



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch RA, vom 6. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2006-2009 und Mehrkindzuschlag 2008-2009 nach der am 22. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Betriebsprüfung über die Jahre 2004-2009, die beim Berufungswerber (Bw) im Jahr 2011 abgehalten worden ist, sind Feststellungen getroffen worden, auf deren Basis das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006-2007 und Einkommensteuer 2005-2007 wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen hat. Für die Jahre 2008 und 2009 wurden von der Erklärung abweichende Erstbescheide erlassen. Die Umsatzsteuer wird unter GZ RV/2342-W/11 gesondert entschieden. Begründend führt der **Bp-Bericht** vom 3.5.2011 zu den strittigen Feststellungen aus:

Der Bw habe mit Kaufvertrag vom 25.2.2004 die Wohnung 1230 Wien, Adresse1 Top 2 um einen Kaufpreis von 247.000 Euro erworben und den Erwerb über einen Kredit (270.000 Euro) fremdfinanziert. Die Wohnung (89 m² Wohnfläche + 220 m² Garten) sei sodann vermietet worden. Aufgrund erhöhten Raumbedarfes des Bw habe er seine eigene Wohnung Adresse1

Top 5 (80 m² Wohnfläche + 20 m² Terrasse) mit dem Mieter von Top 2 getauscht. Durch die geringere Fläche sei die Miete reduziert worden. Bei den Einkünften aus VuV habe der Bw jedoch weiterhin die AfA von Top 2 und die Finanzierungskosten geltend gemacht. Die AfA sei jedoch nur von den niedrigeren Anschaffungskosten von Top 5 zu bemessen, die Finanzierungsaufwendungen von Top 2 seien bei Vermietung von Top 5 nicht als Werbungskosten anzusetzen.

Kinderbetreuungskosten seien insoweit nicht anzuerkennen, als es sich bei der Empfängerin der Kinderbetreuungskosten um die Gattin des Bw handle, da gemäß § 34 Abs 9 Z 3 EStG 1988 haushaltszugehörige Angehörige nicht zum gesetzlich anerkannten Empfängerkreis gehörten.

Ein Mehrkindzuschlag stehe nur bis zu einem Familieneinkommen von 55.000 Euro zu. Dieser Betrag sei überschritten, weshalb 2008 und 2009 kein Mehrkindzuschlag zuerkannt werden könne.

In der **Berufung** bringt der Bw folgende Punkte vor:

Zur AfA-Basis für Top 5 gibt der Bw an: Die Wohnung sei am 29.2.1996 um 2.646.188 ATS (ohne Nebenkosten, entspräche 192.306 EUR) erworben worden und habe eine Wohnfläche vom 86,5 m². Bei dem Ende 2005 erfolgten Wohnungstausch sei die Miete um rund 5 % reduziert worden. Unrichtig sei die Behauptung der Bp, die AfA sei nach dem Wohnungstausch unvermindert fortgeführt worden. Vielmehr sei auch diese um 5 % verringert worden, da dies in etwa der Wohnungsgrößenreduktion entspreche. § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 idF 2006 sehe vor, dass nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist des § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 seit Anschaffung der gemeine Wert angesetzt werden könne. Da die Spekulationsfrist für Hauptwohnsitze gemäß § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 nur zwei Jahre betrage und die Wohnung Top 5 dem Bw mehr als zwei Jahre vor dem Wohnungstausch als Hauptwohnsitz gedient habe, könne bereits nach Ablauf von zwei Jahren der gemeine Wert als AfA-Basis zum Ansatz kommen. Dieser sei auf Basis der 2004 erworbenen Wohnung Top 2 ermittelt worden, indem die Wohnungsgrößen ins Verhältnis gesetzt worden seien.

Zur Finanzierung führt der Bw aus: *„Der Wohnungstausch führte wirtschaftlich betrachtet zu keiner wesentlichen Änderung im Bereich der Vermietung. Die gestiegene Kinderzahl meines Mandanten (2 Kinder ab 10/2005; 3 Kinder ab 9/2007; 4 Kinder ab 5/2010) machte es bereits Ende 2005 erforderlich, die Wohnsituation zu vergrößern. Anders als die Wohnung Top 5 verfügte die Wohnung Top 2 zumindest über ein eigenes Kinderzimmer. Der Mieter von Top 2 war zum „Wohnungstausch“ nur unter der Bedingung einer Mietreduktion bereit. Die fortgesetzte Vermietung einer Wohnung war aber nur möglich, weil das vermietete Objekt*

(ursprünglich Top 2, dann Top 5) fremdfinanziert wurde. Mit dem Wohnungstausch wurde gleichzeitig auch die Finanzierung getauscht. Der Wohnungstausch erfolgte daher unter Beibehaltung der Finanzierungsarten hinsichtlich eigenbewohnter (nach dem Tausch selbstfinanzierter Top 2) und vermieteter (nach dem Tausch fremdfinanzierter Top 5) Wohnungen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise bleibt der ursprüngliche Finanzierungszweck vollkommen unverändert. Zweck der Finanzierung war es nämlich, eine Wohnung fremdfinanziert anzuschaffen, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen soll. In mehreren Erkenntnissen des VwGH wurde die unternehmerische Finanzierungsfreiheit bestätigt. Da die Finanzierungsschuld somit ursächlich auch mit der Vermietung der Top 5 zusammenhängt, war der Werbungskostenabzug der Finanzierungskosten nach dem erfolgten Wohnungstausch zu Recht vorgenommen worden und jedenfalls angemessen."

Zur Kinderbetreuung führt der Bw aus, er habe seiner Gattin monatlich 600 Euro für Kinderbetreuung bezahlt. Dies stelle kein Haushaltsgeld dar, da dieses zusätzlich geleistet werde. Der Ausschluss von Ausgaben zur Kinderbetreuung an haushaltszugehörige Personen von der Geltendmachung als außergewöhnlicher Belastung sei gleichheitswidrig, weil damit kinderreiche Familien benachteiligt seien, die eine Betreuung durch externe Personen weder praktisch noch wirtschaftlich bewerkstelligen könnten. Überdies werde dadurch die Betreuungsarbeit eines haushaltszugehörigen Elternteils vom Gesetzgeber geringer geschätzt, als die gleiche Leistung haushaltsfremder Personen.

Die Einkommensgrenze beim Mehrkindzuschlag in Höhe von 55.000 Euro sei gleichheitswidrig, weil Familien mit einem niedrigeren Einkommen gar nicht in der Lage seien, drei oder mehr Kinder zu haben. Aus der Gesetzeslage ergebe sich, dass Eltern, welche die Einkommensgrenze überschreiten, im Vergleich zu anderen Eltern, die weniger Kinder haben, relativ gesehen schlechter gestellt seien.

In der **Stellungnahme** zur Berufung führt das Finanzamt aus:

Die AfA für Top 5 betreffend sei bei erstmaliger Verwendung zur Einkünfteerzielung binnen zehn Jahren nach Anschaffung gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 (idF 2006) jedenfalls von den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen. Der Zehnjahreszeitraum sei stichtagsbezogen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG, § 16 Rz 108) und durch Anschaffung mit 29.2.1996 und Wohnsitzwechsel per 4.11.2005 noch nicht abgelaufen. Daher sei von den historischen Anschaffungskosten und nicht von einem höheren gemeinen Wert auszugehen.

Nicht gefolgt werden könne den Ausführungen hinsichtlich Spekulationsfrist für Hauptwohnsitze, da kein Veräußerungsgeschäft vorliege. Top 5 sei erst mit Vertrag vom 9.3.2010 veräußert worden.

Die Finanzierungskosten für Top 2 seien zu versagen, wobei die Argumentation des Bp-Berichtes wiederholt wird. Dass mit dem Wohnungstausch auch die Finanzierungen wirtschaftlich getauscht worden seien, dem könne nicht gefolgt werden. Der für den Schuldzinsenabzug notwendige wirtschaftliche Zusammenhang sei nur dann gegeben, wenn die Darlehensschuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen sei, die den belasteten Gegenstand betreffen. Da mit Ende 2005 die Vermietung des belasteten Gegenstandes aufgegeben worden sei, stellten diese Zinsen keine Werbungskosten mehr dar.

Zum Einwand der Gleichheitswidrigkeit der teilweisen Nichtanerkennung von Kinderbetreuungskosten und zur Verfassungswidrigkeit der Einkommensgrenze für den Mehrkindzuschlag verweist die Amtspartei auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, die Berufungsbegehren seien abzuweisen.

In der am 22. März 2012 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Die Absicht, eine fremdfinanzierte Wohnung zu vermieten, habe sich durch den Wohnungstausch nicht geändert, zumal die Vertragsparteien die selben geblieben seien und kein neuer Mietvertrag begründet worden sei, sondern lediglich der bestehende geändert worden sei. Der bloße Tausch zweier nahezu gleicher Wohnungen in der selben Liegenschaft unter Beibehaltung der Vertragspartner könne die unmittelbare Verknüpfung des Kredites mit der Vermietung nicht beseitigen. Die VwGH-Rechtsprechung zur Entnahme von fremdfinanziertem Betriebsvermögen (VwGH 15.6.2005, 2001/14/0174) sei nicht einschlägig, weil im gegenständlichen Fall nur Privatvermögen vorliege. Eine Übertragung des Kredites von Top 2 auf Top 5 hätte auch wirtschaftlich keinen Sinn gehabt, da bloß Kosten angefallen wären und sich für die Bank die Sicherheit verschlechtert hätte.

Der Verkauf der vermieteten Wohnung Top 5 im Jahr 2010 vor Erreichen eines Gesamtüberschusses sei aufgrund von Unwägbarkeiten erfolgt: Zum einen habe der Bw nach Geburten 2004, 2005, 2007 und 2009 mittlerweile vier Kinder, zum anderen sei sein Vater nach kurzer schwerer Krankheit Ende 2008 überraschend verstorben. Das Erbe gemeinsam mit dem Veräußerungserlös aus den Wohnungen (Top 2 sei 2011 verkauft worden) habe seiner Familie ermöglicht, dem gestiegenen Platzbedarf durch Bau eines Hauses Rechnung zu tragen.

Das Finanzamt entgegnet, die Zuordnung von Schuldzinsen habe einkunftsquellenbezogen zu erfolgen, es dürfe nur die konkrete Wohnung betrachtet werden. Die Verkäufe stellten keine Unwägbarkeiten dar, sondern Entscheidungen der privaten Lebensführung.

Mit Mail vom 28.3.2012 weist der Bw noch auf eine Entscheidung des UFS hin (13.10.2011, RV/2464-W/09).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Für den unabhängigen Finanzsenat steht folgender **entscheidungsrelevanter Sachverhalt** als erwiesen fest: Der Bw hat mit Kaufvertrag vom 29.2.1996 die Wohnung 1230 Wien, Adresse1 Top 5, mit 86,5 m² Wohnnutzfläche (davon ca. 14 m² Loggia) und 6,5 m² Balkon um 2.646.188 ATS (192.306 EUR) samt Kellerabteil und Garagenstellplatz eigenfinanziert erworben. Mit Kaufvertrag vom 25.2.2004 hat er weiters die Wohnung 1230 Wien, Adresse1 Top 2, mit 89 m² Wohnnutzfläche und 220 m² Garten um einen Kaufpreis von 247.000 Euro erworben und dafür Fremdmittel in Höhe von 270.000 Euro aufgenommen. Die Wohnung Top 2 wurde in weiterer Folge bis Oktober 2005 vermietet. Mit November tauschte der Bw mit dem Mieter, da ihm seine bisherige Wohnung aufgrund der Geburt des zweiten Kindes zu klein geworden war, bewohnte selbst die Wohnung Top 2 und vermietete die Wohnung Top 5. In den Jahren 2004 und 2005 war für Top 2 eine Nettomiete von 12.000 ATS (872 EUR) monatlich vereinbart, von 2005 bis 2010 war für Top 5 eine Miete von 750 EUR vereinbart. Der Mietvertrag wurde beim Wohnungstausch verlängert und auf 30.6.2010 befristet.

Eingestellt wurde die Vermietung letztlich im Oktober 2009. Danach ist Top 5 renoviert und 2010 veräußert worden. Top 2 ist 2011 veräußert worden. Im Gegenzug ist im Mai 2010 ein Grundstück (Adresse2) erworben worden, auf welches auch der Kredit von Top 2 übertragen wurde. Der Erwerb samt Hausbau wurde möglich durch eine Erbschaft nach dem überraschenden Tod des Vaters des Bw. Aufgrund der Familiengröße (Eltern und vier Kinder) war eine Veränderung der Wohnsituation für den Bw erforderlich.

Der Bw hat im Jahr 2009 Ausgaben für Kinderbetreuung im Rahmen eines Kindergartens im Ausmaß von 2.532 Euro und Ausgaben für Kinderbetreuung durch die im gemeinsamen Haushalt lebende Ehegattin im Ausmaß von 5.710 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

In den Jahren 2008 und 2009 hat der Bw einen Mehrkindzuschlag beantragt. Das Haushaltseinkommen lag im Jahr 2008 bei rund 88.000 Euro, im Jahr 2009 bei Rund 107.000 Euro.

2. Rechtliche Würdigung zur Vermietung

2.1. Zur AfA-Bemessungsgrundlage:

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 in der 2005 geltenden Fassung lautet:

„Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden."

Als Bemessungsgrundlage der AfA für die Wohnung Top 5, welche bei früherer Anschaffung (29.2.1996) ab Oktober 2005 erstmalig vermietet wurde, sind somit gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 die tatsächlichen Anschaffungskosten zugrunde zu legen. Die Zehnjahresfrist, außerhalb derer der gemeine Wert angesetzt werden kann, wird durch eine vorherige Verwendung als Hauptwohnsitz nicht auf zwei Jahre verkürzt, da sich in § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 kein Verweis auf § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 findet. Die vom Bw getroffene Auslegung findet im Gesetzeswortlaut keine Deckung.

2.2. Zur Fremdfinanzierung:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind Schuldzinsen abzugsfähig, „soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“ Der wirtschaftliche Zusammenhang muss regelmäßig zu einer bestimmten außerbetrieblichen Einkunftsart (*von Beckerath* in

Kirchhof, EStG⁹, § 9 Rn 32 zur gleichlautenden Bestimmung des § 9 Abs 1 dEStG) und weiters **zu einer bestimmten Einkunftsquelle**, zB zu einem bestimmten Immobilienprojekt, bestehen (*Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG Anm. 363 zur gleichlautenden Bestimmung des § 9 Abs 1 dEStG).

Betreffend Betriebsvermögen ist herrschende Meinung, dass Verbindlichkeiten untrennbar mit dem finanzierten Wirtschaftsgut verbunden sind (*Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 68). Die Zuordnungsindifferenz von Verbindlichkeiten (so hingegen *Beiser*, ÖStZ 1998, 370) wird in der Rechtsprechung ausdrücklich abgelehnt (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0044). Die Entnahme fremdfinanzierter Wirtschaftsgüter führt zur Entnahme auch der Verbindlichkeit (VwGH 30.11.1999, 94/14/0166), die Einlage fremdfinanzierter Wirtschaftsgüter führt zur Einlage auch der Verbindlichkeit (VwGH 26.4.2000, 99/14/0249) – vgl. auch *Jakom/Lenneis*, EStG, 2011, § 16 Rz 6. Wird im Rahmen einer Betriebsaufgabe ein Gebäude ins Privatvermögen überführt, können nur Schuldzinsen, die mit dem seinerzeitigen Erwerb des Gebäudes (der konkreten Einkunftsquelle) in unmittelbarem Zusammenhang gestanden sind, als Werbungskosten bei der Vermietung des Gebäudes geltend gemacht werden, nicht auch allgemeine Betriebskredite. Eine Umwidmung eines Kredites auf ein bestimmtes Wirtschaftsgut lehnt der VwGH ab. Ein Abzug als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 EStG 1988 wird ebenso verneint, wenn und soweit das entnommene Vermögen zur Tilgung der Kreditverbindlichkeit hätte verwendet werden können (VwGH 15.6.2005, 2001/13/0174).

Im außerbetrieblichen Bereich besteht ebenso der unmittelbare Veranlassungszusammenhang zwischen einem Kredit und der damit finanzierten Einkunftsquelle (vgl. schon oben *Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG Anm. 363). Er gilt hier umso mehr, da eine Trennung von privat genutztem Privatvermögen und zur Einkünfteerzielung genutztem Privatvermögen weniger eindeutig ist, als eine Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen. Werden Fremdmittel zu Erwerbszwecken aufgenommen, behalten die Schuldzinsen grundsätzlich bis zur Darlehenstilgung Werbungskostencharakter (BFH 24.4.1997, VIII R 53/95). Mit dem Einstellen der Vermietungstätigkeit endet jedoch der Werbungskostenabzug (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175).

Ein ursprünglich eigenfinanziertes Wirtschaftsgut kann durch spätere nachträgliche Darlehensaufnahme nicht bewirken, dass die Schuldzinsen zu Werbungskosten werden (*Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG Anm. 370). Für die Zuweisung eines Darlehens zur einkommensbeachtlichen Sphäre ist der Schuldgrund entscheidend (*Jakom/Lenneis*, EStG, 2011, § 16 Rz 5; VwGH 28.3.2000, 96/14/0104). Fällt der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang weg und wird gleichzeitig ein neuer Erwerbszusammenhang begründet, kann ein Darlehen mit steuerlicher Wirkung umgewidmet

werden, wenn der Erlös aus der Veräußerung eines ertragbringenden fremdfinanzierten Wirtschaftsgutes zum Erwerb einer anderen Einkunftsquelle eingesetzt wird, oder wenn ein kreditfinanziertes Wirtschaftsgut im Rahmen einer anderen Einkunftsart verwendet wird (*Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG Anm. 380). Der bloße Willensakt des Steuerpflichtigen zur Herstellung eines wirtschaftlichen Zusammenhanges der fortbestehenden Darlehensschuld zu einer Einkunftsart reicht nicht aus, sondern es müssen äußerlich erkennbare Beweisanzeichen diesen Zusammenhang belegen, zB die Übereinstimmung des Kredits und der Ausgaben (*von Beckerath in Kirchhof*, EStG⁹, § 9 Rn 34).

Im vorliegenden Fall fehlt es bereits an der Aufgabe des die fremdfinanzierte Einkunftsquelle bildenden Wirtschaftsgutes. Es wurde lediglich die Einkünfteerzielung hinsichtlich des Wirtschaftsgutes (Wohnung Top 2) aufgegeben durch privates Bewohnen. Mangels Veräußerung der Einkunftsquelle kommt eine Übertragung des damit zusammenhängenden Kredites auf eine andere Einkunftsquelle nicht in Betracht. Selbst bei Bejahen der Übertragbarkeit des auf Top 2 aufgenommenen Kredites auf Top 5 fehlten äußerlich erkennbare Anzeichen des geänderten Zusammenhanges, da weder eine Umwidmung des Kredites gegenüber der Bank erfolgte, noch eine Übereinstimmung des Kredites mit den Ausgaben gegeben ist – die Anschaffungskosten von Top 5 sind 22% niedriger als jene von Top 2). Im übrigen scheiterte der Schuldzinsenabzug bei Top 5 daran, dass die Finanzierungsart von Top 5 nicht nachträglich acht Jahre nach eigenfinanzierter Anschaffung steuerwirksam auf fremdfinanziert geändert werden kann.

Zusammenfassend ist der Wohnungstausch daher wie folgt zu beurteilen: Schuldzinsen haften an der konkreten Einkunftsquelle. Einkunftsquelle ist die einzelne Wohnung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Vertragspartner nach Wohnungstausch zwischen Mieter und Vermieter die selben bleiben. Die Vermietungstätigkeit betreffend die Einkunftsquelle Top 2 wurde im Oktober 2005 eingestellt, um diese in der Folge privat zu nutzen. Eine Übertragung der Verbindlichkeit auf eine andere Einkunftsquelle, etwa das nun vermietete Top 5, kommt nicht in Betracht. Die auf Top 2 aufgenommene Verbindlichkeit bleibt bis zur Veräußerung des Wirtschaftsgutes an diesem haften.

2.3. Zur Liebhabereibetrachtung:

Die Liebhabereiverordnung lautet auszugsweise:

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

§ 2 Abs 4. Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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 Sinn 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).

§ 3 Abs 2. Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

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

Aus der vom Bw angeführten UFS-Entscheidung (13.10.2011, RV/2464-W/09) ist folgendes für sein Berufungsverfahren zu gewinnen: Jede Einkunftsquelle ist [bezüglich Liebhaberei] getrennt zu beurteilen, eine nach einem Wohnungsverkauf neu begonnene Vermietungstätigkeit betreffend eine andere Eigentumswohnung ist daher nicht relevant.

Hinsichtlich der Vermietung von Top 2 von 2004 bis Oktober 2005 liegt ein abgeschlossener Beurteilungszeitraum vor, in dem kein Gesamtüberschuss erzielt werden konnte. Der Zeitraum ist jedoch nicht berufsgegenständlich, weshalb eine nähere Erörterung unterbleiben kann.

Auch betreffend die Vermietung der nachfolgenden Einkunftsquelle, Top 5, kann eine Liebhabereibetrachtung unterbleiben. Durch das Nichtanerkennen der auf Top 2 anfallenden Schuldzinsen bei der Vermietung von Top 5 liegt Top 5 betreffend von Beginn an ein Gesamtüberschuss vor.

Es sei jedoch am Rande angemerkt, dass nach neuerer Rechtsprechung sowohl beim Wohnungstausch als auch bei der Einstellung zur Finanzierung eines privaten Grundstückserwerbes von Unwägbarkeiten ausgegangen werden könnte: Dass nur der Notverkauf der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses als Beweis für eine auf Dauer geplante Vermietung angesehen werden kann, ist aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht ableitbar. Ist die ursprüngliche Absicht darauf gerichtet, bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes zu vermieten, schadet auch der spätere Verkauf etwa aus dem privaten Entschluss nicht, überraschend das Nachbargrundstück zu dem vom Steuerpflichtigen selbst bewohnten Privathaus erwerben zu können (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

3. Rechtliche Würdigung zu den außergewöhnlichen Belastungen und zum Mehrkindzuschlag:

Der Bw räumt selbst in seiner Berufung ein, dass der von ihm begehrte Abzug von Aufwendungen, die an seine haushaltszugehörige Gattin geleistet werden, im Gesetz (§ 34

Abs 9 Z 3 EStG 1988) keine Deckung findet. Ebenso räumt er ein, dass die geltende Rechtslage bei einem Haushaltseinkommen über 55.000 Euro den Mehrkindzuschlag versagt (§ 9a Abs 1 FLAG). Der Bw macht in diesem Zusammenhang nur geltend, dass die geltenden gesetzlichen Vorschriften verfassungswidrig seien.

Gemäß Art 18 Abs 1 B-VG haben die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen. Der unabhängige Finanzsenat ist daher verpflichtet, rechtsgültige Gesetze anzuwenden.

Soweit der Bw aber Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der maßgebenden Bestimmungen vorbringt, ist er darauf zu verweisen, dass es nicht im Zuständigkeitsbereich des unabhängigen Finanzsenates liegt, die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen zu prüfen. Die Beurteilung, ob der Bw durch den Bescheid in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt wurde, steht dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz somit nicht zu (vgl. schon das Vorverfahren des Bw zur Einkommensteuer 2006, UFS 21.11.2008, RV/1651-W/08).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. April 2012