



GZ. RV/0097-G/07,
miterledigt RV/0098-G/07,
RV/0099-G/07, RV/0100-G/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark, vom 8. Mai 2006 und 19. Juli 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2000 bis 2004 sowie Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004, Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2006, Umsatzsteuer für das Jahr 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in den Jahren 2000 bis 2005 neben nichtselbständigen Einkünften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer die Jahre 2000 bis 2004 umfassenden, gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten Außenprüfung sowie einer (im Zuge dieser erfolgten) Umsatzsteuernachschau (§ 144 Abs. 1 BAO), den Zeitraum 10/2005 – 12/2005 betreffend, wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Die Eigentumswohnung in der L8 sei im September 2000 erworben und bis März 2004 fremdvermietet worden. Ab Mai 2004 bewohne die unterhaltsberechtignte Tochter K. diese Wohnung.

Nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung liege Liebhaberei vor, da in den Jahren 2000 bis 2004 ein Gesamtverlust von 5.769,61 € erwirtschaftet und die Tätigkeit durch die Vermietung an die unterhaltsberechtigte Tochter beendet worden sei.

2) Die Eigentumswohnung in der L1 sei im März 2000 erworben und bis Ende September 2005 fremdvermietet worden. Durch die Vermietung an die unterhaltsberechtigte Tochter J. ab Oktober 2005 gelte die Vermietungstätigkeit als beendet.

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 sei daher die Vorsteuer für die Anschaffungskosten um 5/10 zu berichtigen (5.813,83 €).

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung der Betriebsprüfung in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2004 sowie im Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2005 bis 12/2005.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 7. Juni 2006 (mittlerweile wurde am 19. Juli 2006 der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2005 erlassen und gilt daher die Berufung gegen den Festsetzungsbescheid gemäß § 274 BAO als auch gegen den Jahresbescheid gerichtet – vgl. VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124 und die do. Verweise auf die im Schrifttum bei weitem überwiegende Ansicht – etwa *Ritz*, Kommentar zur BAO³, Tz 2 zu § 274 und die dort zitierten Rechtsmeinungen) führte der steuerliche Vertreter der Bw. ua. aus:

Ad 1) Wohnung – L8:

Der VwGH habe in seinen Erkenntnissen 97/15/000 und 97/15/0166 zum Ausdruck gebracht, dass die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren sei, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar sei. Es stehe der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit auch nicht entgegen, wenn die Vermietung eingestellt werde. Stelle ein Steuerpflichtiger tatsächlich vorzeitig die Vermietung ein, bedeute dies noch keine Liebhaberei, sondern hätte er die Möglichkeit nachzuweisen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe (VwGH 27.4.2000, 99/15/0012).

Im Sinne dieser Judikatur sei daher im vorliegenden Fall der Zeitraum von 5 Jahren für die Einstufung als Liebhaberei viel zu kurz, "insbesondere wenn man berücksichtigt, dass es zu keiner Beendigung der Vermietungstätigkeit gekommen ist".

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine vor *"der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses erfolgende Beendigung der Vermietung der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen muss"*, hätte sohin zur Beantwortung der Frage, ob die von der Bw. in den Jahren 2000 bis 2004 ausgeübte

Vermietungstätigkeit in der betriebenen Weise objektiv die Aussicht gehabt hätte, sich lohnend zu gestalten oder ob diese als Liebhaberei zu beurteilen sei, unter Beachtung der Judikatur eine diesbezügliche Überprüfung sämtlicher relevanter Größen über einen Zeitraum von 20 Jahren erfolgen müssen. Es wäre also zu prüfen gewesen, ob bei Fortsetzung der Vermietung unter den als fremdüblich vereinbarten anerkannten Konditionen des Mietvertrages innerhalb dieses Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre.

Ad 2) Wohnung – L1:

Die Bw. habe nie die Absicht gehabt, ihre Vermietungstätigkeit zu beenden und sei die - keineswegs von Anfang an so geplante - Vermietung an ihre Tochter J. lediglich erfolgt, weil diese anlässlich des Beginns ihres Studiums an der Fachhochschule dringend eine Unterkunft benötigt habe. Ursprünglich sollte sie bei ihrer Schwester wohnen, *"was sich jedoch knapp vor Beginn des Studiums als unmöglich erwies"*. Da am freien Markt eine andere Mietwohnung innerhalb von 2 Wochen nicht gefunden werden konnte und die Wohnung der Bw. *"gerade frei geworden ist, blieb der Bw. nichts anderes übrig, als die Wohnung an die Tochter zu vermieten"*. Es sei ausdrücklich vereinbart worden, dass die Tochter einen Mietzins bezahlen müsse, wie er von fremden Personen gefordert werden könnte. Diesen Bedingungen entspreche der schriftliche Mietvertrag insofern, als eine Befristung von 3 Jahren vereinbart und der Hauptmietzins mit 170 € festgelegt worden sei.

Berücksichtige man, dass der Hauptmietzins pro Quadratmeter der Nutzfläche 4,25 € betrage, könne an der Fremdüblichkeit kein Zweifel bestehen.

Der vorliegende Mietvertrag sei jedenfalls so abgefasst worden, dass der Wille der Bw. auf Fortsetzung der Vermietungstätigkeit klar zum Ausdruck käme. Hätte eine gegenteilige Absicht bestanden, wäre auch eine andere rechtliche Konstruktion – unbefristeter Mietvertrag, unentgeltliche Zurverfügungstellung der Wohnung, Prekarium, etc. gewählt worden.

Angesichts der Notsituation der Tochter habe die Bw. rechtlich gar keine andere Möglichkeit besessen als einen befristeten Mietvertrag abzuschließen, wenn sie die Vermietungstätigkeit fortsetzen wollte.

Die daraufhin abweislich ergangene Berufungsvorentscheidung wurde ua. wie folgt begründet:

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2000 bis 2004:

Tatsachen, die im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommen seien, wären ua. nicht anerkannte Diäten für die Graz-Fahrten, AfA-Bemessungsgrundlage ohne Ausscheidung von Grund und Boden, zu Unrecht als Werbungskosten abgesetzte Kapitalrückzahlungen für beide Wohnungen und schließlich die *"Vermietung"* bzw. *"Nutzungsüberlassung"* der in Rede

stehenden Wohnungen an die Töchter gewesen; somit Tatsachen, bei deren Kenntnis die Behörde anders lautende Bescheide erlassen hätte. Da substantiierte Einwendungen gegen die Wiederaufnahme nicht erhoben worden seien, wäre die dagegen gerichtete Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Ad 1) Wohnung – L8:

Entscheidend dafür, ob die Vermietung dieser Wohnung eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei darstelle, sei, ob die Betätigung aufgrund einer Unwägbarkeit oder aufgrund anderer insbesondere privater Gründe eingestellt worden sei (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei ², Rz 313). In der – unentgeltlichen – *"Benützung der Wohnung für Studienzwecke der Tochter K. – ein Umstand, mit dem alle Eltern deren Kinder eine Schule mit Maturaabschluss besuchen, naturgemäß rechnen müssen bzw. auch rechnen – ist jedenfalls keine Unwägbarkeit zu erkennen"*. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Bw. schon *"latent davon ausgegangen ist, die Wohnung nur so lange zu vermieten, bis sie die Tochter selbst benötigt"*.

Einen gegenteiligen Nachweis habe die Bw. nicht erbringen können. Da nun im abgeschlossenen Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt und die Vermietung aus privaten Gründen eingestellt worden sei, wäre – so das Finanzamt – von Liebhaberei auszugehen.

Ad 2) Wohnung – L1:

Mit der Vermietung dieser Wohnung an die unterhaltsberechtigten Töchter J. sei die Vermietungstätigkeit als Ausfluss der Unterhaltsverpflichtung als beendet anzusehen. Folglich sei das Mietverhältnis mit der unterhaltsberechtigten, in Graz studierenden Tochter gemäß § 20 EStG 1988 steuerlich nicht anzuerkennen. Es bestünde nämlich geradezu die rechtliche Verpflichtung der ua. auch Familienbeihilfe beziehenden Mutter, ihrer Tochter, die außer einer Waisenrente vom Vater über keine Einkünfte verfüge, zum Unterhalt dieser beizutragen und ihr ua. auch eine adäquate Wohnmöglichkeit zur Verfügung zu stellen.

Daraus folge, dass mit Überlassung der Wohnung an die Tochter J. das Mietverhältnis beendet und die Vorsteuer entsprechend zu korrigieren sei. Wenn behauptet werde, dies sei nur vorübergehend geplant gewesen, so spreche die Argumentation der Abgabepflichtigen in der Schlussbesprechung, die Tochter möchte weiterhin bis Studienende in der Wohnung verbleiben, sowie auch die Ausführungen in der Berufung betreffend Vermietung auf drei Jahre gegen eine nur kurzfristige Unterbrechung.

Im Übrigen sei auch die Fremdüblichkeit des *"Mietverhältnisses"* fraglich. Das vereinbarte Mietentgelt, das die Tochter bar bezahlt haben soll, betrage inklusive Heizung 250 €. Dies sei für eine 40 m² Wohnung im Bezirk Geidorf nicht fremdüblich, was auch der Vergleich mit dem

– bis zum Einzug der Tochter – vom Fremdmieter bezahlten Entgelt zwischen 340 € und 370 € zeige.

Im Vorlageantrag wird zur *Wohnung* – L8 ergänzend vorgebracht, dass diese Wohnung bis zum Jahr 2004 an eine alte Dame vermietet gewesen wäre, deren Mietverhältnis voll dem Kündigungsschutz des Mietrechtsgesetzes unterlegen sei. Es wäre sohin bei Aufnahme der Vermietungstätigkeit nicht vorhersehbar gewesen, wann das Mietverhältnis enden würde, weshalb jede Spekulation über die Dauer der Vermietung von vornherein ausgeschlossen gewesen wäre. Bei Erwerb einer Wohnung mit einem aufrechten kündigungsgeschützten Mietverhältnis könne kein Vermieter in Österreich realistischerweise die Absicht verfolgen, die Wohnung nur solange zu vermieten, bis sie ein Kind benötige, weshalb die Unterstellung dieser Absicht mit aller Entschiedenheit zurückgewiesen werden müsse. Werde eine solche Wohnung dann überraschend frei, sei dies ein *"unvorhersehbarer Glücksfall, vergleichbar einem Lottogewinn, mit dem nicht gerechnet werden konnte"*.

Zur *Wohnung* – L1 wird ausgeführt, dass es die in der Berufungsvorentscheidung angesprochene Äußerung in der Schlussbesprechung, wonach die Tochter bis zum Studienende in der Wohnung verbleiben könne, nie gegeben habe und folglich auch *"im Protokoll nicht festgehalten"* sei. Weiters spreche die Vermietung auf drei Jahre *nicht* gegen eine nur kurzfristige Vermietung.

In der Folge wurde die Bw. mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes vom 27. Oktober 2008 aufgefordert, die Wohnung in der L8 betreffend,

- a) die Motive für den Wohnungskauf bekannt zu geben,
- b) die näheren Umstände des als "Glücksfall" bezeichneten Freiwerdens der Wohnung bekannt zu geben und
- c) eine Prognoserechnung vorzulegen.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 6. November 2008 teilte die Bw. mit:

Ad a) Nach dem Kauf der Wohnung in der L1 sei der damalige Bauträger an sie herangetreten, ob sie auch Interesse an der darüber liegenden Wohnung Top 8 hätte. Der Bauträger beabsichtigte die Wohnung zu veräußern und habe ihr einen günstigen Preis angeboten. Sie hätte beim Erwerb dieser Wohnung an ihre Altersvorsorge gedacht.

Ad b) Die Wohnung wäre zum Zeitpunkt des Kaufes (18. September 2000) an Frau Martha E. (Jahrgang 1913), die unter altem Mieterschutz gestanden sei, vermietet worden. Ende 2003 sei sie plötzlich von der Hausverwaltung verständigt worden, dass Frau E. aus Gesundheitsgründen innerhalb weniger Tage am Monatsende aus der Wohnung ausziehen würde. Da es nicht vorhersehbar gewesen wäre, wann die Wohnung frei werden würde, sei

dies für sie damals gewissermaßen ein unvorhersehbarer Glücksfall gewesen, *"da sie ja bei einem Mieterwechsel wesentlich höhere Mieteinkünfte erzielen hätte können"*.

Ad c) Frau E. sei eine betagte, jedoch angeblich rüstige Dame gewesen, trotzdem habe man davon ausgehen müssen, dass sie im hohen Alter nicht mehr in der Lage sein würde, sich selbst zu versorgen und in diesem Fall die Wohnung für ein Pflegepersonal absolut zu klein gewesen wäre. Sie (die Bw.) habe jedoch trotzdem in ihrer Prognoserechnung Frau E. bis zu deren 100. Geburtstag (2013, 13 Jahre Vermietung) herangezogen bis dahin hätte sie keinen, jedoch für die weiteren sieben Jahre (20 Jahre absehbarer Zeitraum) durch den Mieterwechsel bzw. durch die Erhöhung der Miete einen Gewinn erzielen können (Einnahmen iHv 1.394 €, ab 2014 iHv 4.440 €).

(Anmerkung: Laut der von der Bw. vorgelegten Prognoserechnung käme es ab dem Jahr 2019, laut einer vom Finanzamt erstellten aktenkundigen Prognoserechnung bereits im Jahr 2011 zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.)

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2000 bis 2004:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die amtswegige Wiederaufnahme stützt sich nun gegenständlichenfalls – neben den in Streit gezogenen Prüfungsfeststellungen – noch auf eine Reihe von weiteren, in der Berufungsvorentscheidung genannten Feststellungen.

Die dafür relevanten Tatsachen und Beweismittel gelangten der Abgabenbehörde erst im Zuge der Außenprüfung zur Kenntnis und hätte die Kenntnis dieser Umstände sowie auch der in Streit gezogenen Umstände - wie nachstehende Erwägungen deutlich machen werden - zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt.

Dagegen wurde nun seitens der Bw. im Berufungsverfahren nichts vorgebracht. Ebenso wenig wurden von der Bw. Umstände, die die Ermessensübung als unbillig erscheinen lassen, ins Treffen geführt und sind solche auch für den Unabhängigen Finanzsenat aus der Aktenlage nicht erkennbar.

Somit konnte der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren kein Erfolg beschieden sein.

Ad Berufung gegen die Sachbescheide:

Ad 1) Wohnung - L8:

Gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. 1993/33, ist Liebhaberei bei einer Betätigung ua. anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (Z 3). Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt gemäß § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) 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 Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten für einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0001, unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 23. März 2000, 97/15/0009 und vom 24. Juni 1999, 97/15/0082, zum Ausdruck gebracht hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines "gesamtpositiven Ergebnisses" übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietungstätigkeit.

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 von vornherein zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat; in diesem Zusammenhang kommt aber auch solchen

Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

Unter Unwägbarkeiten im o.a. Sinne werden vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände bzw. *unvorhergesehene Ereignisse* verstanden (zB Zahlungsunfähigkeit des Mieters, Konkurs, etc. – siehe Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 365, 367).

Wurde die Vermietungstätigkeit auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des Vermieters (private Motive) vorzeitig mit einem Werbungskostenüberschuss beendet, so ist insgesamt – also auch für die Vergangenheit – Liebhaberei anzunehmen. Für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit ist nämlich nicht (nur) der Plan sondern (auch) seine tatsächliche Handhabung entscheidend. Eine freiwillige nachträgliche Planänderung, die zur vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit führt, hat daher – wie die bloße Änderung der Art der Bewirtschaftung – Auswirkung auf die objektive Ertragsfähigkeit der "kleinen Vermietung". Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt dem nichts Ausdrückliches entgegen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 313).

Davon ausgehend wird Folgendes festgestellt:

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. aus der Vermietung der Eigentumswohnung (sog. "kleine Vermietung") einen Gesamtwerbungskostenüberschuss iHv 5.769,61 € erwirtschaftet. Das Finanzamt hat – wie aus der Sachverhaltsdarstellung hervorgeht - die Rechtsauffassung vertreten, dass trotz objektiver Ertragsfähigkeit innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Liebhaberei vorliege, da der Grund für die vorzeitige Beendigung der Vermietung keine Unwägbarkeiten darstellen würde und das Einstellen der Tätigkeit durch private Motive hervorgerufen worden sei.

Demgegenüber hat die Bw. ausgeführt, ihre zeitlich unbegrenzt geplante Vermietungstätigkeit letztlich auf Grund des Eintritts eines "unvorhersehbaren Glücksfalles" (= Auszug der Erstmieterin) eingestellt zu haben.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates war es für die Bw. jedoch bereits beim Kauf einer mietergeschützten Wohnung, die von einer 87-jährigen Frau bewohnt wird, vorhersehbar, dass diese Wohnung in absehbarer Zeit frei werden würde; einer Dachgeschosswohnung ohne Lift, die im Übrigen auch laut Bw. für ein Pflegepersonal absolut zu klein gewesen wäre. Diese Tatsache kombiniert mit dem Umstand, dass die in F. (65 km vom Studienort entfernt) wohnhafte Tochter K. zum Zeitpunkt des Wohnungskaufes eine Schule mit Maturaabschluss besuchte, lässt daher den Schluss zu, dass die Bw. schon zu Beginn der Vermietung davon ausgegangen ist, diese Wohnung nur zeitlich begrenzt zu vermieten (bzw. eine Wohnmöglichkeit für die Tochter am Studienort zu schaffen).

Bei dieser Sachlage ist auch der Hinweis in der Vorhaltsbeantwortung, bei dem Freiwerden der Wohnung hätte es sich um einen "unvorhersehbaren Glücksfall" gehandelt, *"da sie ja bei einem Mieterwechsel wesentlich höhere Mieteinkünfte erzielen hätte können"* wenig überzeugend:

Um tatsächlich von einem Glücksfall sprechen zu können, hätte die Bw. die Wohnung auch tatsächlich ab dem Zeitpunkt des Auszuges der Erstmieterin an eine fremde Person – zur Erzielung wesentlich höherer Mieteinkünfte - vermieten müssen und nicht ihrer Tochter zu Wohnzwecken – unentgeltlich – überlassen. In dieser Vorgangsweise ist somit ein Indiz dafür zu erblicken, dass die Bw. offensichtlich von Anfang an die Vermietung nur für einen begrenzten Zeitraum geplant hatte.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass auch der Vergleich mit einem "Lottogewinn" (laut Berufung) nicht nachvollziehbar ist, da ein Lottogewinn ja im Normalfall zu einer finanziellen Besserstellung führt, die Bw. jedoch auf das Lukrieren "höherer Mieteinnahmen" verzichtet hat. Unter diesem Aspekt erscheint daher weiters auch das in der Vorhaltsbeantwortung genannte Motiv der "Altersvorsorge" nicht den tatsächlichen Absichten der Bw. zu entsprechen. Dieses Argument würde allenfalls erst ab jenem Zeitpunkt zutreffen, ab dem die Wohnung nicht mehr der Tochter K. – die im Übrigen laut ZMR-Abfrage vom 23. März 2009 nach wie vor diese Wohnung bewohnt – unentgeltlich überlassen wird.

Zusammenfassend ist jedenfalls festzuhalten, dass die Bw. im Sinne der oben angeführten Judikatur den Nachweis schuldig geblieben ist, dass die Vermietung nicht von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist bzw. sich dieser durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.

Doch selbst dann, wenn die Bw. diesen Nachweis erbracht hätte, könnte sie nichts für ihren Standpunkt gewinnen:

Diesfalls vertritt der Unabhängige Finanzsenat in Übereinstimmung mit der oben wiedergegebenen Kommentarmeinung die Auffassung, wonach dann, wenn - wie im vorliegenden Fall - auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses die Vermietungstätigkeit aus privaten Motive vorzeitig mit einem Werbungskostenüberschuss beendet wird, insgesamt – also auch für die Vergangenheit – Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. nochmals Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 313).

2) Wohnung - L1:

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.

Werden Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung eines Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat 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 Mietvertrags kommt es für diese Beurteilung ebensowenig an, wie etwa auf die Überlegungen zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes.

Auch im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Bw. aufgrund des Gesetzes verpflichtet war, Unterhalt für ihre in Graz studierende Tochter zu leisten und sie ihr – gegen Bezahlung eines Mietentgeltes – ihre Eigentumswohnung in der Laimburggasse 16/1 vermietet hat.

Unter Bedachtnahme auf die obige VwGH-Judikatur (siehe weiters VwGH 16.12.1998, 93/13/0299 oder VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141) kann daher der Auffassung des Finanzamtes, dass ab dem Zeitpunkt der Vermietung dieser Wohnung an die Tochter die (von ihr im Jahr 2000 begonnene) Vermietungstätigkeit als beendet anzusehen ist, nicht entgegengetreten werden; ab diesem Zeitpunkt ist also weder von einer Betätigung im Sinne des Einkommensteuergesetzes noch einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes auszugehen.

Von der Bw. wurden nun im Zuge der Anschaffung im Jahr 2000 für diese – bis zur Überlassung an die Tochter an fremde Personen vermietete - Wohnung Vorsteuern in Höhe von 11.627,65 € (160.000 S) geltend gemacht.

Aufgrund der vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit im Jahr 2005 hat das Finanzamt daher völlig zu Recht unter Anwendung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 ("Änderung der Verhältnisse ...") eine Korrektur des Vorsteuerabzuges um 5/10 von 11.627,65, d.s. = 5.813,83 €, vorgenommen.

Weiters sei noch darauf hingewiesen, dass sich an der gegenständlichen Beurteilung auch dadurch nichts ändert, dass – so die Bw. – ihre Tochter die Wohnung "dringend als Unterkunft" für ihr Studium in Graz benötigt habe und es ursprünglich gar "nicht beabsichtigt" gewesen wäre, die Vermietungstätigkeit zu beenden.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass die Tochter J. laut ZMR-Abfrage vom 23. März 2009 auch derzeit noch in der Wohnung ihren Hauptwohnsitz hat und folglich das Argument einer nur "kurzfristigen Unterbrechung" der Vermietungstätigkeit ins Leere geht. In Anbetracht dessen kann es auch dahingestellt bleiben zu klären, ob es die Äußerung in der Schlussbesprechung ("die Tochter könne bis Studienende in der Wohnung verbleiben") gegeben hat (laut Finanzamt) oder nicht (laut Bw.).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. März 2009