

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. A und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Mag. O und Mag.^a Rr im Beisein der Schriftführerin C in der Beschwerdesache Bf., G-Straße-xx, Dde X, vertreten durch die XY Rechtsanwälte OG, N-Straße-xy, GDe Y, über die Beschwerden vom 29. Juni 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 30. April 2021 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2019 in der Sitzung am 3. April 2025 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2018 und Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2019 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- 2) Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2019 wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevoentscheidung abgeändert.
Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die entsprechende Beschwerdevoentscheidung vom 21. Oktober 2021 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
- 3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) hat in den Streitjahren 2015 bis 2019 in ihren elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen neben Einkünften aus

nichtselbständiger Arbeit auch negative Einkünfte aus der Vermietung der mit Kaufvertrag vom 16. Jänner 2015 um brutto 276.000,00 € angeschafften und mit Kaufvertrag vom 24. September 2019 um brutto 422.400,00 € wieder veräußerten Drei-Zimmer-Wohnung (Wx) samt Terrasse, Kellerabteil und Carportplatz (Px) in B-Straße-zz, GDE Z, geltend gemacht. Die aus dieser Wohnungsvermietung erklärten (negativen) Einkünfte stellten sich - unter Berücksichtigung der berichtigten Überschussrechnungen 2015 und 2019 - folgendermaßen dar (Beträge in Euro):

	2015	2016	2017	2018	2019
Einnahmen					
Miete	2.836,38	5.890,92	6.000,00	6.000,00	4.000,00
Miete September					500,00
Vergleichszahlung Mieterin					1.146,92
Carport	150,00	300,00	300,00	300,00	225,00
Betriebskosten		2.071,60	2.158,80	2.195,20	1.616,31
Werbungskosten					
Abschreibungen	-3.747,75	-4.554,38	-4.554,38	-4.554,38	-4.554,38
Schuldzinsen	-4.718,26	-3.064,99	-2.962,21	-2.407,34	-2.370,41
sonstige Ausgaben					
Betriebskosten		-2.225,72	-1.939,56	-2.097,76	-1.616,31
Reparaturfond	186,90	154,12	154,12	155,00	160,20
EK V & V	- 5.292,73	- 1.428,45	- 843,23	- 409,28	- 892,67
Gesamtüberschuss					- 8.866,36

Umsatzsteuerlich wurde zur Regelbesteuerung optiert und begehrt, im Hinblick auf die in Rede stehenden Vermietungstätigkeit insbesondere für das Jahr 2015 Vorsteuerbeträge iHv 49.719,36 € in Abzug zu bringen.

Nach entsprechenden abgabenbehördlichen Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen vom 17.7.2015 bzw. vom 30.5.2017; Ergänzungsbeantwortungen der Bf. vom 22.7.2015 bzw. vom 26.6.2017 jeweils samt Beilagen; E-Mailverkehr vom 29.8.2017 sowie vom 5.9.2017) erließ das Finanzamt Umsatz- sowie Einkommensteuerbescheide für die Jahr 2015 bis 2018 (jeweils datiert mit 26.9.2017), mit welchen es die Umsatz- sowie Einkommensteuer für diese Jahre im Hinblick auf die strittigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß vorläufig festsetzte. Dazu sei erwähnt, dass die Vermietungseinkünfte 2015 insofern korrigiert wurden, als diese entsprechend der im Vorhalteverfahren vorgelegten berichtigten Überschussrechnung 2015 (vorläufig) mit -5.292,73 € angesetzt wurden.

Im Zuge einer weiteren abgabenbehördlichen Vorhaltung (vgl. Ergänzungsersuchen vom 11.2.2021, wonach die Bf. ersucht wurde, ua. zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen: *“War dieser Verkauf von Anbeginn der Vermietung vorgesehen? Aus welchen Gründen wurde das Objekt nun verkauft? Im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum 2015-2019 wurde, abweichend von der Prognoserechnung, ein Gesamtwerbungskostenüberschuss iHv 10.612,20 €*

erzielt. Das Finanzamt beabsichtigt daher, die gegenständliche Vermietung zur Liebhaberei zu erklären.“) erklärte die steuerliche Vertretung der Bf. (YZ Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, K-Straße-yz, Dde X) mit Schriftsatz vom 29. März 2021 unter Vorlage des (vorerst unvollständigen) Mietvertrages sowie dem Immobilienpreisspiegel Hypo 2015 ua., dass der Verkauf der Wohnung nicht von Beginn der Vermietung an vorgesehen gewesen sei. Die Bf. habe die Absicht gehabt, die Wohnung als langfristiges Anlageobjekt bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses zu behalten. Unbeschadet dieser langfristigen Vermietungsabsicht sei aufgrund der Bestimmungen der LRL Rz 62 bei Wohnungen, die gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen unterlägen, für Zwecke der Liebhabereibetrachtung eine Umrechnung auf Grundlage eines frei vereinbarten Mietzinses vorzunehmen. Aufgrund der Inanspruchnahme von Wohnbauförderung sei die Bf. einer Mietzinsbeschränkung unterlegen und habe nur ein betraglich begrenztes Bestandsentgelt verlangen können. Gemäß Wohnbauförderungsrichtlinien 2014 des Landes Vorarlberg betrage die maximal zulässige Miete für geförderte Objekte 6,60 €/m² netto zzgl. 30,00 € für den Carport. Die Bf. habe monatliche Mieteinnahmen iHv 550,00 € erzielt (entspreche netto 6,04 € pro m² und netto 25,00 € für den Carport). Zusätzlich habe die Mieterin die Kosten für den Reparaturfonds und kleinere Instandhaltungsarbeiten übernommen. Laut Immobilienpreisspiegel Hypo 2015 betrage die Miete bei Wohnungen ohne Mietzinsbeschränkungen 9,10 €/m² netto zzgl. 50,00 € netto für den Carport. Bei der Beurteilung der Liebhaberei seien gemäß LRL Rz 62 gesetzliche Einnahmebeschränkungen außer Acht zu lassen, wenn lediglich aufgrund dieser Beschränkung kein kumulierter Überschuss erzielt werde. Gemäß LRL Rz 63 sei die Ermittlung einer fiktiven marktkonformen Miete anhand von Vergleichsvermietungen vorzunehmen. Die Berechnung anhand einer marktkonformen Miete zeige bereits im zweiten Jahr einen kumulierten Überschuss; auf die diesbezügliche Darstellung der steuerlichen Vertretung der Bf. wird an dieser Stelle verwiesen. Abschließend ersuchte die steuerliche Vertretung der Bf., die Veranlagung 2019 anhand der eingereichten Steuererklärung 2019 vorzunehmen.

In weiterer Folge ersetzte die Abgabenbehörde die bisher vorläufigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 vom 26. September 2017 durch endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre und erließ für das Jahr 2019 entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide (jeweils datiert mit 30.4.2021). Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass es sich bei der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit der Bf. um Liebhaberei handle, ließ dementsprechend die strittigen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unberücksichtigt und versagte den geltend gemachten Vorsteuerabzug. Nachdem der Verkauf der Wohnung im Jahre 2019 mit Umsatzsteuer abgewickelt worden sei, sei diese im Übrigen auf Grund der Inrechnungstellung an das Finanzamt abzuführen.

In den gegen diese (endgültig festgesetzten) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2019 vom 30. April 2021 (nach entsprechenden Fristverlängerungsanträgen vom 25.5.2021) erhobenen Beschwerden vom 29. Juni 2021 führte die steuerliche Vertretung der Bf. unter

Vorlage ua. einer *“Vergleichsrechnung gemäß Liebhaberei Rz 62 ff”*, (neuen) Prognoserechnungen einerseits mit *“Mietzinsbeschränkung”* und andererseits mit Ansatz einer *“Marktmiete Rz 62 LRL”* sowie einem Hypo ImmoPreisspiegel 2015 und nach einer entsprechenden Sachverhaltsdarstellung, auf welche an dieser Stelle verwiesen wird, Folgendes aus:

““Vorliegen einer Einkunftsquelle

Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung handelt es sich um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Diese Betätigungen sind als Einkunftsquelle zu beurteilen, wenn innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung ein steuerlicher Gesamtüberschuss zu erwarten ist.

Wird eine Betätigung vor Ablauf dieses Zeitraums beendet, ist zu prüfen, ob bis zum Zeitpunkt der Beendigung ein Gesamtüberschuss erzielt wurde. War dies nicht der Fall, wäre subsidiär zu prüfen, ob ursprünglich die Absicht bestanden hat, die Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses aufrechtzuerhalten (vgl. LRL Rz 21). Bei nicht von vornherein zeitlich begrenzten Betätigungen ist das tatsächlich erklärte Jahresergebnis von den Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften zu bereinigen (vgl. LRL Rz 24 und Rz 65b).

Bei der Beurteilung der Liebhaberei sind gemäß LRL Rz 62 gesetzliche Einnahmebeschränkungen außer Acht zu lassen, wenn lediglich aufgrund dieser Beschränkung kein kumulierter Überschuss erzielt wird. Die mit der Inanspruchnahme der Vorarlberger Wohnbauförderung einhergehende Mietzinsbeschränkung ist in den LRL Rz 62 explizit als Anlass angeführt, der eine Umrechnung der erzielten Erlöse auf einen fiktiven marktkonformen Mietzins gebietet. Gemäß LRL Rz 65e sind für die Prognose anstatt der tatsächlichen (aufgrund der Mietzinsbeschränkungen reduzierten) Mieteinnahmen fiktive marktkonforme Mieteinnahmen zu berücksichtigen. Die tatsächlichen Ergebnisse vergangener Jahre sind in diesem Fall vor der Übernahme in die Prognose zu adaptieren. Ergibt eine Berechnung der tatsächlich erzielten Ergebnisse auf Grundlage einer adaptierten Prognose im Sinne der LRL Rz 65b ein positives Ergebnis, ist von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Die Ermittlung einer fiktiven marktkonformen Miete ist gemäß LRL Rz 63 anhand von Vergleichsvermietungen vorzunehmen. Laut Immobilienpreisspiegel der Hypo Landesbank Vorarlberg 2015 (siehe Beilage) betrug damals die Miete bei neuwertigen Wohnungen ohne Mietzinsbeschränkungen 9,10 € netto pro m² zzgl. 50,00 € netto für den Carport. Die tatsächlich erzielten Ergebnisse sind in der Prognoserechnung den Prognosewerten zur Plausibilitätsprüfung gegenüberzustellen. Wir haben daher folgende Berechnungsvarianten erstellt:

- 1. Aufstellung der tatsächlichen steuerlichen Ergebnisse lt. Veranlagung (siehe Beilage *“Vergleichsrechnung gemäß LRL Rz 62 ff”*);*
- 2. Adaptierung der tatsächlichen steuerlichen Ergebnisse um die fiktiven marktkonformen Mieteinnahmen gemäß LRL Rz 65e (siehe Beilage *“Vergleichsrechnung gemäß LRL Rz 62 ff”*);*
- 3. Prognoserechnung auf Grundlage der aufgrund der Mietzinsbeschränkung verminderten*

Mieten auf 20 Jahre (siehe Beilage "Prognoserechnung mit Mietzinsbeschränkung");
4. Prognoserechnung auf Grundlage einer fiktiven Marktmiete auf 20 Jahre (siehe Beilage "Prognoserechnung Marktmiete Rz 62 LRL").

Aus diesen Berechnungen ist klar ersichtlich, dass ein Überschuss der Werbungskosten nur aufgrund der gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen vorlag.

Die Prognoserechnungen gemäß 3. und 4. lassen einen steuerlichen Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren erwarten. Auf Grundlage der Marktmieten wäre bereits im Jahr 2019 (dem Jahr der tatsächlichen Veräußerung) ein steuerlicher Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen.

Die Veräußerung wurde aufgrund der Kündigung des Mietverhältnisses und der zwischenzeitlich hohen Preissteigerungen am Immobilienmarkt in Vorarlberg veranlasst. Ursprünglich war die Absicht auf einen langfristigen Anlagehorizont ausgelegt wie sich auch an der langen Laufzeit der Kredite als externem Indiz glaubhaft machen lässt. Die Veräußerung zu einem Zeitpunkt vor Ablauf der Kreditverträge war zum Zeitpunkt der Anschaffung nicht beabsichtigt.

Schlussfolgerung

Über einen Betrachtungszeitraum von 20 Jahren ist die Ertragsfähigkeit der Vermietung jedenfalls gegeben, und zwar unabhängig davon, ob eine Umrechnung auf einen fiktiven Marktmietzins vorgenommen wird. Die LRL Rz 65e sieht jedoch bei Vorliegen von gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen zwingend eine Umrechnung auf fiktive marktkonforme Mieteinnahmen vor. Auf Grundlage der so adaptierten Prognoserechnung ist die Ertragsfähigkeit der Vermietung jedenfalls als gegeben zu erachten und von einer Einkunftsquelle auszugehen. Auch die Ermittlung der adaptierten Ergebnisse auf Grundlage der Überschussrechnungen 2015 bis 2019 führt zu keinem abweichenden Ergebnis: Werden wie von den Liebhabereirichtlinien vorgesehen fiktive Marktmieten zur Ermittlung der für die Liebhabereibeurteilung relevanten Ergebnisse herangezogen, ergibt sich bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ein tatsächlicher Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 1,502,90 €. Es ist daher von einer Einkunftsquelle auszugehen, da im Zweifel für die abschließende Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietung die tatsächlichen Gegebenheiten und nicht eine ursprünglich in 2015 erstellte Prognoserechnung heranzuziehen ist (vgl. BFG 15.5.2014, RV/310015672010).

Wir beantragen hiermit die ersatzlose Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2018 und der Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018. Außerdem beantragen wir die Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2019 und des Einkommensteuerbescheides 2019 auf Grundlage der elektronisch übermittelten Erklärungen (Pkt. 3.1.)

Sofern der oben genannten ersatzlosen Aufhebung der beschwerdegegenständlichen Bescheide nicht stattgegeben wird, werden - in eventu - folgende Abänderungen beantragt:

Eventualantrag 1: Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG und Berichtigung der Immobilienertragssteuer (Pkt. 3.3.1)

Sollte das Finanzamt weiterhin die Ansicht vertreten, dass es sich beim oa. Sachverhalt um Liebhaberei handelt, wird folgender Eventualantrag gestellt:

In unionsrechtskonformer Interpretation der Liebhabereiverordnung handelt es sich bei der Vermietung von Eigentumswohnungen, die ertragsteuerlich als Liebhaberei beurteilt werden, um unecht steuerfreie Umsätze (vgl. VwGH 16.2.2008, 2004/14/0032, und LRL Rz 211 sowie UStR Rz 995). Selbst eine verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum ist daher als unternehmerische Tätigkeit und nach den Bestimmungen des § 28 Abs. 5 Z 4 und des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und § 6 LVO als unecht steuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges zu beurteilen.

In LRL Rz 184 wird angeführt, dass bei einer Änderung der Bewirtschaftungsart auch eine Änderung der Verhältnisse nach Maßgabe des § 12 Abs. 10 UStG vorliegt. Konsequenterweise muss dies auch in jenen Fällen gelten, in denen der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht auf umsatzsteuerpflichtige Lieferung eines Grundstückes gemäß § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch macht. Nach dieser Bestimmung kann ein Unternehmer eine bis dahin, sofern der oben genannten ersatzlosen Aufhebung der beschwerdegegenständlichen Bescheide nicht stattgegeben wird, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer oder eine zu berichtigende Vorsteuer in dem Voranmeldungszeitraum abziehen, in dem er den Umsatz als steuerpflichtig behandelt. Genau diese Konstellation liegt im Falle der umsatzsteuerpflichtigen Lieferung einer (bis zu diesem Zeitpunkt verlustträchtigen) Vermietung vor: Ein Grundstück, mit dem in unionsrechtskonformer Interpretation unecht steuerfreie Umsätze getätigt wurden, wird umsatzsteuerpflichtig veräußert.

Sohin ist bei einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung in Anlehnung an LRL Rz 184 von einer Änderung der Verhältnisse nach Maßgabe des § 12 Abs. 10 UStG auszugehen und damit eine positive Vorsteuerkorrektur im Jahr der Veräußerung im Ausmaß der noch nicht abgereiften 20tel vorzunehmen. Die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer auf das Grundstück beträgt 46.000,00 €, die Vorsteuer auf das Inventar 3.226,50 €. Die Vorsteuerkorrektur für das Gebäude beträgt in diesem Fall 16/20tel bzw. 36.800,00 €, die Vorsteuerkorrektur für das Inventar 1/5tel bzw. 645,30 €, sohin gesamt 37.445,30 €.

Die Immobilienertragssteuer ist im Zuge des Veranlagungsverfahrens gemäß § 30b Abs. 3 EStG zu berichtigen, da sich die adaptierten Anschaffungskosten zur Berechnung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Falle der Beurteilung der Vermietung als "Liebhaberei" von der Berechnung der Einkünfte im Fall vom Vorliegen einer Einkunftsquelle abweicht. Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entsprechen dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten sowie den Kosten der Selbstberechnung.

Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

Veräußerungserlös	342.000,00
abzgl. Anschaffungskosten	-254.293,77
abzgl. Kosten der Selbstberechnung	-400,00
Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen	87.306,23
davon 30% ImmoESt.	26.191,87

Ermittlung der Anschaffungskosten

Kaufpreis lt. Vertrag	230.000,00
Vertragserrichtungskosten	1.380,00
sonstige Nebenkosten	76,97
Elektriker	940,80
Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr	12.696,00
nicht abzugsfähige Vorsteuern	9.200,00
Anschaffungskosten	254.293,77

Eventualantrag 2: Berichtigung der Immobilienertragssteuer (Pkt. 3.3.2)

Sollte die Behörde sowohl dem Antrag iSd 3.1. als auch dem Eventualantrag gemäß 3.3.1 dieses Schreibens nicht folgen, steilen wir den nachrangigen Eventualantrag, den Einkommensteuerbescheid 2019 wie folgt abzuändern:

Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

Veräußerungserlös	342.000,00
abzgl. Anschaffungskosten	-291.093,77
abzgl. Kosten der Selbstberechnung	-400,00
Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen	50.506,23
davon 30% ImmoESt.	15.151,87

Detail zur Ermittlung der Anschaffungskosten

Kaufpreis lt. Vertrag	230.000,00
Vertragserrichtungskosten	1.380,00
sonstige Nebenkosten	76,97
Elektriker	940,80
Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr	12.696,00
nicht abzugsfähige Vorsteuern	46.000,00
Anschaffungskosten	291.093,77

Im Falle von Liebhaberei sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung die tatsächlichen Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer zu ermitteln. Die Immobilienertragssteuer beträgt in diesem Fall 15.151,87 € (anstelle der bislang im Wege der Selbstberechnung abgeführten immobilienvertragssteuer und in der Einkommensteuererklärung angeführten ImmoESt von 33.363,00 €).““

Die oben angesprochene (neue) Prognoserechnung (mit Mietzinsbeschränkung) der steuerlichen Vertretung der Bf. stellte sich wie folgt dar (Beträge in Euro):

Jahr	Mieteinnahmen abzgl. 3% Leerstandsrisiko	AfA- Gebäude	AfA- Inventar	FK-Zinsen u. - spesen	Instandhalt.- kosten	Überschuss	Gesamtüberschuss
2015	3.055,50	- 2.941,13	- 806,63	- 4.718,26	- 587,10	- 5.997,61	- 5.997,61
2016	6.111,00	- 2.941,13	- 1.613,25	- 3.064,99	- 587,10	- 2.095,47	- 8.093,08
2017	6.111,00	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.962,21	- 587,10	- 1.992,69	- 10.085,76
2018	6.111,00	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.407,34	- 587,10	- 1.437,82	- 11.523,58
2019	6.111,00	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.370,41	- 587,10	- 1.400,89	- 12.924,47
2020	7.813,23	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.293,25	- 782,80	182,81	- 12.741,66
2021	7.813,23	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.246,89	- 782,80	229,17	- 12.512,49
2022	7.969,50	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.200,03	- 782,80	432,30	- 12.080,19
2023	8.128,89	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.152,67	- 782,80	639,05	- 11.441,15
2024	8.291,46	- 2.941,13	- 1.613,25	- 2.104,80	- 782,80	849,49	- 10.591,66
2025	8.457,29	- 2.941,13	- 806,63	- 2.474,79	- 939,36	1.295,39	- 9.296,27
2026	8.626,44	- 2.941,13		- 2.427,99	- 939,36	2.317,96	- 6.978,30
2027	8.798,97	- 2.941,13		- 2.380,69	- 939,36	2.537,80	- 4.440,50
2028	8.974,95	- 2.941,13		- 2.332,86	- 939,36	2.761,60	- 1.678,90
2029	9.154,58	- 2.941,13		- 2.284,52	- 939,36	2.989,44	1.310,54
2030	9.337,54	- 2.941,13		- 2.664,58	- 1.174,20	2.557,63	3.868,17
2031	9.524,28	- 2.941,13		- 2.617,32	- 1.174,20	2.791,64	6.659,81
2032	9.714,77	- 2.941,13		- 2.569,54	- 1.174,20	3.029,90	9.689,71
2033	9.910,07	- 2.941,13		- 2.521,23	- 1.174,20	3.272,51	12.962,22
2034	10.107,25	- 2.941,13		- 2.472,38	- 1.174,20	3.519,54	16.481,77
2035	10.309,39	- 2.941,13		- 2.862,74	- 1.174,20	3.331,33	19.813,09

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen vom 8.7.2021) brachte die steuerliche Vertretung der Bf. mit Schreiben vom 14. Oktober 2021 unter Vorlage einer Übersicht betreffend Betriebskostenabrechnungen, von Betriebskostenabrechnungen 2015-2019, einer berichtigten Überschussrechnung für 2019, einer Umsatzverpachtung für 2019 und von Bankauszügen noch vor, dass die Mieterin AR im Jahr 2014 ihrer Tochter Bf (der Bf.) ein unverzinsliches Darlehen von 50.000,00 € gewährt habe (Verweis auf den Beleg vom 9.12.2014). Im Gegenzug hätten sie vereinbart, dass eine Überweisung der Betriebskosten direkt von der Bf. an die Hausverwaltung erfolge. Im Jahr 2019 habe Frau AR den Mietvertrag im Juni zum 30. September 2019 gekündigt, da sie wieder in ihre Heimat zurückgehen habe wollen. Die gesamten Betriebskosten im Zeitraum 2015 bis 2019 hätten sich auf 8.188,39 € belaufen. Die Bf. habe Frau AR einen Betrag von 40.000,00 € zurücküberwiesen. Die Differenz von 10.000,00 € würde neben den gegenverrechneten Betriebskosten auch die Miete September 2019 in Höhe von 550,00 € brutto, die im Zuge der Überschussrechnung 2019 irrtümlich noch nicht berücksichtigt worden sei, sowie eine pauschale Abgeltung dafür, dass die Wohnung von der Vermieterin geräumt und in übergabereifen Zustand gebracht wurde, beinhalten.

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehenden Beschwerden jeweils mit Beschwerdevorentscheidung(en) vom 21. Oktober 2021 als unbegründet ab; gleichzeitig änderte es den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 30. April 2021 insofern zugunsten der Bf.

ab, als es dem in der Beschwerde gestellten Eventualantrag 2 (Berichtigung der Immobilienertragssteuer; Pkt. 3.3.2), nicht abzugsfähige Vorsteuern iHv 46.000,00 € den Anschaffungskosten hinzuzurechnen, damit Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iHv 50.506,23 € und unter Ansatz des besonderen Steuersatzes von 30% eine ImmoEst vom 15.151,87 € festzusetzen, folgte (auf die Bescheidbegründung vom 21.10.2021 wie auch auf die zusätzliche Bescheidbegründung vom 17.12.2021 betreffend Einkommensteuer 2019 wird an dieser Stelle verwiesen).

Mit Schriftsatz vom 18. November 2021 stellte die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag der Bf. Anträge auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galten. Gleichzeitig begehrte sie eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Vorlageantrag verwies die steuerliche Vertretung der Bf. auf das oben dargestellte Beschwerdevorbringen und brachte in Erwiderung auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung noch vor, dass ein unverzinsliches Darlehen, das aus privaten Motiven gewährt werde, ihres Erachtens nach keine Auswirkungen auf die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung habe. Die Gegenverrechnung von Ansprüchen sei im Bereich Vermietung und Verpachtung im Geschäftsleben regelmäßig zu beobachten: So würden Kautionen verwendet, um Reparaturen am Bestandsobjekt durchzuführen, Mieten mit Betriebskostenguthaben verrechnet, Leistungen des Mieters mit Ansprüchen des Vermieters verrechnet, als auch Mietzinsreduktionen oder -aussetzungen im Gegenzug für Mieterinvestitionen gewährt. Im täglichen Wirtschaftsleben kämen Gegenverrechnungen regelmäßig vor und sollten daher auch im verfahrensgegenständlichen Fall nicht der Beurteilung als unternehmerische Tätigkeit entgegenstehen.

Für sie sei daher nicht ganz nachvollziehbar, weshalb der Umstand der Unverzinslichkeit des Darlehens auf die Einkünfteermittlung bzw. Unternehmereigenschaft iZm der Vermietung durchschlagen sollte. Das Darlehen selbst habe weder bei Frau AR zu steuerlichen Einkünften aus der Überlassung von Kapitalvermögen noch bei der Bf. zu Werbungskosten im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geführt.

Die Einhebung einer zusätzlichen Kaution habe aus denselben Gründen unterbleiben können, da die Vermieterin im Fall des Schlagendwerdens von Ansprüchen mit dem Privatdarlehen von AR gegenverrechnen habe können. Eine darüberhinausgehende Kaution sei wirtschaftlich nicht erforderlich gewesen.

Mit Vorlagebericht vom 17. Dezember 2021 legte das Finanzamt - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei führte die Abgabenbehörde nach einer entsprechenden Sachverhaltsdarstellung und unter Verweis auf ihre Ausführungen in der gesonderten Bescheidbegründung betreffend Einkommensteuer 2019 vom selben Tag noch Nachfolgendes aus:

“Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung wird ausgeführt, dass gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 Unternehmer ist, 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.

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

Zur Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung des gegenständlichen Mietverhältnisses wird auf die Ausführungen zur Einkommensteuer der gesonderten Begründung vom 16.12.2021 (wohl: 17.12.2021) verwiesen. Wie dort bereits ausgeführt, liegt im gegenständlichen Fall eine privat veranlasste Nutzungsüberlassung der Wohnung der Bf. an ihre Mutter vor, daher sind steuerrechtlich Kosten in Verbindung mit der Wohnung den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Die nicht marktkonforme (fremdunübliche) Vermietung ist daher keine unternehmerische Tätigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinn (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046, mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255), weshalb Umsätze in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung ebenso wenig zu berücksichtigen sind, wie die Vorsteuern. Auch für die Anwendung einer Liebhabereiprüfung bleibt mangels einer unternehmerischen Tätigkeit in diesem Fall kein Raum. Darüber hinaus wird für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangen sollte, dass der Mietvertrag zwischen der Bf. und ihrer Mutter anzuerkennen sei, Folgendes ausgeführt:

Zum Vorbringen der Bf., dass aufgrund der Inanspruchnahme der Wohnbauförderung zur Finanzierung der gegenständlichen Wohnung die Vermietung derselben gemäß der Neubauförderungsrichtlinie 2015 einer Mietzinsbeschränkung unterlag und deshalb bei der Liebhabereibetrachtung eine Umrechnung der erzielten Erlöse auf einen fiktiven marktkonformen Mietzins geboten sei, wird ergänzend ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH für den Fall gesetzlicher Mietzinsbeschränkung die Prognose über die Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges ausgehend von der vom Vermieter tatsächlich ausgeübten Art der Vermietung unter Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten zu erstellen sei, soweit der Vermieter den durch preisrechtliche Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen (im Wesentlichen) ausgeschöpft hat (vgl. VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148; VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Bei einem Rahmen gemäß Neubauförderungsrichtlinie 2015 von 7,00 € pro m² Nettomiete ohne BK für die Wohnung sowie 45,00 € netto ohne BK für den Carportplatz und einer tatsächlich vereinbarten Miete für Wohnung und Carport in Höhe von 6,39 € netto wurde der Rahmen der gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen nicht voll ausgeschöpft, weshalb nach Ansicht der Abgabenbehörde auch die Heranziehung einer marktkonformen Miete für die

Liebhabeibetrachtung außer Ansatz zu bleiben hat.

Überdies wird ausgeführt, dass selbst unter Heranziehen einer marktkonformen Miete, durch die Fremdvermietung des Carportplatzes zwei Beurteilungseinheiten vorliegen, die im Falle des Entstehens von Verlusten gesondert einer Liebhabeibetrachtung zu unterziehen wären. Bei Außeransatzlassen der erklärten Carportmiete sowie den dazugehörigen Betriebskosten (lt. den vorgelegten Betriebskostenabrechnungen) würde sich bei der von der Bf. durchgeführten Berechnung betreffend die vermietete Wohnung in Summe immer noch ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 725,98 € im abgeschlossenen Betrachtungszeitraum ergeben.“

Nach entsprechender Ladung der Parteien des gegenständlichen finanzgerichtlichen Verfahrens zur mündlichen Verhandlung hat die rechtliche Vertretung im Auftrag der Bf. mit Anbringen vom 19. März 2025 (vorab per E-Mail sowie per Fax) - neben der Bekanntgabe der Vollmacht - den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerden erwogen:

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war im konkreten Fall von folgendem **Sachverhalt** auszugehen:

Die Bf. hat in den Streitjahren 2015 bis 2019 in ihren elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch negative Einkünfte aus der Vermietung der mit Kaufvertrag vom 16. Jänner 2015 um brutto 276.000,00 € angeschafften und mit Kaufvertrag vom 24. September 2019 um brutto 422.400,00 € wieder veräußerten Drei-Zimmer-Wohnung (Wx) samt Terrasse, Kellerabteil und Carportplatz (Px) in B-Straße-zz, GDE Z, geltend gemacht. Die aus dieser Wohnungsvermietung erklärten (negativen) Einkünfte stellten sich - unter Berücksichtigung der berichtigten Überschussrechnungen 2015 und 2019 - folgendermaßen dar (Beträge in Euro):

	2015	2016	2017	2018	2019
Einnahmen					
Miete	2.836,38	5.890,92	6.000,00	6.000,00	4.000,00
Miete September					500,00
Vergleichszahlung Mieterin					1.146,92
Carport	150,00	300,00	300,00	300,00	225,00
Betriebskosten		2.071,60	2.158,80	2.195,20	1.616,31
Werbungskosten					
Abschreibungen	-3.747,75	-4.554,38	-4.554,38	-4.554,38	-4.554,38
Schuldzinsen	-4.718,26	-3.064,99	-2.962,21	-2.407,34	-2.370,41
sonstige Ausgaben					
Betriebskosten		-2.225,72	-1.939,56	-2.097,76	-1.616,31
Reparaturfond	186,90	154,12	154,12	155,00	160,20
EK V & V	- 5.292,73	- 1.428,45	- 843,23	- 409,28	- 892,67
Gesamtüberschuss					- 8.866,36

Umsatzsteuerlich wurde zur Regelbesteuerung optiert und begehrt, im Hinblick auf die in Rede stehenden Vermietungstätigkeit insbesondere für das Jahr 2015 Vorsteuerbeträge iHv 49.719,36 € in Abzug zu bringen.

Zur Finanzierung der gegenständlichen Wohnung hat die Bf. ein Darlehen bei der AB-Bank iHv 126.000,00 € (Laufzeit: 25 Jahre) und ein Darlehen über den Landeswohnbaufonds Vorarlberg iHv 79.800,00 € (Laufzeit: 35 Jahre) aufgenommen. Aufgrund der Inanspruchnahme der Wohnbauförderung unterlag die Bf. einer Mietzinsbeschränkung. Gemäß § 11 Abs. 9 der Neubauförderungsrichtlinie 2015 für den privaten Wohnbau der Vorarlberger Landesregierung vom 16. Dezember 2014 betrug der maximal zulässige Mietzins ab 1. Jänner 2015 bei der Erstvermietung bei befristeten Mietverträgen netto 7,00 € und bei unbefristeten Mietverträgen 7,50 € (ohne USt und Betriebskosten). Diese Mietzinsobergrenze gilt absolut und schließt alle Nebenflächen, wie Balkone, Terrassen, Keller, usw. mit ein. Sie darf auch nicht durch Abgeltungen für allfällige Wohnungseinrichtungen überschritten werden. Das zulässige Mietentgelt darf auch durch Aufwände für allfällige Erhaltungs- und Verbesserungsmaßnahmen sowie Beiträge an den Reparaturfonds nicht überschritten werden. Für Autoabstellplätze kann eine monatliche Nettomiete von höchstens 30,00 €, für Carports von 45,00 €, für Garagen und Tiefgarageneinstellplätze von höchstens 60,00 € verlangt werden.

Lt. Mietvertrag vom 20. Mai 2015 wurde die in Rede stehende 78,28 m² große Wohnung (zzgl. Terrasse und Kellerabteil) wie auch der Carportplatz beginnend am 1. Juni 2015 und befristet bis zum 31. Mai 2018 um einen monatlichen Mietzins (bestehend aus dem vereinbarten und angemessenen Mietzins, dem auf den entfallenden Anteil an Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Kosten der Hausbetreuung, den anteiligen Kosten für Heizung und Warmwasserversorgung, den Verwaltungsauslagen in der gesetzlichen Höhe und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe) von 678,00 € bzw. von gesamt 700,00 €

(Mietzins iHv 550,00 € zzgl. mtl. Betriebskostenpauschale von 150,00 €) an die Mutter der Bf., Frau AR, vermietet (vgl. §§ 1, 2 und 4 des gegenständlichen Mietvertrages).

Das gegenständliche Mietverhältnis wurde im Juni 2019 von der Mieterin zum 30. September 2019 gekündigt, zumal sie wieder in ihre Heimat zurückgehen wollte (vgl. entsprechende Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 14. Oktober 2021).

Die Mutter der Bf. ist ab 3. Februar 2020 mit Wohnsitz in Ge T, H-Straße-tt, gemeldet (vgl. entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister).

Der Carportplatz wurde seit Mai 2016 gesondert (fremd)vermietet (Mieter: AB bzw. CD/EF); diese Fremdmieter/innen haben den Mietzins (mtl. 30,00 € brutto) im Bankwege beglichen.

Lt. vorgelegter Zahlungsbelege hat die Mieterin der Bf. während des gegenständlichen Mietverhältnisses § 6 des Mietvertrages entsprechend mtl. 550,00 € (brutto) an *“Miete“* auf das Konto der Bf. überwiesen. Die Bf. selbst hat monatlich 158,10 € unter dem Titel *“Betriebskosten Rücklagenbildung“* an die Hausverwaltung bezahlt.

Nach § 6 des Mietvertrages wird die Betriebskostenpauschale direkt von der Hausverwaltung vorgeschrieben und ist auf das von der Hausverwaltung bekanntzugebende Konto fristgerecht zu bezahlen.

Die Mutter der Bf. hat ihrer Tochter im Jahr 2014 ein unverzinsliches Darlehen von 50.000,00 € gewährt (vgl. diesbezügliche Bankeingänge vom 9.12.2014 lt. vorgelegtem Bankbeleg vom 15.9.2021).

Lt. unbewiesener Behauptung haben die Mietparteien im Gegenzug vereinbart, dass die Betriebskosten mit dem Darlehen gegenverrechnet würden und daher eine Überweisung der Betriebskosten direkt von der Bf. an die Hausverwaltung zu erfolgen habe.

Die Bf. hat ihrer Mutter einen Betrag iHv 40.000,00 € zurücküberwiesen (vgl. diesbezüglichen Bankausgang vom 15.7.2019 lt. vorgelegtem Bankbeleg vom 8.9.2021).

Weiters wurde angegeben, dass die Differenz von 10.000,00 € neben den gegenverrechneten Betriebskosten (d.s. für den Zeitraum 2015 bis 2019 8.188,39 €), die Miete September 2019 iHv 550,00 € (brutto) sowie eine pauschale Abgeltung dafür, dass die Wohnung von der Vermieterin geräumt und in übergabereifen Zustand gebracht worden sei, beinhalte (vgl. entsprechende Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 14. Oktober 2021).

Aus **rechtlicher** Sicht ergibt sich Folgendes:

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Ausführungen bzw. Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in den obgenannten Beschwerdeentscheidungen vom 21. Oktober 2021 (samt Bescheidbegründung vom selben Tag und zusätzlicher Bescheidbegründung vom 17.12.2021

betreffend Einkommensteuer 2019) sowie im Vorlagebericht vom 17. Dezember 2021 verweist.

Vor der Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Abgabepflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) erwirtschaftet hat (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2024, § 4 Rz 331; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013). Vermögenszuflüsse (Einnahmen), die keiner der sieben Einkunftsarten zugerechnet werden können (bzw. mit diesen in keinem Veranlassungszusammenhang stehen), unterliegen nicht der Einkommensteuer [vgl. Fuchs/Unger in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (66. Lfg 2018) § 2 EStG Rz 18]. Ausgabenseitig erfolgt die Trennung zwischen der Sphäre der Einkommenserzielung und jener der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung nach § 20 EStG 1988. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit. dürfen 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. Aufwendungen im Sinne dieser Normen liegen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann vor, wenn diese in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet werden (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Im konkreten Fall besteht Streit darüber, ob das in Rede stehende Mietverhältnis zwischen der Bf. und ihrer Mutter (dabei handelt es sich um eine Angehörige iSd § 25 Abs. 1 Z 2 BAO) steuerliche Anerkennung finden kann.

Voraussetzung für die Zurechnung der in Rede stehenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist die Beurteilung des Mietvertrages, der zwischen der Bf. einerseits und ihrer Mutter andererseits abgeschlossen worden ist. Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (*"für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend"*) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen (nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen; vgl. dazu auch § 25 BAO) können - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen

willkürlich herbeigeführt werden. Es müssen daher *eindeutige* und *objektiv tragfähige* Vereinbarungen vorliegen, um der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erhöhten Gefahr, durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, entgegen zu wirken.

Ob eine steuerlich anzuerkennende Vereinbarung zwischen der Bf. und ihrer Mutter vorliegt, ist anhand der Kriterien zu prüfen, die nach Lehre und Rechtsprechung für eine klare Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung erforderlich sind. Danach finden derartige Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), - einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und - zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären; der Fremdvergleich ist grundsätzlich an Hand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen anzustellen und das übliche Verhalten zwischen Fremden in vergleichbarer Situation zu hinterfragen; maßgeblich ist die *"im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis"*; vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 158 ff, mwN; Jakom/Marschner EStG, 2024, § 4 Rzn 331 f, mwN; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz 44 ff).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. Dementsprechend ist es nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2024, § 4 Rzn 332, 337, mwN).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfende - Beweiswürdigung. Sie kommen (nur) in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2024, § 4 Rz 332, mwN).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde und auch das Finanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Der Senat pflichtet der Ansicht des Finanzamtes bei, wenn es aus dem Gesamtbild der Verhältnisse den Schluss gezogen hat, dass der zwischen der Bf. als Vermieterin und ihrer Mutter als Mieterin abgeschlossene Mietvertrag nicht wie zwischen Fremden üblich gestaltet wurde und damit hinter der in Rede stehenden Vermietung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung steht. Im Hinblick auf das hier in Frage stehende Beweisproblem waren für den Senat folgende Überlegungen von ausschlaggebender Bedeutung:

- Für rechtswirksame Ergänzungen sowie Änderungen zum hier in Rede stehenden (schriftlichen) Mietvertrag vom 20. Mai 2015 ist generell die *Schriftform* vereinbart. Mündliche Nebenabreden zu diesem Vertrag bestehen nicht (vgl. § 18 des Vertrages).

Die Bf. hat im abgabenbehördlichen Vorhalteverfahren *"nur"* die Vertragsurkunde vom 20. Mai 2015 vorgelegt, weshalb davon auszugehen war, dass schriftliche Ergänzungen nicht vorliegen; das Vorhandensein solcher wurde im Übrigen auch nicht behauptet.

- Nach den §§ 1 und 4 des gegenständlichen Mietvertrages vom 20. Mai 2015 war Mietgegenstand ausdrücklich die 78,28 m² große Wohnung samt Terrasse, Kellerabteil *und* Carportplatz und umfasste der vereinbarte mtl. Mietzins von netto 500,00 € sohin auch einen den Carportplatz betreffenden Anteil (siehe auch § 6 *"Mietzahlungen"* des Mietvertrages). Entgegen dieser eindeutigen Regelung wurde für den Carportplatz (bis Mai 2016) zusätzlich ein mtl. Mietzins von netto 25,00 € ohne entsprechenden Zahlungsnachweis erklärt und der Carportplatz seit Mai 2016 gesondert (fremd)vermietet (Mieter: AB bzw. CD/EF); diese Fremdm Mieter/innen haben den Mietzins im Bankwege beglichen. In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass die Mutter der Bf. auch in weiterer Folge (sohin auch ab Mai 2016) unverändert eine monatliche Miete von netto 500,00 € an die Bf. überwies.

- Nach §§ 2, 15 Abs. 3 und 16 des gegenständlichen (befristeten) Mietvertrages endet das Mietverhältnis mit Ablauf der Befristung (sohin am 31.5.2018), ohne dass es einer vorherigen Kündigung bedarf. Eine stillschweigende Verlängerung des Mietverhältnisses über diesen Beendigungszeitpunkt hinaus ist vertraglich ausgeschlossen. Einigen sich die Vertragsparteien auf eine Verlängerung, so ist ein entsprechender (neuer) Vertrag zu schließen. Entgegen dieser klaren Regelung wurde das gegenständliche Mietverhältnis offensichtlich stillschweigend verlängert und dieses im Juni 2019 von der Mieterin zum 30. September 2019 gekündigt, zumal sie wieder in ihre Heimat zurückgehen wollte.

- Gemäß § 2 des in Rede stehenden Mietvertrages begann das Mietverhältnis am 1. Juni 2015. Hat nun aber entsprechend dieser vertraglichen Regelung die Nutzungsüberlassung der Wohnung an die Mutter schon mit 1. Juni 2015 begonnen und war anhand der meldegesetzlichen Daten festzustellen (vgl. entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister), dass die Mutter der Bf. in der gegenständlichen Wohnung seit 2. Juni 2015 gemeldet war, erscheint es fremdunüblich, dass für Juni 2015 keinerlei Nutzungsentgelt gezahlt worden ist (vgl. dazu die entsprechenden Kontoauszüge).

- Gemäß § 4 des Mietvertrages wurde ein monatlicher Mietzins (samt Betriebskosten) iHv 678,00 € bzw. ein Gesamtmietzins (samt Betriebskostenpauschale) von 700,00 € vereinbart. Nach § 5 Abs. 1 des Vertrages sollen die Betriebskosten zunächst pauschal vorgeschrieben und im Folgejahr abgerechnet werden. Auch wurde vereinbart (§ 6), dass die Betriebskostenpauschale direkt von der Hausverwaltung vorgeschrieben und diese auf das von der Hausverwaltung bekanntzugebende Konto fristgerecht zu bezahlen ist. Diesen Regelungen war nach Ansicht des Senates klar zu entnehmen, dass ausdrücklich eine Zahlungsabwicklung sowohl der Miete als auch der Betriebskosten im Bankwege vereinbart war und damit auch die (die Betriebskosten gemäß § 4 des Mietvertrages zu tragende) Mieterin ein Betriebskostenpauschale auf das Konto der Hausverwaltung zu überweisen hatte. Die im Nachhinein behauptete Vorgehensweise der Gegenverrechnung der Betriebskosten mit dem bereits im Dezember 2014 unverzinslich gewährten Darlehen der Mutter widersprach dem Mietvertrag, ist unglaublich, fremdunüblich und legt den Verdacht nahe, dass damit bloß eine nachträgliche Vertragskonstruktion geschaffen werden sollte. In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass die im Mietvertrag vereinbarten Beträge an Betriebskosten nicht mit den verrechneten übereinstimmten. Eine Vereinbarung über die Berechnung von Verzugszinsen im Falle einer Zahlungsverzögerung wurde im Übrigen auch nicht vereinbart.

- Der gegenständliche Mietvertrag enthält keine Bestimmung, wonach von der Mieterin entsprechende Zahlungen an den Reparaturfonds zu tragen sind. Im Mietvertrag wurde vielmehr vereinbart, dass die Mieterin keinen die Gemeinschaftsanlagen betreffenden Erhaltungsaufwand - dieser wird im Allgemeinen vor allem aus der Rücklage heraus finanziert und fällt gerade bei einem Neubau in ferner Zukunft an - zu tragen hat (vgl. § 4 des Mietvertrages).

Dennoch wird erklärt, dass Zahlungen der verpflichteten Vermieterin an den Reparaturfonds an die Mieterin weiterverrechnet wurden. Dies, obwohl eine derartige Vorgehensweise im Mietrechtsgesetz nicht gedeckt ist (die Bezahlung einer Reparaturrücklage ist im Betriebskostenkatalog des § 21 MRG nicht enthalten; Unzulässigkeit der nachträglichen einseitigen Erhöhung des vereinbarten Mietzinses um den Betrag der Reparaturrücklage). Das was aus der Rücklage heraus finanziert wird, wird sich wohl auch nicht mit jenen Pflichten decken, welche die Mieterin hinsichtlich der Wartung und Erhaltung des Mietgegenstandes eingegangen ist.

- Nach § 4 Abs. 4 des Mietvertrages wurde der Hauptmietzins nach dem von Statistik Austria verlautbarten Verbraucherpreis-Index 2010 wertgesichert (Basis: Indexwert April 2015), wobei nur Index-Veränderungen von mehr als fünf Prozent (Schwellenwert) zu einer Anpassung führen konnten.

Tatsächlich wurde auf die (ab April 2018 mögliche) Geltendmachung der vereinbarten Wertsicherung verzichtet bzw. wurde die Geltendmachung der vereinbarten Mietzinserhöhung verabsäumt; dies im Übrigen auch obwohl gemäß § 11 Abs. 9 letzter Satz der (obgenannten)

Neubauförderungsrichtlinie 2015 das Mietentgelt einschließlich des Entgelts für die dort angeführten Nebenflächen nach dem Verbraucherpreisindex 2005 wertgesichert werden kann.

- Wie oben dargestellt, war für die gegenständliche Wohnung samt Carport ein Mietzins von 500,00 € (ohne USt und Betriebskosten) vereinbart.

Für die Finanzierung der Wohnung wurde unbestrittenermaßen ein begünstigter Landeswohnbaukredit in Anspruch genommen. Gemäß des bereits zitierten § 11 Abs. 9 der Neubauförderungsrichtlinie 2015 beträgt die (absolute) Mietzinsobergrenze ab 1. Jänner 2015 bei der Erstvermietung bei befristeten Mietverträgen netto 7,00 € pro m² (ohne USt und Betriebskosten). Für Carports kann (zusätzlich) eine monatliche Nettomiete von höchstens 45,00 € verlangt werden.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens bzw. der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis, dass eine vernünftig denkende und fremd gegenüberstehende Person im Bewusstsein dessen, dass die vermieteten Räumlichkeiten (Wohnung samt Carport) um netto 592,96 € ($7,00 \text{ €} \times 78,28 \text{ m}^2 + 45,00 \text{ €}$) monatlich in Bestand gegeben hätten werden können, diese nur um netto 500,00 € ($6,39 \text{ €} \times 78,28 \text{ m}^2$) monatlich an einen Außenstehenden vermietet hätte. Auch unter Berücksichtigung der (lt. gegenständlichem Mietvertrag nicht vereinbarten) Beiträge an den Reparaturfonds würde kein fremder Eigentümer in Kenntnis, dass eine fremde Person zweifelsohne bereit gewesen wäre, die gegenständliche neue Eigentumswohnung zu einem höheren Mietzins zu mieten [selbst für gebrauchte Eigentumswohnungen (ohne Tiefgarage/Carport) in Z ab einer 60 m²-Wohnfläche und bei sehr gutem Wohnwert war im Jahr 2015 - wie auch von Seiten der Bf. mit Schreiben vom 29.3.2021 angenommen - ein durchschnittlicher Mietzins von 9,10 € pro m² (ohne Betriebskosten und USt) zu erzielen (vgl. dazu Richtpreise 2015 für Wohnimmobilien und Grundstücke in Vorarlberg unter <https://www.hypo-il.at/immobilien/richtpreise>)], gezielt die sich konkret bietenden Marktchancen nicht nützen und auf im Rahmen der Neubauförderungsrichtlinie 2015 erzielbare jährliche Mehreinnahmen verzichten. Hinreichende plausible Gründe für eine solche Vorgehensweise wurden von Seiten der Bf. im Übrigen auch nicht vorgebracht.

- Der gegenständliche Mietvertrag (§ 7 Abs. 1) legt ausdrücklich eine Kautionshöhe von 0,00 € fest; in diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass Wohnungsvermieter vom Mieter üblicherweise bzw. in gängiger Praxis eine Kautionszahlung verlangen, um sich im Falle von Mietzinsrückständen oder Beschädigungen auch ohne langwierige Gerichtsverfahren schadlos halten zu können.

Der Einwand, wonach eine darüberhinausgehende Kautionszahlung wirtschaftlich nicht erforderlich gewesen sei, zumal die Bf. im Fall des Schlagendwerdens von Ansprüchen mit dem Privatdarlehen der Mutter gegenverrechnen habe können, erachtet der Senat als reine Zweckbehauptung.

Angesichts der dargestellten Gesichtspunkte war - gerade auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass erst mit Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2021 von Seiten der Bf. bekannt gegeben wurde, dass die Mieterin des in Rede stehenden Mietobjektes die Mutter der Bf. war (mit E-Mail vom 5.9.2017 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf. noch ausdrücklich erklärt, dass AR in keinem Naheverhältnis zur Vermieterin stehe), und unter Berücksichtigung der finanziellen Lage der Mieterin (lt. Abgabensinformationssystem erzielte sie ab Dezember 2017 geringfügige Einkünfte aus Teilbeschäftigungen) - im konkreten Fall in freier Beweiswürdigung - gesamthaft gesehen - davon auszugehen, dass die hier in Rede stehende Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und ihrer Mutter nicht durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit, sondern durch das private Naheverhältnis veranlasst war. Somit war dem Finanzamt zuzustimmen, wenn es dem in Rede stehenden Mietvertrag die steuerliche Anerkennung versagt hat. **Ertragssteuerlich** waren folgedessen die geltend gemachten (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden.

Auch **umsatzsteuerlich** kann den Beschwerden kein Erfolg beschieden sein, weil es an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehlte bzw. eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit nicht entfaltet wurde, wenn - wie oben ausgeführt - Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven (Unterstützung, Gefälligkeit) erbracht werden bzw. sie in Wahrheit die private Lebensführung betreffen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 179 ff und § 2 Tz 39). Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten 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, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Die in den Beschwerdejahre geltend gemachten Vorsteuern und (negativen) Einkünfte aus der in Rede stehenden Wohnungsvermietung waren somit steuerlich nicht zu erfassen.

Mangels Vorliegen einer unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit bzw. einer Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges bzw. der Vorsteuerberichtigung erübrigte sich eine weitergehende Auseinandersetzung mit dem im Beschwerdeschriftsatz gestellten **Eventualantrag 1**.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. Oktober 2021 den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 30. April 2021 insofern zugunsten der Bf. abgeändert, als es dem in der Beschwerde gestellten nachrangigen **Eventualantrag 2** (Berichtigung der Immobilienertragssteuer; Pkt. 3.3.2), nicht abzugsfähige Vorsteuern iHv 46.000,00 € den Anschaffungskosten hinzuzurechnen, damit Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iHv 50.506,23 € und unter Ansatz des besonderen Steuersatzes von 30% eine ImmoESt vom 15.151,87 € festzusetzen, folgte. Der Senat schließt sich dieser unstrittigen Einschätzung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an.

Auch wenn damit die gegenständlichen Beschwerden entschieden sind und im Beschwerdefall eine **Liebhabeprüfung** nicht mehr erforderlich ist, sei dazu vollständigshalber noch Folgendes erwähnt:

Die für die Streitjahre maßgebende Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 15/1999 (in der Folge: LVO), unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1 Abs. 2 LVO. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Liebhabeerei ist nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar und fällt im Hinblick auf die erzielten Werbungskostenüberschüsse unter die Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei.

Die Annahme von Liebhaberei (Voluptuar) kann in diesem Fall nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO nur ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahingeht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (vgl. VwGH 23.3.2000, 97/15/0009).

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen, wenn eine Liegenschaft schon vor der Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen bzw. die Vermietung eingestellt wird. Denn für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ist nicht der tatsächliche Ertrag, sondern die objektive Ertragsfähigkeit maßgeblich. Die

Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Dabei wird es an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, 0178; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079).

Treten durch derartige Umstände unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Bestehen solche Unwägbarkeiten nicht, dann spricht der Gesamtverlust innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes für Liebhaberei. Den näheren Umständen, weshalb der sich Betätigende die Betätigung vorzeitig beendet hat, kommt damit steuerlich beachtliche Indizwirkung dafür zu, ob die Vermietung von vornherein für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO beabsichtigt war.

Wie bereits oben dargelegt, hat nach § 167 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde und auch das Finanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Zur Frage, ob die Bf., die die gegenständliche Vermietungstätigkeit vorzeitig eingestellt hat, ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat, ist Folgendes zu sagen:

Die Bf. hat in keiner Weise den Beweis dafür erbracht, dass ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Eine nachträgliche Behauptung der seinerzeitigen Absicht, die jedoch nicht objektivierbar in Erscheinung getreten ist, bildet keinen tauglichen Grund für Feststellungen zur Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle.

Mit dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. im Beschwerdeschriftsatz, wonach ursprünglich die Absicht der Bf. auf einen langfristigen Anlagehorizont ausgelegt gewesen sei wie sich auch an der langen Laufzeit der Kredite als externem Indiz glaubhaft machen lasse, die

Veräußerung zu einem Zeitpunkt vor Ablauf der Kreditverträge sei zum Zeitpunkt der Anschaffung nicht beabsichtigt gewesen, ist für die Bf. nichts gewonnen, wird damit nicht nachgewiesen, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit tatsächlich bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war, konnten die aufgenommen Kredite doch jederzeit (vor Ablauf der Laufzeit) vorzeitig zurückgezahlt werden bzw. konnten die bestehenden Kreditverträge vom Wohnungskäufer (Schuldnertausch) übernommen werden.

Beim gegenständlichen Verkauf des Mietobjektes im September 2019 - als günstigem Gelegenheitsverkauf für die Bf. (vgl. das diesbezügliche Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. im Beschwerdeschriftsatz) - handelt es sich um keine Unwägbarkeit; auch hinsichtlich der Kündigung des Mietverhältnisses durch die Mutter der Bf. kann von einer Unwägbarkeit keine Rede sein; eine solche entspricht vielmehr dem üblichen Wirtschaftsverlauf bzw. einem typischen gewöhnlichen Betätigungsrisiko. Die vorzeitige Einstellung der Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses beruht auf dem freiwilligen Entschluss der Bf. Sie dokumentierte mit ihrer Vorgehensweise eindeutig, dass die gegenständliche Betätigung nicht durch ein Streben nach einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten veranlasst war, zumal es ihr ohne weiteres offen gestanden wäre, einen neuen Mieter zu suchen und die Wohnung erst nach Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses zu verkaufen.

Weitere Gründe (Indizien) dafür, dass die Bf. nicht geplant hat, die Vermietung zumindest bis zum Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses fortzusetzen, sind in der (dreijährigen) Befristung des gegenständlichen Mietvertrages und dem Vorliegen einer typischen Anleagerwohnung zu sehen.

Angesichts dieser aufgezeigten Umstände wäre im Beschwerdefall in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit nicht vom Plan getragen war, diese zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses [lt. zuletzt vorgelegter im Verfahrensgang dargestellter Prognoserechnung (mit Mietzinsbeschränkung) im 15. Jahr der Vermietung] fortzusetzen, und wäre sohin auf Grund des Gesamtwerbungskostenüberschusses im abgeschlossenen Betätigungszeitraum von Beginn an von Liebhaberei auszugehen. Zur Liebhabereibeurteilung wären nur die Ergebnisse des abgeschlossenen Zeitraumes (2015 bis 2019) heranzuziehen. Unstrittig ist in diesem Zusammenhang, dass in diesem abgeschlossenen Betätigungszeitraum ein Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von 8.866,36 € erzielt wurde.

Zum Vorbringen der Bf., dass aufgrund der Inanspruchnahme der Wohnbauförderung zur Finanzierung der gegenständlichen Wohnung die Vermietung derselben gemäß der Neubauförderungsrichtlinie 2015 einer Mietzinsbeschränkung unterlag und deshalb bei der Liebhabereibetrachtung eine Umrechnung der erzielten Erlöse auf einen fiktiven marktkonformen Mietzins geboten sei, führt die Abgabenbehörde im Übrigen zutreffend aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für den Fall gesetzlicher

Mietzinsbeschränkung die Prognose über die Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges ausgehend von der vom Vermieter tatsächlich ausgeübten Art der Vermietung unter Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten zu erstellen sei, soweit der Vermieter den durch preisrechtliche Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen (im Wesentlichen) ausgeschöpft hat (vgl. VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148; VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Abgesehen davon, dass im konkreten Fall - wie oben dargelegt - der von der Neubauförderungsrichtlinie 2015 vorgegebene Rahmen nicht ausgeschöpft wurde, war in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass bundesgesetzliche *Mietzinsbeschränkungen* mit den streitgegenständlichen landesgesetzlichen, die förderungsbedingt sind, nicht vergleichbar sind. Denn die Inanspruchnahme von Fördermitteln stellt eine völlig freie Finanzierungsentscheidung des Erwerbers des förderbaren Objektes mit entsprechenden Auswirkungen auf der Einnahmen- und der Ausgabenseite dar, während gesetzlichen *Mietzinsbeschränkungen* (idR) nicht ausgewichen werden kann bzw. der Verwaltungsgerichtshof die Annahme von Liebhaberei verneint, wenn Zwangsvorschriften auf dem Mietensektor Überschüsse verhindern. Auch wären bei Ansatz von fiktiven marktkonformen Mieten auch fiktive marktkonforme Zinsen zu berücksichtigen, was bewirken würde, dass jedenfalls die fiktiven Miet-Mehr-Einnahmen um die korrespondierenden fiktiven Zins-Mehr-Aufwendungen zu kürzen wären (vgl. dazu auch BFG 9.9.2014, RV/1100371/2011). Eine Heranziehung einer marktkonformen Miete für die Liebhabereibetrachtung hätte sohin außer Ansatz zu bleiben.

Der **einkommensteuerrechtlichen** Vorgehensweise der Abgabenbehörde, die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der gegenständlichen Wohnung in den Streitjahren unberücksichtigt zu lassen, wäre damit auch auf Grund dieser Überlegungen zuzustimmen.

Zur **umsatzsteuerrechtlichen** Frage, ob die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung als Liebhabereibetätigung oder umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist und folglich in den Streitjahren ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993, als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015, seine bisherige Rechtsprechung betreffend "*kleiner*" Vermietung und umsatzsteuerlicher Liebhaberei bestätigt. Das Höchstgericht führt in seiner Entscheidung unter Verweis auf §§ 2 Abs. 5 Z 2 und 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO 1993 aus, dass die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als *steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug* vermittelt.

Durch dieses Erkenntnis wird bezogen auf die sogenannte "*kleine*" Vermietung ausdrücklich zum Ausdruck gebracht, dass entgegen der von einem Teil der Literatur (siehe zB Rauscher, SWK 22/2013, Seiten 989 ff) vertretenen Meinung aus dem VwGH-Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0107, nicht generell ein "*stillschweigender Abschied von der umsatzsteuerlichen Liebhaberei*" gefolgert werden darf (vgl. dazu BFG 28.7.2015, RV/3100606/2011; BFG 10.9.2015, RV/4100058/2013; siehe auch Mayr/Pfeiffer, Umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei und kleine Vermietung, SWK 18/2015, Seiten 804 f).

Angesichts einer einkommensteuerlichen Behandlung der in Rede stehenden Vermietung als "*kleine Vermietung*" und ihrer Qualifikation als Liebhaberei vermöge sohin auch betreffend Umsatzsteuer keine andere Beurteilung Platz greifen.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass gegenständlich durch die Fremdvermietung des Carportplatzes ab Mai 2016 grundsätzlich zwei Beurteilungseinheiten vorlägen. Im Falle des Entstehens von Werbungskostenüberschüssen wäre diese Vermietung einer (gesonderten) Liebhabereibetrachtung zu unterziehen. Mangels entsprechender Anträge und wegen Geringfügigkeit wird von einer gesonderten steuerlichen Berücksichtigung der Fremdvermietung des Carportplatzes Abstand genommen.

Bei Außeransatzlassen der erklärten Carportmiete sowie den dazugehörigen Betriebskosten würde sich im Übrigen - wie von der Abgabenbehörde im Vorlagebericht ausgeführt - immer noch ein Werbungskostenüberschuss im abgeschlossenen Betrachtungszeitraum ergeben und würde sich damit an der Liebhabereibeurteilung der Wohnungsvermietung nichts ändern.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. April 2025