt oder mit dem gesamten Unterhaltsrest (Geldunterhalt) über Gebühr belastet wäre (Abs. 2). Erbringt der haushaltführende Elternteil keine (relevante) Betreuungsleistung, weil das Kind entweder überhaupt keine Betreuung mehr benötigt ("Eigenpflege") oder sich zur Gänze in Drittpflege befindet, seien wieder nach der Grundregel des § 140 Abs. 1 beide Elternteile im Verhältnis ihrer Leistungsfähigkeit geldunterhaltspflichtig. (Neuhäuser in Schwimann, § 140 ABGB)

Wie bereits mehrfach erwähnt, habe die Tochter der Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages im elterlichen Haushalt gelebt, welcher von der Bw. geführt werde. Die Bw. habe daher durch die "Betreuung" ihrer Tochter im gemeinsamen Haushalt ihren vollen Unterhaltsbeitrag geleistet. Eine Zuschusspflicht auf Grund übergebührender Belastung des Ehegatten im Hinblick auf den durch ihn zu leistenden Geldunterhalt könne im vorliegenden Fall ausgeschlossen werden (näher dazu unten). Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages zwischen der Bw. und ihrer Tochter habe die Tochter keinen über die

Betreuung im gemeinsamen Haushalt hinausgehenden Unterhaltsanspruch gegenüber ihrer Mutter gehabt, weshalb die Vermietung der im Alleineigentum der Bw. stehenden Eigentumswohnung per se keine Unterhaltsgewährung darstellen könne.

Sollte jedoch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Auffassung vertreten, dass die Tochter auf Grund ihrer Volljährigkeit keine Betreuung mehr benötigt hat bzw. die Unterhaltpflicht der Bw. unter Berücksichtigung des Auszuges aus der elterlichen Hausgemeinschaft zu betrachten ist, werde wie folgt ausgeführt:

Erbringt der haushaltführende Elternteil keine Betreuungsleistung, weil das Kind keine Betreuung mehr benötigt ("Eigenpflege"), seien wieder nach der Grundregel des § 140 Abs. 1 ABGB beide Elternteile im Verhältnis ihrer Leistungsfähigkeit geldunterhaltpflichtig (Neuhauser in Schwimann, § 140 ABGB). Ohne näher auf die von den Zivilgerichten bzw. der zivilrechtlichen Lehre entwickelten Grundsätze und Thesen zur Unterhaltsproblematik einzugehen, seien lediglich folgende Überlegungen angestellt:

Wie bereits aus dem Gesetz (§ 140 ABGB) zu entnehmen, hätten die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Auf Basis der Einkommensteuerbescheide der Eltern (Bw. und Ehegatte Dr. E) für das Jahr 2008 (letztes rechtskräftig veranlagtes Jahr) ergebe sich folgende Familieneinkommenssituation:

| | |
|-------------------------|------------|
| Gesamtfamilieneinkommen | 292.394,21 |
| davon Bw. (6,8%) | 19.797,33 |
| davon Ehegatte (93,2%) | 272.596,88 |

Die prozentuelle Verteilung des Familieneinkommens sei auch in den Jahren vor 2008 nahezu ident gewesen bzw. werde sich (derzeit aufgrund vorläufiger Berechnungen für das Jahr 2009) in Zukunft lediglich in Richtung einer Erhöhung des prozentuellen Beitrags durch den Ehegatten verändern.

Unter Außerachtlassung der komplexen exakten Berechnung des vom jeweiligen Elternteil zu zahlenden Geldunterhaltes (siehe dazu im Detail Neuhauser in Schwimann, R Z 23 zu § 140 ABGB) könne vereinfacht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die Vermietung einer Eigentumswohnung mit einer monatlichen Nettomiete (fremdüblich!) in Höhe von rund 700 Euro weit über dem von der Bw. - anteilig nach ihren Kräften - zu zahlenden Geldunterhalt (gekleidet in die Naturalleistung Zurverfügungstellen einer Wohnung) gegenüber ihrer Tochter liegt und somit niemals eine Unterhaltsleistung im Sinne des § 140 ABGB darstellen kann.

Das Mietverhältnis wäre sohin lediglich - wie zu Punkt 1.1 einleitend ausgeführt - auf die Voraussetzungen, welchen Verträge mit nahen Angehörigen genügen müssen, bzw. auf das etwaige Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

1.4 Thematik Rechtsprechung des BFH bzw. europarechtskonforme Interpretation

Zum Abschluss sei noch ein nicht zu vernachlässigender rechtlicher Aspekt, zu nennen. Der Bundesfinanzhof habe in seiner Entscheidung vom 19.10.1999 (IX R 39/99) entschieden, dass bei der Vermietung einer den Eltern gehörenden Wohnung an ihr unterhaltsberechtigtes Kind der Mietvertrag nicht deshalb rechtsmissbräuchlich sei, weil das Kind die Miete aus dem Barunterhalt der Eltern zahle. Der BFH sei mit diesem Erkenntnis von seiner bisherigen Rechtsprechung abgegangen, nämlich dass derartige Mietverträge einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten darstellen. In seiner Begründung führe der BFH aus:

"(...) Die Unterhaltszahlung einerseits und die Erfüllung der mietvertraglichen Vereinbarungen andererseits sind zwei bürgerlich-rechtlich und wirtschaftlich unterschiedliche Vorgänge, die auch steuerrechtlich voneinander zu trennen sind. Das Kind benötigt den Barunterhalt für seinen Bedarf an Wohnen. Die Kosten für eine Wohnung entstehen, gleichgültig, ob das unterhaltsberechtigte Kind diese bei den Eltern oder bei Dritten mietet. Der Umfang der Unterhaltsverpflichtung verringert sich im Falle des Anmietens einer elterlichen Wohnung nicht; auch nicht im Falle der Verrechnung der Geldrente mit dem Mietzins; es mindert sich lediglich der Barbetrag der Rente. Es macht keinen Unterschied, ob den Eltern die Miete aus dem Vertrag mit einem Dritten oder mit ihrem studierenden Kind zufließt. Ihr Vermögen erhöht sich in beiden Fällen um die empfangene Miete und vermindert sich um den gezahlten Unterhalt. (...) Es wäre aber eine mit Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht zu vereinbarende Benachteiligung, würde einem zwischen Eltern und ihren unterhaltsberechtigten Kindern abgeschlossenen Mietvertrag - der, in gleicher Weise mit einem fremden Dritten abgeschlossen, nicht zu beanstanden wäre - die steuerrechtliche Anerkennung nur deshalb versagt, weil Mieter ein unterhaltsberechtigtes Kind ist (...)"

Die Bw. schließe sich dieser Rechtsansicht vollinhaltlich an. Sollte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Ansicht gelangen, dass der Art. 6 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes („Ehe und Familie stehen unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung“) nicht als maßgebliche Rechtsgrundlage zur Interpretation innerstaatlichen Rechts herangezogen werden kann, werde dem Folgendes entgegengehalten:

Art. 6 Abs. 3 des Vertrages über die Europäische Union normiere, dass die Grundrechte, wie sie in der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten gewährleistet sind und wie sie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben, als allgemeine Grundsätze Teil des Unionsrechts sind. Mit dem Beitritt zur Europäischen Union mit Wirkung ab dem 1. Jänner 1995 habe sich Österreich dem Recht der Union, und zwar dem bestehenden Recht und allen künftigen Rechtsakten, unterworfen. Die Qualifikation des Unionsrechtes als supranationales Recht und damit seine

Einordnung im Stufenbau der Rechtsordnung über dem nationalen Recht hätten zur Folge, dass niederrangiges Recht nicht in Widerspruch zu höherrangigem stehen darf. Die Auslegung und Anwendung von einfachgesetzlichen Bestimmungen habe sohin im Hinblick auf die Konformität mit EU Recht zu erfolgen.

Selbst wenn die Ansicht vertreten werde, dass Art. 6 Abs. 1 deutsches Grundgesetz nicht über den Umweg des Art. 6 Abs. 3 des Vertrages über die Europäische Union als Teil der österreichischen Rechtsordnung anzusehen bzw. als Auslegungsmaßstab heranzuziehen ist, sei auf Art. 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention verwiesen, welcher, zwar nicht wort-, jedoch nach Ansicht der Bw. inhaltsgleich dem Art. 6 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes normiere:

- (1) *Jede Person hat das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung und ihrer Korrespondenz.*
- (2) *Eine Behörde darf in die Ausübung dieses Rechts nur eingreifen, soweit der Eingriff gesetzlich vorgesehen und in einer demokratischen Gesellschaft notwendig ist für die nationale oder öffentliche Sicherheit, für das wirtschaftliche Wohl des Landes, zur Aufrechterhaltung der Ordnung, zur Verhütung von Straftaten, zum Schutz der Gesundheit oder der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer.*

Die Europäische Menschenrechtskonvention sei Teil des innerstaatlichen Verfassungsrechtes (B-VG 4. März 1964, BGB I 59) und sohin als Maßstab für die verfassungsrechtlich konforme Interpretation von einfachen Bundesgesetzen zu beachten.

2. Umsatzsteuer

Grundsätzlich gelte, 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.

Im vorliegenden Fall sei in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Bw. die für den Vorsteuerabzug notwendige Unternehmereigenschaft besitze.

Unternehmer sei, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Dass die Vermietung von Wohnungen an sich zur Begründung der Unternehmereigenschaft führt, sei unbestritten.

Das Finanzamt führe in seiner Berufungsverfahrenscheidung aus, dass eine Vermietung an nahe stehende Personen einer eingehenden Prüfung darüber zu unterziehen sei, ob eine anzuerkennende (fremdübliche) Vermietung vorliegt oder ob eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung gegeben ist. Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen

Mietvertrages bedeute noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechtes zu einer Einkunftsquelle führen muss. Typischerweise aus privaten Motiven (zB zur Versorgung naher Angehöriger oder in Erfüllung einer Unterhaltspflicht) eingegangene Mietverhältnisse vermögen für den Bereich des Steuerrechtes keine rechtliche Wirkung zu entfalten, sondern würden als eine der Privatsphäre stattfindende Einkommensverwendung gelten.

Wie unter dem Punkt 2.1 ausführlich erläutert, sei das gegenständliche Mietverhältnis der Bw. mit der Tochter nicht aus privaten Motiven eingegangen worden. Die Bw. wäre (und sei schließlich auch) mit jeder fremden, dritten Personen unter denselben Bedingungen ein Mietverhältnis eingegangen, jedoch sei im Zeitraum zwischen Kauf der Wohnung im November 2009 und dem Abschluss des Mietvertrages mit ihrer Tochter kein passender "Fremdmietner" gefunden worden. Die Vermietung an die Tochter stelle - wie dargelegt - keine Unterhaltsleistung der Bw. dar, sondern eine dem Fremdvergleich standhaltende Mietvereinbarung mit einem nahen Angehörigen, welche der unternehmerischen Sphäre der Bw. zuzurechnen sei. Der Vorsteuerabzug sei daher nach den allgemeinen Bestimmungen des § 12 UStG zulässig.

Ausgeschlossen sei ein Vorsteuerabzug für Gegenstände, die nicht für das Unternehmen angeschafft worden sind. Als nicht für das Unternehmen angeschafft würden gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen oder Einfuhren gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1-5 EStG darstellen.

Dass eine Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 im vorliegenden Fall nicht sachgerecht bzw. möglich ist, sei bereits an anderer Stelle ausführlich erläutert worden. Aufgrund der Nichtanwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 würden die Aufwendungen, die die Bw. getätigt habe, als für ihr Unternehmen ausgeführt gelten, und stünde ihr daher der Vorsteuerabzug für die ihr von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an sie gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen zu.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bzw. gesondert ergangener Bescheidbegründung vertretene Rechtsaufassung nicht aufrecht zu erhalten sei:

- Beim Abschluss des Mietvertrages zwischen der Bw. und deren Tochter habe keine der vertragsschließenden Parteien gewollt, dass durch den Abschluss des Vertrages die anteilige Unterhaltspflicht der Mutter in das Erscheinungsbild von Einkünften aus Vermietung und

Verpachtung gekleidet wird; insbesondere da die Tochter im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wohnversorgt im elterlichen Haushalt gewesen sei. Ausschlaggebend für den Abschluss des Mietvertrages sei die Tatsache gewesen, dass durch die Vermietung der neu erworbenen Wohnung an die Tochter die Wahrung der Substanz durch schonende Nutzung gesichert erschienen sei.

- b) Eine Anwendung der im Laufe der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Grundsätze auf den vorliegenden Fall sei weder möglich noch sachgerecht, weil der Anlass zum Abschluss des Mietvertrages zwischen der Bw. und deren Tochter nicht die Wohnversorgung und sohin Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung gewesen sei, sondern die zu erwartende schonende Nutzung der Eigentumswohnung durch die Tochter. Somit fehle im vorliegenden Fall, im Gegensatz zu den zitierten Rechtsprechung zu Grunde liegenden Sachverhalten, zur Gänze der Versorgungsgedanke.
- c) Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages habe die Tochter keinen über die Betreuung im gemeinsamen Haushalt hinausgehenden Unterhaltsanspruch gegenüber ihrer Mutter gehabt, weshalb die Vermietung der im Alleineigentum der Bw. stehenden Eigentumswohnung per se keine Unterhaltsgewährung darstellen könne.
- d) Selbst bei Vorliegen einer Geldunterhaltpflicht der Bw. sei davon auszugehen, dass die Vermietung einer Eigentumswohnung mit einer monatlichen Nettomiete in Höhe von rund 700 Euro weit über dem von der Bw. - anteilig nach ihren Kräften - zu zahlenden Geldunterhalt (gekleidet in die Naturalleistung Zurverfügungstellen einer Wohnung) gegenüber ihrer Tochter liegt und somit keine Unterhaltsleistung im Sinne des § 140 ABGB darstellen kann.
- e) Nach der Rechtsprechung des BFH wäre es eine mit Art. 6 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes nicht zu vereinbarende Benachteiligung, würde einem zwischen Eltern und ihren unterhaltsberechtigten Kindern abgeschlossenen Mietvertrag - der, in gleicher Weise mit einem fremden Dritten abgeschlossen, nicht zu beanstanden wäre - die steuerrechtliche Anerkennung nur deshalb versagt, weil Mieter ein unterhaltsberechtigtes Kind ist. Es sei kein Grund ersichtlich, weshalb diese Auslegung nicht auch für die österreichische Rechtslage gelten sollte; dies insbesondere vor dem Hintergrund des Art. 6 Abs. 3 EU-Vertrag bzw. des im Verfassungsrang stehenden Art. 8 der EMRK.
- f) Die Vermietung einer Wohnung an ihre Tochter stelle - wie dargelegt – keine Unterhaltsleistung durch die Bw. dar, sondern eine dem Fremdvergleich standhaltende Mietvereinbarung mit einem nahen Angehörigen, welche der unternehmerischen Sphäre

zuzurechnen sei. Der Vorsteuerabzug sei daher nach den allgemeinen Bestimmungen des § 12 UStG 1994 zulässig.

g) Aufgrund der Nichtanwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 würden die Aufwendungen der Bw. als für ihr Unternehmen ausgeführt gelten und stünde ihr daher der Vorsteuerabzug für die ihr von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an sie gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen zu.

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz werde beantragt.

VIII.

In der diesbezüglichen Stellungnahme vom 22. Juni 2011 brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor

- zum Antrag:

Der nicht anerkannte Vorsteuerbetrag laute auf 54.437,40 Euro, weil bei der Prüfung ein Betrag von 2.642,20 Euro als auf den KFZ-Stellplatz entfallend anerkannt worden sei. Dieser Betrag sei zunächst nicht in der Niederschrift ausgewiesen worden, weil die Aufteilung des Kaufpreises erst per 16. März 2010 durch die Errichterfirma bekannt gegeben worden sei.

- zum Sachverhalt:

Wohnversorgung (1.2):

„(...) aus diesem Grund entschloss sich unsere Mandantin Ende Jänner 2010, die Wohnung an die Tochter zu vermieten“.

Die Wohnung sei mit Kaufvertrag vom 24. November 2009, RE vom 30. November 2009, erworben worden. Die nunmehrige steuerliche Vertreterin habe am 20. Mai 2011 eine Darstellung der R GmbH (Frau C) vorgelegt. In dieser chronologischen Listung der Kontakte finde sich folgende Aussage: „(...) Weil Ihnen die Wohnung so gut gefallen hat, hatten Sie dann auch überlegt, die Wohnung an ihre Tochter zu vermieten (...) (interne Aktennotiz v. 9.10.09)“.

Die Entscheidung dürfte also doch schon viel früher gefallen sein, aber welche Absichten die Bw. auch immer gehabt habe, für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges maßgebend!

Selbsterhaltungsfähigkeit der Tochter:

Es habe kein Einkommen im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuer vorgewiesen werden können, auch sei das Studium noch nicht abgeschlossen gewesen. Aber auch im Nachhinein betrachtet hätte ein Einkommen in Höhe von ca. 7.500 Euro für das Jahr 2010 eine monatliche Mietenbelastung von 927,68 Euro (ab 3/2010) nicht erlaubt!

Unterhaltpflicht der Bw. (1.3):

Das von Seiten der Bw. dargelegte Gesamtfamilieneinkommen stelle durchaus die Gegebenheiten der Jahre dar. Die Geldsituation im Haus der Familie der Bw. dürfte wohl immer eher eine „Familienangelegenheit“ gewesen sein, denn es sei nicht erkennbar, wie die Bw. sonst die Mittel für den Kauf ihrer beiden Wohnungen aufbringen hätte können.

Es seien keine Schenkungen zwischen den Ehegatten aktenkundig, allerdings sei dies auch nicht Thema bei der USO gewesen.

Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes durch das Finanzamt stütze sich auf UFS 27.11.2009, RV/1445-L/07, UFS 12.06.2008, RV/1921-W/06, UFS 23.03.2009, RV/0097-G/07, UFS 21.01.2010, RV/0016-F/07, sowie EStR 4702, 4702a.

IX.

Mit Vorhalt vom 8. Oktober 2012 wurde der Bw. die o.a. Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Die Bw. wurde weiters gebeten, den Mietvertrag mit der „neuen Mieterin“ (ab Juli 2010) (derzeit noch aufrechter Mietvertrag?, nahe Angehörige?) vorzulegen.

Außerdem wurde die Bw. darauf aufmerksam gemacht, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes „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 erfordere 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. zB VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063, mwN). – Im vorliegenden Fall wäre daher das Vorliegen einer Absicht im o.a. Sinne nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

X.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Oktober 2012 brachte die Bw. diesbezüglich im Wesentlichen Folgendes vor:

I. Vorhaltsbeantwortung

1. Mietvertrag / "neue Mieterin"

Wie bereits erläutert, sei der Bw. im Rahmen der Schlussbesprechung der Umsatzsteuersonderprüfung am 10. März 2010 vom ehemaligen steuerlichen Vertreter und den Behördenvertreterinnen geraten worden, das zu diesem Zeitpunkt bestehende Mietverhältnis mit der Tochter zu lösen. In Folge habe die Bw. eine "fremde" Mieterin, Frau Dr. S, gefunden, und mit 1. Juli 2010 sei diese als Mieterin in die Eigentumswohnung eingezogen. Der Mietvertrag werde beigelegt.

Mit 1. Februar 2012 sei der Abschluss eines neuen Mietvertrages mit Frau Dipl. Ing. F und Herrn Dipl. Chemiker B erfolgt. Auch dieser Mietvertrag werde beigelegt.

Bei keinem dieser "fremden" Mieter handle es sich um (nahe) Angehörige der Bw..

2. Vermietungsabsicht im Zeitpunkt des Kaufes der Eigentumswohnung

Zum Nachweis der Vermietungsabsicht der Bw. im Zeitpunkt des Kaufes der Eigentumswohnung im Oktober 2009 werde [nochmals] das Protokoll der den Erwerb abwickelnden Maklerin der R GmbH (Bauträger) übermittelt, aus welchem klar hervorgehe, dass die Bw. die gegenständliche Wohnung in Vermietungsabsicht erworben habe.

Ergänzend würden folgende Überlegungen der Bw. geschildert:

Die Bw. habe die gegenständliche Wohnung als "Vorsorgewohnung" erworben. Es sei geplant gewesen (bzw. sei geplant), diese Wohnung "im Alter" (frühestens bei Pensionsantritt) selbst zu benutzen. Derzeit lebe die Bw. mit ihrem Gatten in einem Einfamilienhaus mit Garten. Der angesprochene Vorsorgegedanke der Bw. habe im Wesentlichen die Überlegung beinhaltet, es sei im fortgeschrittenen Alter "angenehmer", nahe dem Stadtzentrum zu wohnen. Die Eigentumswohnung befindet sich mitten im Herzen von Bezirk. Die Infrastruktur (öffentliche Verkehrsmittel, Lebensmittelgeschäfte, Apotheken) und die ärztliche Versorgung seien optimal und die Wohnung sei dem Grunde nach behindertengerecht. Sämtliche Wege des täglichen Lebens seien kurz und könnten selbst unter Zuhilfenahme einer Gehhilfe selbstständig bewältigt werden. Bis zum Zeitpunkt des "Eigenbedarfes" sei von vornherein geplant gewesen, die Wohnung zu vermieten. Jede andere Verwendungsmöglichkeit scheide ohnehin aus, da einerseits ein Eigenbedarf zum Zeitpunkt des Erwerbes eben nicht gegeben gewesen sei und

andererseits eine Leerstehung der Wohnung bis zu einem möglichen Eigenbedarf aus Gründen der Logik ausscheide. Da die Bw. im Zeitpunkt des Erwerbes der Eigentumswohnung gerade einmal 51 Jahre alt gewesen sei, sei sie davon ausgegangen, die Wohnung zumindest 10 bis 15 Jahre vermieten zu können, um so einen Teil der Investitionskosten zu amortisieren.

Des Weiteren werde darauf hingewiesen, dass der ehemalige Steuerberater der Bw., welcher sie im Zuge des Erwerbes der Eigentumswohnung beraten habe, die Vermietungsabsicht im Zeitpunkt des Kaufes ebenfalls bestätigen könne.

II. Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 22. Juni 2011

(...)

2. Thema Wohnversorgung

Das Finanzamt sei offenbar der Ansicht, aus der Aktennotiz vom 9. Oktober 2009 ("*(...) Weil Ihnen die Wohnung so gut gefallen hat, hatten sie dann auch überlegt, die Wohnung an ihre Tochter zu vermieten (...)"*) ergebe sich, dass die Bw. bereits zu diesem Zeitpunkt die Entscheidung getroffen habe, die Wohnung an ihre Tochter zu vermieten.

Abgesehen davon, dass die Ansicht vertreten werde, dass selbst eine ursprüngliche Vermietungsabsicht an die Tochter unschädlich gewesen wäre (man verweise auf sämtliche im Vorlageantrag dargelegten Gründe bzw. in eventu auf das ergänzende Vorbringen in Punkt III.), möchte man doch bitten, einmaligen Aussagen nicht unnötiges Gewicht zu verleihen. Natürlich habe der Bw. die Wohnung „so gut gefallen“. Ansonsten hätte sie sie wohl nicht um einen Nettokaufpreis von rund 3.500 Euro pro m² gekauft. Und nur weil jemand überlegt, eine Wohnung an seine Tochter zu vermieten - zu einem Zeitpunkt nämlich, zu dem die Wohnung der Bw. noch nicht einmal gehörte - bedeute dies noch lange nicht, tatsächlich einen solchen Beschluss gefasst zu haben. Hinsichtlich der Replik auf das Vorbringen des Finanzamtes, für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges maßgeblich, verweise man ebenfalls auf die ergänzende Stellungnahme unter Punkt III.

3. Thema Selbsterhaltungsfähigkeit

Dass die Tochter im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuern noch studiert und noch über kein eigenes Einkommen verfügt habe, sei nie in Zweifel gestanden. Allerdings sei nicht nachvollziehbar, welche Berechnung das Finanzamt hier im Detail angestellt habe. Hinweisen möchte man nochmals auf die Ausführungen im Vorlageantrag unter Punkt 1.2, 4. vorletzter Absatz, sowie darauf, dass die Tochter ab September 2010 über ein monatliches Bruttogehalt

in Höhe von rund 2.400 Euro verfügt habe, welches die Begleichung der fremdüblichen Miete erlaubt hätte. Die Tochter sei seit September 2010 durchgehend in Beschäftigung.

4. Unterhaltpflicht / Bw.

Ob die Geldsituation im Haus der Familie der Bw. eine „Familienangelegenheit“ sei bzw. gewesen sei, habe weder die steuerliche Vertreterin noch das Finanzamt zu interessieren. In Österreich gelte der Grundsatz der Individualbesteuerung; familiäre Besonderheiten würden lediglich in kleinen Bereichen berücksichtigt. Wie die Bw. das Geld für den Erwerb der Wohnungen aufgebracht habe, sei - wie das Finanzamt korrekt ausführe - nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Man möchte jedoch noch einmal ausdrücklich darauf hinweisen, dass vor dem Hintergrund der Geldsituation im Hause der Bw. keine Unterhaltpflicht der Bw. bestanden habe, schon gar keine, welche die Zurverfügungstellung der gegenständlichen Wohnung gerechtfertigt hätte.

III. Ergänzendes Vorbringen

Im Hinblick auf die zwischenzeitig ergangene Rechtsprechung erlaube man sich, folgendes ergänzendes Vorbringen zu erstatten, welches sich auf den Fall beziehe, dass der UFS die Ansicht vertritt, die Nutzung der Wohnung sei bis zum Einzug der „fremden“ Mieterin Dr. S im Juli 2010 für „private“ Zwecke erfolgt:

Das Finanzamt vertrete die Auffassung, dass für den Vorsteuerabzug die Verhältnisse maßgebend seien, die zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges bestanden haben. Kurz gesagt, werde ein Wirtschaftsgut angeschafft und privat genutzt, sei unabhängig von einer späteren unternehmerischen Nutzung ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Wie bereits ausführlich im Vorlageantrag vom 21. Jänner 2011 dargelegt, werde diese Ansicht nicht geteilt. Für den Fall, dass jedoch der UFS die Ansicht des Finanzamtes teilen sollte, werde dem Folgendes entgegengehalten:

Der Europäische Gerichtshof habe mit (beiliegendem) Urteil vom 19. Juli 2012 die Vorlagefragen des Hoge Raad der Niederlanden wie folgt beantwortet:

„Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und b, Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. c und Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass einem Steuerpflichtigen, der einen Teil eines zu seinem Unternehmen gehörenden Investitionsgutes vorübergehend für seinen privaten Bedarf verwendet, nach

diesen Bestimmungen das Recht auf Vorsteuerabzug für Ausgaben für dauerhafte Umgestaltungen auch dann zusteht, wenn die Umgestaltungen im Hinblick auf diese vorübergehende private Verwendung durchgeführt wurden, und dass ferner dieses Abzugsrecht unabhängig davon besteht, ob dem Steuerpflichtigen beim Erwerb des Investitionsgutes, an dem die Umgestaltungen vorgenommen wurden, Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und ob diese Mehrwertsteuer von ihm abgezogen wurde."

Erwirbt sohin ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut mit der Absicht, es unternehmerisch zu nutzen, nutzt es jedoch zuerst für einen im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer untergeordneten Zeitraum für private Zwecke, so dürfe ihm aus diesem Umstand das Recht auf Vorsteuerabzug nicht verwehrt werden. Die Bw. habe - wie mehrfach erwähnt - die gegenständliche Wohnung zu Vermietungszwecken - also zu unternehmerischen Zwecken - angeschafft. Wenn der UFS zur Ansicht gelangen sollte, die kurzfristige Vermietung von weniger als einem Jahr an die Tochter sei einer privaten Nutzung gleichzustellen, so dürfe der Bw. dennoch nicht das Recht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzuges verwehrt werden. Die Verwehrung des Vorsteuerabzuges hätte nämlich zur Folge, "dass dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug für spätere besteuerte unternehmerische Verwendungen verweigert würde, obwohl er den fraglichen Gegenstand ursprünglich im Hinblick auf künftige Umsätze zur Gänze seinem Unternehmen zuordnen wollte. In einer solchen Situation würde mithin der Steuerpflichtige nicht vollständig von der Steuer entlastet, die auf den Gegenstand entfällt, den er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, und es käme zu einer Doppelbesteuerung seiner unternehmerischen Tätigkeiten, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderliefe, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem, in das sich die Sechste Richtlinie einfügt, zugrunde liegt." (EUGH RS C-334/10, RN 33).

XI.

Dazu äußerte sich das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 27. Dezember 2012 im Wesentlichen wie folgt:

ad I.1. Mietvertrag / „neue Mieterin“

Die im Zuge der Schlussbesprechung angekündigte Auflösung des Mietverhältnisses mit der Tochter sei offensichtlich durchgeführt worden.

Die Mieterin Dr. S scheine nicht an der Adresse gemeldet gewesen zu sein. Ein aktueller Auszug aus dem ZMR (nach Objektsuche) werde beigelegt.

ad I.2) Vermietungsabsicht im Zeitpunkt des Kaufes der Eigentumswohnung

Die Ausführungen der steuerlichen Vertreterin würden nach Ansicht des Finanzamtes keine neuen Sachverhaltselemente ergeben. Die Wohnung sei anscheinend weder fremden

Personen gezeigt noch angeboten worden, es seien auch keine Vereinbarungen (Vorverträge) abgeschlossen worden. Da die Vermietungsabsicht im Zeitpunkt des Kaufes der Anlegerwohnung zu allgemein gehalten gewesen sei (wie auch im Vorhalt erwähnt), sei die Bw. ersucht worden, diese Absicht nachzuweisen oder glaubhaft darzustellen.

Es werde daher nochmals auf den bereits vorliegenden Sachverhalt eingegangen:

Im E-Mail vom 29. April 2010 der C, R GmbH, an die Bw. werde deutlich geschildert, dass bereits im Zuge des Ankaufes (siehe Zeitschiene von der 1. Besichtigung bis zur Unterfertigung des Kaufanbotes im Oktober 2009) festgestanden sei, dass die Wohnung an die Tochter vermietet werden würde. Außerdem habe die Bw. vor dem Wohnungskauf Rücksprache mit ihrem Steuerberater gehalten, ob grundsätzlich eine Vermietung an die Tochter möglich wäre (letzter Absatz im E-Mail).

ad II.2.

siehe Ausführungen zu I 2)

ad II.3. Thema Selbsterhaltungsfähigkeit

Die Tochter habe über kein eigenes Einkommen verfügt, sie habe die monatliche Miete in Höhe von 927,68 Euro für die Monate März 2010 - August 2010 (insgesamt 5.566,08 Euro) nicht bezahlen können.

Für die Tochter - als Studentin - sei bis 5/2010 Familienbeihilfe bezogen worden.

Darstellung Einkommen / Tochter:

| | | |
|------|-----------------------------------|----------|
| 2007 | Beschäftigung beim Vater | 2.580,00 |
| 2008 | Beschäftigung beim Vater | 1.935,00 |
| 2009 | keine Beschäftigung | - |
| 2010 | Jänner-August keine Beschäftigung | - |
| 2010 | 1. September - 31. Oktober | 3.604,92 |
| 2010 | 1. November - 31. Dezember | 3.816,04 |

Fremdunüblichkeit

Die Bw. hätte die Wohnung wohl kaum an einen Fremden vermietet, der über kein ausreichendes Einkommen verfügt und somit den monatlichen Mietzins nicht bezahlen hätte können.

Die Kosten für die Vergebührung des Mietvertrages seien von der Bw. übernommen bzw. bezahlt worden. Die Kaution in Höhe von 1.400 Euro habe wohl nicht hinterlegt werden können, da die Tochter über kein entsprechendes Einkommen verfügt habe.

Vergleiche man dazu die beigelegten Mietverträge der „Fremdmieteter“, so gehe daraus hervor, dass die zu hinterlegende Kaution vertraglich wesentlich höher - nämlich 2.950 Euro bzw. 3.500 Euro – sei. Von den sog. „Fremdmietern“ seien bei Zahlungsverzug 10% Verzugszinsen, 15 Euro Mahnspesen und Kosten für außergerichtliche Rechtsverfolgungen zu bezahlen.

Der Punkt „Zahlungsverzug“ fehle zur Gänze im Mietvertrag der Tochter. Die Kündigungsgründe seien bei den sog. „Fremdmietern“ ausführlicher gestaltet als im Mietvertrag der Tochter.

ad II.4. Unterhaltspflicht - Einkommenssituation / Bw.

Da die Bw. sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (siehe dazu Beilage 1 betreffend die Beschäftigung beim Gatten) als auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, bestünde sehr wohl eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber der Tochter.

Auch sei erwähnt, dass von der Bw. mindestens zwei Wohnungen ohne (!!)

Fremdfinanzierung angeschafft worden seien. Schenkungen seien allerdings nicht aktenkundig (siehe dazu Beilage 2 betreffend den Kauf Wohnungen durch die Bw.). Der Kaufpreis für beide Wohnungen sei zur Gänze aus Eigenmitteln aufgebracht worden (nichselständige Einkünfte jährlich ca. 18.000 Euro).

ad III. Ergänzendes Vorbringen

Innerstaatlich seien die Vorschriften des UStG 1994 anzuwenden. Der Weg zum Europäischen Gerichtshof und somit weitere Verfahrensschritte zu setzen, stände der Bw. offen.

Abschließend werde noch erwähnt, dass über die Auszahlung des Umsatzsteuerguthabens für den Zeitraum 10-12/2009 auf Basis des Sachverhaltes im Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung abzusprechen gewesen sei.

XII.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. Jänner 2013 wurde der Bw. die o.a. Stellungnahme zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass laut dem dort erwähnten Auszug aus dem ZMR die Mieterin Dr. S an der Adresse der Eigentumswohnung nicht gemeldet gewesen sei.

XIII.

Dazu äußerte sich die Bw. in ihrer Gegenäußerung vom 12. Februar 2013 wie folgt:

1. Mietvertrag / „neue Mieterin“

Inwieweit eine Meldung der Mieterin Dr. S an der Adresse der Eigentumswohnung für das gegenständliche Verfahren relevant sein solle, sei nicht einzusehen. Für den Bereich des Steuerrechtes sei eine polizeiliche Meldung irrelevant: Sie vermöge weder einen „Wohnsitz“ zu begründen, noch reiche eine polizeiliche Meldung, um das Vorliegen der Hauptwohnsitzbefreiung (im Rahmen der ehemaligen Spekulationsbesteuerung bei Grundstücken bzw. iZm der neuen ImmoEst) zu bejahen. Fest stehe, dass mit Frau Dr. S ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Ob ein Mieter sich anmeldet oder sogar ob dieser die gemietete Wohnung tatsächlich nutzt (!), berühre die Sphäre des Vermieters nicht und liege, jedenfalls im Normalfall, auch nicht in seinem Einflussbereich.

2. Vermietungsabsicht im Zeitpunkt des Kaufes der Eigentumswohnung

Zu diesem Punkt werde auf die Ausführungen einerseits im Vorlageantrag sowie andererseits in der ergänzenden Stellungnahme vom 25. Oktober 2012 verwiesen.

Ergänzend werde noch darauf hingewiesen, dass die Frage der Vermietungsabsicht an sich mittlerweile wohl außer Frage stehe. Auch das Finanzamt meine ja in seiner Stellungnahme vom 27. Dezember 2012, dass im E-Mail vom 29. April 2010 der C, R GmbH, an die Bw. deutlich geschildert werde, dass bereits im Zuge des Ankaufes (...) festgestanden sei, dass die Wohnung an die Tochter vermietet werden würde. Zum Zeitpunkt des Kaufes sei somit klar gewesen, dass die Wohnung in Vermietungsabsicht erworben worden sei. An wen letztendlich vermietet wurde, sei nach Meinung der Bw. irrelevant. Die Vermietung an die Tochter sei für die Frage des Vorsteuerabzuges unschädlich, da trotzdem eine unternehmerische Tätigkeit vorliege, welche zum Vorsteuerabzug berechtige. Selbst wenn man die Vermietung an die Tochter als nichtunternehmerische Tätigkeit qualifizieren würde, wäre aber im Lichte der Rechtsprechung des EuGH ein gänzlicher Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen (siehe dazu Punkt 5).

3. Thema Selbsterhaltungsfähigkeit

Man erlaube sich, zum Thema „Selbsterhaltungsfähigkeit“ auf die Ausführungen einerseits im Vorlageantrag sowie andererseits in der ergänzenden Stellungnahme vom 25. Oktober 2012 zu verweisen. Hierzu möchte man jedoch abermals wiederholen, dass nie in Zweifel gestanden sei, dass die Tochter im Zeitpunkt der Anmietung der Eigentumswohnung noch studiert habe und noch über kein eigenes Einkommen verfügt habe. Es habe allerdings vor dem Hintergrund der nunmehrigen Ausführungen des Finanzamtes den Anschein, als würde

das gesamte bisherige Vorbringen der Bw. negiert werden. Das Mietverhältnis zwischen der Bw. und ihrer Tochter sei in dem Wissen eingegangen worden, dass die Tochter bald einen Job mit gutem Einkommen beginnen werde. Die Darstellung des Finanzamtes, welche sich ausschließlich auf die tatsächliche Dauer des Mietverhältnisses beziehe, entspreche daher nicht den tatsächlichen Gegebenheiten: Das Mietverhältnis habe zwar tatsächlich nur von März bis August 2010 gedauert. Geplant gewesen sei aber bei Unterfertigung des Mietvertrages eine langfristige Anmietung. Wenn man die Monate März bis August isoliert betrachte, könne man durchaus zur Ansicht gelangen, die das Finanzamt vertrete. Geboten sei allerdings eine andere Betrachtung: Das Mietverhältnis sollte ein langfristiges sein, und es sei in Ansehung des zu erwartenden gut bezahlten Jobs auch für die Tochter leistbar gewesen. Wie dem Finanzamt bekannt sein dürfte, sei die Tochter immer noch in Beschäftigung und verfüge über ein monatliches Einkommen, welches die Anmietung der in Frage stehenden Wohnung jedenfalls erlaube.

Zur Frage der Fremdüblichkeit vermeine das Finanzamt nunmehr, die Bw. hätte wohl an niemanden ohne ausreichendes Einkommen vermietet. Auch hier mache es sich das Finanzamt leicht und vergesse die „Gesamtsituation“, wie sie im Vorabsatz dargelegt worden sei, zu berücksichtigen. Die Bw. hätte selbstverständlich an jemanden anderen vermietet, der in derselben Situation wie ihre Tochter gewesen sei. Zu den Aussagen des Finanzamtes zur Fremdunüblichkeit des Mietvertrages mit der Tochter sei anzumerken, dass es sich beim Mietvertrag mit der Tochter um einen sog. „Standardmietvertrag“ handle. Nachdem der Bw. empfohlen worden sei, ihre Tochter möge ausziehen, damit die Wohnung an einen „fremden“ Mieter vermietet werden könne, sei ein Immobilienmakler mit der Suche nach einem Mieter beauftragt worden. Dieser Immobilienmakler sei es auch gewesen, der, nachdem eine neue Mieterin gefunden war, den Mietvertrag verfasst habe. Die inhaltlichen Differenzen zwischen dem Mietvertrag mit der Tochter und dem Mietvertrag mit Frau Dr. S ergäben sich lediglich daraus, dass ersterer als Standardmietvertrag und zweiterer von einem Immobilienmakler erstellt worden sei. Hieraus auf eine Fremdunüblichkeit zu schließen, entspreche nicht den Tatsachen. Ergänzend werde jedoch nach Durchsicht beider Mietverträge ausdrücklich festgehalten, dass die Vereinbarung von Verzugszinsen iHv 10% und von Mahngebühren in Mietverträgen mit Privatpersonen durchaus nicht „üblich“ sei.

4. Unterhaltpflicht / Bw.

Wenn das Finanzamt meine, der Umstand, dass die Bw. sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat, begründe eine (Geld-) Unterhaltpflicht gegenüber der Tochter, so irre das Finanzamt. Man erlaube sich, diesbezüglich auf das ausführliche Vorbringen im Vorlageantrag zu verweisen.

Betenen möchte man jedoch nochmals, dass die Bw. ihre Unterhaltpflicht durch die Betreuung der Tochter erfüllt habe. Darüber hinaus habe kein weiterer Anspruch auf Unterhalt durch die Tochter gegenüber der Bw. bestanden!

Ebenso möchte man nochmals darauf hinweisen, dass die Frage, aus welchen Mitteln die Bw. die ihr gehörenden Eigentumswohnungen erworben hat, nicht Gegenstand dieses Verfahrens sei und jede weitere Spekulation hierüber ins Leere gehe.

5. Ergänzendes Vorbringen

Das Finanzamt vertrete in diesem Zusammenhang die Auffassung, innerstaatlich seien die Vorschriften des UStG 1994 anzuwenden.

Im vorliegenden Fall jedoch stelle sich die Frage, inwieweit ein Urteil des EuGH (aus einem Vorabentscheidungsverfahren) auch Bindungswirkung für andere Behörden und Gerichte entfaltet; sohin, ob derartige Urteile über den Einzelfall hinaus eine erga-omnes Wirkung begründen.

Die herrschende Lehre vertrete in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass Entscheidungen des EuGH auch bei Urteilen zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht eine Ausstrahlungswirkung auf andere als die im Ausgangsrechtsstreit beteiligten Gerichte zukommt. Eine Wirkung inter partes würde dem Zweck des Vorabentscheidungsverfahrens widersprechen.

Dieselbe Ansicht vertrete auch der Oberste Gerichtshof (6 Ob 337/00b):

"Der EuGH entscheidet in Vorabentscheidungsverfahren über die Gültigkeit oder die Auslegung von Gemeinschaftsrecht. Sein Urteil bindet das nationale Vorlagegericht. Es entfaltet aber über den Ausgangsrechtsstreit hinaus eine rechtliche Bindungswirkung dahin, dass alle Gerichte der Mitgliedstaaten die vom EuGH vorgenommene Auslegung oder seine Feststellung der Ungültigkeit eines Gemeinschaftsrechtsaktes zu beachten haben (...) Das Gemeinschaftsrecht sieht zwar keine formelle "erga omnes Wirkung" der EuGH-Entscheidungen vor. Die über den konkreten Einzelfall (Anlassfall) hinausreichende Präjudizwirkung ist aber aus zahlreichen Entscheidungen des EuGH abzuleiten (...) Vorabentscheidungen des EuGH haben grundsätzlich die zeitliche Wirkung ex tunc (...), es sei denn, der EuGH beschränkt in seinem Spruch die zeitliche Zurückwirkung."

XIV.

Mit Schreiben vom 25. April 2013 zog die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

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 [§ 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer 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 Einkommensteuergesetzes 1988](#) oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

2. Feststehender Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 9. November 2009 erwarb die Bw. die verfahrensgegenständliche Eigentumswohnung, eine Neubauwohnung ($77,30 \text{ m}^2$) in bester städtischer Wohnlage, in Vermietungsabsicht (Kaufpreis: 285.398,33 Euro plus 20% USt = 342.478 Euro).

Bereits im Vorfeld des Wohnungskaufes hatte die Bw., weil ihr die Eigentumswohnung so gut gefiel, gegenüber C von der R GmbH (Bauträger) aber die Überlegung geäußert, die Wohnung an die Tochter zu vermieten. Die Bw. hatte damals auch davon gesprochen, dass laut Auskunft des (damaligen) Steuerberaters der Bw. eine Wohnungsvermietung an die Tochter bei Angemessenheit der Miete „kein Problem“ wäre (vgl. E-Mail der C vom 29. April 2010).

Mit Mietvertrag vom 29. Jänner 2010 vermietete die Bw. die Eigentumswohnung dann in der Folge auch tatsächlich an die zum damaligen Zeitpunkt noch im elterlichen Haushalt lebende, studierende (wenige Monate vor dem Abschluss des Studiums stehende), unterhaltsberechtigte Tochter (für welche die Bw. auch die Familienbeihilfe bezog), und zwar ab 1. März 2010, auf die Dauer von 5 Jahren und zu einem Mietzins in Höhe von 927,68 Euro (brutto).

In Reaktion auf die o.a. Ergebnisse der Außenprüfung (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. März 2010; angefochtener Bescheid vom 25. März 2010) – und nicht zuletzt auch auf Anraten ihres (damaligen) steuerlichen Vertreters – bemühte sich die Bw. dann allerdings umgehend um einen „passenden Fremdmietner“ für die Eigentumswohnung.

Die Suche nach einem „passenden Fremdmietner“ war – unter Einschaltung eines Immobilienmaklers – dann alsbald erfolgreich, und bereits mit Mietvertrag vom 11. Mai 2010 wurde die Eigentumswohnung an Dr. S vermietet, und zwar ab 1. Juli 2010, auf die Dauer von 5 Jahren und zu einem Mietzins in Höhe von 949,70 Euro (brutto). Das Mietverhältnis mit der Tochter wurde per 30. Juni 2010 „einvernehmlich“ vorzeitig gelöst.

3. Rechtliche Würdigung

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).

Auch nach Ruppe, UStG³, § 12 Tz 164, mwN, ist im Zusammenhang mit einem vom Leistungsempfänger nicht selbst genutzten Gebäude ein Vorsteuerabzug nur zulässig, wenn mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass das Gebäude *steuerpflichtig vermietet* werden wird. Bloße Absichtserklärungen genügen in diesem Zusammenhang nicht; die Absicht muss vielmehr ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen finden oder aus sonstigen Umständen zu erschließen sein.

Vor diesem Hintergrund ist der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung aber zur Auffassung gelangt, dass im vorliegenden Fall eine - (nicht steuerbare) nicht steuerpflichtige - Vermietung der Eigentumswohnung an die Tochter von Anfang an wahrscheinlicher war als eine – steuerpflichtige - „Fremd“-Vermietung, dass hier also von einer „ziemlichen Sicherheit“ im o.a. Sinne, dass die Eigentumswohnung steuerpflichtig vermietet werden würde, offenbar

keine Rede sein kann. – Den anders lautenden (Zweck-)Behauptungen der Bw. wird hingegen nicht gefolgt.

Für diese Auffassung spricht zum einen die o.a. glaubwürdige Darstellung der C von der R GmbH (Bauträger) über die Chronologie des Erwerbs der Eigentumswohnung:

„(...) Weil Ihnen die Wohnung so gut gefallen hat, hatten Sie dann auch überlegt, die Wohnung an Ihre Tochter zu vermieten. Um Sie optimal beraten/betreuen zu können, habe ich am 9.10.2009 dazu Rücksprache mit meiner Kollegin (...) gehalten (...) kann mich noch gut daran erinnern, dass Sie mir davon erzählt haben, dass Ihr Steuerberater gesagt hat, dass es kein Problem sei, die Wohnung an Ihre Tochter zu vermieten, wenn die Miete angemessen ist und Sie die MwSt. ans FA abführen (...).“

in Verbindung mit dem Faktum des schon relativ bald darauf auch tatsächlich erfolgten Mietvertragsabschlusses der Bw. mit der Tochter.

Für diese Auffassung spricht zum anderen aber auch die Tatsache, dass es der Bw. in der Folge – als Reaktion auf die Ergebnisse der Außenprüfung – sehr wohl binnen Kurzem möglich war, einen „passenden Fremdmietner“ zu finden.

Dazu kommt nicht zuletzt auch noch, dass die Bw. einen Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung (vgl. zB Vorhalt vom 8. Oktober 2012), dass sie sich von Anfang an ernsthaft um andere mögliche Mieter („Fremdmietner“) für die Eigentumswohnung bemüht hätte, bis zuletzt schuldig geblieben ist.

Wie bereits oben angesprochen, ist aber die Vermietung der Eigentumswohnung durch die Bw. an die zur damaligen Zeit unbestrittenmaßen grundsätzlich unterhaltsberechtigte Tochter *keine steuerpflichtige Vermietung* im o.a. Sinne:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 30.03.2006, [2002/15/0141](#), mwN) hat eine rechtliche Gestaltung, die darauf abzielt, die Unterhaltsleistung betreffend eine entsprechende Wohnversorgung des unterhaltsberechtigten Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich zu bleiben:

„(...) Damit dienten die für die Wohnung aufgewendeten Beträge dem Unterhalt eines Familienangehörigen der Abgabepflichtigen und fielen unter das Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) (...).“

Auf die fremdübliche Gestaltung des vom Vermieter mit der unterhaltsberechtigten Person abgeschlossenen Mietvertrages kommt es dabei nicht an.

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 (vgl. zB UFS 02.07.2012, RV/0344-K/10; UFS 16.07.2012, RV/2652-W/09).

Diese eindeutige Judikatur, wonach in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidete Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung des Kindes auch bei fremdüblicher Gestaltung des Mietvertrages steuerlich unbeachtlich zu bleiben haben, dass also die Vermietung von Wohnungen an unterhaltsberechtigte Kinder im Geltungsbereich des österreichischen Einkommensteuergesetzes zweifelsfrei unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG zu subsumieren ist, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aber auch im vorliegenden Fall zu beachten. – Damit erübrigत sich hier auch eine nähere Auseinandersetzung mit der von der Bw. ins Treffen geführten deutschen Rechtsprechung (vgl. UFS 16.07.2012, RV/2652-W/09).

Das Argument, die Bw. hätte ihre Unterhaltpflicht gegenüber der Tochter, für welche sie auch die Familienbeihilfe bezog, durch andere Leistungen erfüllt, weshalb sie keine weitere Verpflichtung mehr getroffen hätte, der Tochter eine Wohnung zur Verfügung zu stellen, wurde in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits verworfen (vgl. VwGH 30.03.2006, [2002/15/0141](#); UFS 12.06.2008, RV/1921-W/06). – Abgesehen davon dürfte, worauf das Finanzamt bereits zutreffend hingewiesen hat, „die Geldsituation im Haus der Familie“ der Bw. tatsächlich „wohl immer eher eine Familienangelegenheit“ gewesen sein, ist doch nicht erkennbar, wie die Bw. sonst die Mittel für den Kauf der beiden Wohnungen aufbringen hätte können (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 22. Juni 2011).

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

Nach der Rechtsprechung des EuGH unterliegen nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer (EuGH 21.04.2005, Rs [C-25/03, HE](#)). Im vorliegenden Fall beschränkte sich die Tätigkeit der Bw. hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnung jedoch zunächst darauf, diese der Tochter zu deren ausschließlich privaten Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung stellt sich aber – entsprechend dem oben Gesagten – als Gewährung des Unterhalts an eine unterhaltsberechtigte Person dar, und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (vgl. VwGH 30.03.2006, [2002/15/0141](#)). Die der Tochter überlassene Wohnung wurde daher nicht für Zwecke des Unternehmens angeschafft, sodass ein Vorsteuerabzug mangels Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht zusteht.

Aber auch aus der von der Bw. angeführten Entscheidung EuGH 19.07.2012, [C-334/10](#), ist 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 Eigentumswohnung an die zum damaligen Zeitpunkt unterhaltsberechtigte Tochter auf die Dauer von zumindest 5 Jahren, wobei es der Bw. bei dem ohne Fremdmittel (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 27. Dezember 2012) finanzierten Kauf der streitgegenständlichen Eigentumswohnung offenbar im Wesentlichen um eine private Kapitalanlage und um die Schaffung eines Alterswohnsitzes (vgl. Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 25. Oktober 2012) sowie gleichzeitig um die Deckung des eigenständigen Wohnbedürfnisses der Tochter gegangen ist. Dass dieses Mietverhältnis mit der Tochter tatsächlich dann bereits wesentlich früher beendet wurde, entspricht nach dem oben Gesagten jedoch zweifelsfrei nicht den ursprünglichen Intentionen der Bw., sondern hat sich erst auf Grund nachträglich aufgetretener Umstände (Außenprüfung, angefochtener Bescheid, etc.) ergeben.

Was schließlich den von der Bw. behaupteten Verstoß gegen das Verbot einer Wiederholungsprüfung anlangt, so wäre hier ein solcher, selbst wenn er gegeben wäre, sanktionslos, ist doch im vorliegenden Fall eine Ermessensprüfung - wie im Falle einer Wiederaufnahme des Verfahrens - nicht vorzunehmen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 148 Tz 13, mwN).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 15. Mai 2013