

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden VS und die weiteren Senatsmitglieder I., Laienrichter1 und Laienrichter2, im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Dr.Pickerle Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 8, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 29.09.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Spittal Villach vom 27.05.2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2012 in der Sitzung am 20.09.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hatte eine im Jahr 2000 von ihrer Tante im Schenkungswege erworbene Liegenschaft in X (in weiterer Folge "Objekt") nach Freiwerden ab 2008 vermietet. Daraus erzielte sie folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (alle Beträge in €):

	2008	2009	2010
Einnahmen	3.689,10	12.469,09	12.590,66
AfA	3.975,39	7.580,76	7.580,76
Fremdfinanzierung	341,48	425,45	781,67
Instandhaltung/-setzung	15.380,22	11.803,43	3.028,33
übrige WK	1.959,23	2.049,88	1.881,44
	-17.967,22	- 9.390,43	- 681,54

	2011	2012	
--	------	------	--

Einnahmen	12.971,59	8.794,42	
AfA	7.580,76	7.580,76	
Fremdfinanzierung	401,70	143,57	
Instandhaltung/-setzung	396,73	2.162,51	
übrige WK	2.147,98		
	2.444,42	-1.092,42	-25.594,77

Die Entgelte, Vorsteuern und Einkünfte veranlagte das Finanzamt in den **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2011** endgültig.

Folgende **Mietverträge** (MV) - hier die wesentlichen Punkte aufgelistet - lagen der Vermietung zugrunde:

**Mietvertrag I, Wohnung I, ca. 52 m<sup>2</sup>, Beginn 01.07.2006, Mieter A:**

Dieser war einvernehmlich auf drei Jahre - 01.07.2006 bis 30.06.2009 - abgeschlossen. Danach war die Möglichkeit der Verlängerung des Mietverhältnisses von Jahr zu Jahr vereinbart. Das Mietverhältnis war jederzeit zum Monatsletzten unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist kündbar.

Diesen Mietvertrag hat noch die Tante der Bf. abgeschlossen.

**Mietvertrag II, Wohnung II, Beginn 01.10.2008, Wohnung 120 m<sup>2</sup>, Bf. - Mieter B:**

Dieser war auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Bis zum 30.09.2013 bestand ein beiderseitiger Kündigungsverzicht. Danach war die Möglichkeit der Verlängerung des Mietverhältnisses von Jahr zu Jahr vereinbart. Nach fünf Jahren konnte der MV jeweils zum Monatsende mit dreimonatiger Kündigungsfrist gekündigt werden (Mietvertrag).

Mit Kündigungsschreiben vom 11.02.2012 kündigte der Mieter B das Mietverhältnis. Die Räumung und Einstellung der Mietzahlung war spätestens mit 30.09.2012 vereinbart (Kündigungsschreiben).

Im August 2012 zog der Mieter B aus (unstrittig)

**Mietvertrag III, Wohnung I, Beginn 01.12.2008, Bf. - Mieterin C:**

Dieser war ab 01.12.2008 auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Danach war die Möglichkeit der Verlängerung des Mietverhältnisses von Jahr zu Jahr vereinbart. Das Mietverhältnis konnte jederzeit zum Monatsende mit dreimonatiger Kündigungsfrist gekündigt werden (Mietvertrag).

**Mietvertrag IV, Wohnung I, Beginn 15.03.2011, Bf. - Mieter B:**

Der MV IV war für die Dauer vom 15.03.2011 bis zum 30.09.2013 vereinbart, danach bestand die Möglichkeit der Verlängerung des Mietverhältnisses von Jahr zu Jahr. Das

Mietverhältnis war jederzeit zum Monatsletzten unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist kündbar.

Mit Kündigungsschreiben vom 11.02.2012 kündigte der Mieter B das Mietverhältnis. Die Räumung und Einstellung der Mietzahlung war spätestens mit 30.08.2012 vereinbart (Kündigungsschreiben). Im August 2012 zog der Mieter aus (unstrittig).

Mit **Schenkungsvertrag vom 29.03.2012** schenkte die Bf. das Objekt ihrer Tochter. Die Tochter und ihre Familie nutzten das Objekt ab September 2012 für eigene Wohnzwecke (Schenkungsvertrag, unstrittig).

Nach einer die Jahre **2008 bis 2012 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung** qualifizierte das Finanzamt in den sodann im gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren berichtigten Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2011 sowie den endgültig erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2012** die Vermietung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO.

Nach Einbringung einer **Beschwerde** gegen alle zuvor genannten Bescheide hielt das Finanzamt in der **Beschwerdevorentscheidung** an seiner Ansicht fest. Dagegen brachte die Bf. den **Vorlageantrag** ein.

#### **Wesentliche Streitpunkte:**

Die Bf. meint, dass das Finanzamt im Verfahren betreffend die Wiederaufnahme das Ermessen nicht hinreichend bzw. nur formelhaft begründet habe. Zur Frage der Liebhaberei vertritt die Bf. die Ansicht, dass sie jedenfalls die Absicht gehabt habe, die Vermietung zumindest bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses zu betreiben; die durch den Kursanstieg des Schweizer Frankens bedingte Notsituation der Tochter sei für die Bf. etwas Unwächbares gewesen.

#### **A. Zur WIEDERAUFAHME des VERFAHRENS betreffend UMSATZ- UND EINKOMMENSTEUER 2008 bis 2011:**

Dazu heißt es im **Bp-Bericht**:

*„Die BP sieht in der vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit der Abgpfl. auf Grund der Schenkung der Liegenschaft an die Tochter den Tatbestand der Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO gegeben. Die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit stellen umsatz- und ertragsteuerlich keine Einkunftsquelle dar.“*

...

*Hinsichtlich der nachstehend angeführten Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:*

*Umsatzsteuer 2008 bis 2011 Feststellung (Tz.) 1*

*Einkommensteuer 2008 bis 2011 Feststellung (Tz.) 1*

*Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen auch nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“*

**Die Begründung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 hat folgenden Wortlaut:**

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als geringfügig angesehen werden.“*

**In der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011** bemängelt die Bf. bezüglich der gebotenen Ermessensentscheidung das Fehlen einer konkreten Begründung; sie enthalte nur allgemeine Satzbausteine., dass „die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt“ wurde und dass „im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt“ sowie „die steuerlichen Auswirkungen auch nicht als geringfügig angesehen werden“ können. Der schlüssigen Begründung der Ermessensmaßnahme komme aber entscheidende Bedeutung zu.

*„Fehlt diese im Bescheid überhaupt, enthält sie nichts als inhaltlose, in ihrer Allgemeinheit auf jeden in Wiederaufnahmsangelegenheiten ergehenden Bescheid übertragbare Formeln, trägt die Begründung nicht den konkreten individuellen Gegebenheiten Rechnung und ist die Ermessensentscheidung unter Auseinandersetzung mit den Leitlinien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht schlüssig, dann wäre die Verfügung zur Wiederaufnahme rechtsmangelhaft ( Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2940 und ff).“*

Die Tochter der Bf. habe aufgrund des Kursanstieges des Schweizer Frankens ihren Kredit nicht mehr tilgen können und das eigene Haus verkaufen müssen. Somit sei ein wichtiger und existenzvermeidender Grund vorgelegen, das bisher vermietete Gebäude nach der Kündigung des bestehenden Mietverhältnisses nicht mehr an Dritte weiterzuvermieten. Dieser Sachverhalt wäre in den Erwägungen der Billigkeit gegenüber denen der Zweckmäßigkeit wohl auch aufzunehmen gewesen.

*„...Der oft feststellbare formelhafte Hinweis allein, dass dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem der*

*Rechtsbeständigkeit zukomme, reicht in diesen Fällen des Missverhältnisses von Änderungsgrund und Änderungswirkung, zur Begründung des positiven Ermessensgebrauches somit im allgemeinen nicht aus und führe (wenn auch nur vereinzelt in letzter Zeit) zur Aufhebung derart begründeter Bescheide (vgl. VwGH 21.12.1989, 86/14/180)."*

Das BFG habe grundsätzlich meritorisch zu entscheiden, Als „Sache“ würden die vom Finanzamt herangezogenen Gründe - also jene Sachverhaltselemente, die es als Wiederaufnahmegrund genannt habe - gelten.

Die Bf. begehrte daher die ersatzlose Aufhebung aller Wiederaufnahmebescheide.

Das Finanzamt - so in seiner **Beschwerdevorentscheidung (BVE) betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011** - habe bei der Wiederaufnahme sehr wohl Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründe (§ 20 BAO) - Interesse an der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Interesse auf Rechtsbeständigkeit - abgewogen. Ausdrücklich habe das Finanzamt in der Begründung auf die nicht als bloß geringfügig anzusehenden steuerlichen Auswirkungen hingewiesen. Der Einwand einer fehlerhaften Ermessensbegründung könne daher nicht überzeugen.

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

## **B. BESCHWERDE betreffend UMSATZ- und EINKOMMENSTEUER 2008 bis 2012:**

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung schilderte die Bf. in ihrer **Stellungnahme vom 25.04.2014**, dass sie bereits 2005 ihrer Tochter angeboten habe, das Objekt zu beziehen, sie habe sich jedoch für ein anderes Haus entschieden. Daraufhin habe sich die Bf. entschlossen, das Objekt zu sanieren und als Dauermietobjekt zur Pensionssicherung zu nutzen. Aufgrund der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses durch den Mieter und aus der durch den Kursanstieg des Schweizer Frankens bedingten Notsituation heraus sei entschieden worden, das bereits zuvor an die Tochter übertragene Objekt künftig nicht mehr zu vermieten, sondern privat zu nutzen.

Der Prüfer - und ihm das Finanzamt folgend - erachtete den durch den Kursanstieg des Schweizer Frankens bedingten Verkauf des Hauses der Tochter und die anschließende Selbstnutzung des Objektes durch die Tochter nicht als Unwägbarkeit. Die Handlung der Geschenkgeberin sei eine freiwillige, in der privaten Sphäre gelegene Willenserklärung. Diese beziehe sich jedoch nicht auf eine Unwägbarkeit der Einkunftsquelleninhaberin im Sinne der LRL, da der akute Wohnungsbedarf bei der Tochter gegeben sei.

Die Beendigung der Vermietung im Jahr 2012 basiere nicht auf Unwägbarkeiten. Unwägbarkeiten im Sinne von unerwarteten Umständen seien z.B. Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, schwere Erkrankung etc. Hier habe sich in der Sphäre der Bf. nichts Unvorhergesehenes, Unwägbare, ergeben. Die Vermietung sei nicht auf einen unbegrenzten Zeitraum bzw. bis zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses ausgerichtet gewesen.

In der **Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012** verwies die Bf. auf ihre am 05.11.2009 vorgelegte Prognoserechnung, die im 14. Jahr der Betätigung einen Gesamt-Einnahmenüberschuss ergab. Die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses mit 11.02.2012 habe dazu beigetragen, die Notsituation der Tochter dahingehend zu meistern, dass die Bf. ihre Liegenschaft an ihre Tochter übertragen habe. Nach den Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343, komme auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Sie begehrte die Veranlagung der Vermietung als Einkunftsquelle laut den eingereichten Erklärungen.

In der **BVE betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2012** blieb das Finanzamt bei seiner Ansicht. Aufgrund der Beendigung der Vermietung vor Erzielen eines Gesamt-Einnahmenüberschusses aus privaten Gründen liege ein „abgeschlossener Zeitraum“ vor. Zumal die Bf. in ihrer Prognoserechnung das Mietausfallswagnis nicht einbezogen habe, verschiebe sich der nach Ablauf des 14. Jahres prognostizierte Gesamt-Einnahmenüberschuss auf einen späteren Zeitpunkt. Die Prognose sei nicht relevant, weil die Bf. die Tätigkeit vorzeitig beendet habe.

Die in Lehre und Judikatur angeführten Unwägbarkeiten, beispielhaft aufgezählt die Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, der Verlust der persönlichen Arbeitskraft, wenn diese Fähigkeiten des Steuerpflichtigen maßgeblich für die Betätigung waren, die Erkrankung des Steuerpflichtigen, den Konkurs des Vertragspartners, unerwartete Probleme auf der Suche eines Nachmieters, Schwierigkeiten bei Abschluss eines Bestandverhältnisses, unter Umständen auch Mietzinsänderungen nach dem Mietrechtsgesetz, höhere Gewalt und vieles mehr, würden im gegenständlichen Beschwerdefall nicht vorliegen.

Der Anstieg von Fremdmittelzinsen zähle zu den gewöhnlichen Risiken im Geschäftsleben und hindere die Betrachtung als Liebhaberei nicht (Jakom/Laudacher EStG, 2011, § 2 Rz 253; siehe dazu auch typische Betätigungsrisiken (Doralt/Renner § 2 Rz 458, Rauschen / Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>2</sup>, Rz 234).

Laut Bf. im **Vorlageantrag** liege hier kein typisches Betätigungsrisiko, sondern eine außerordentliche Kurssteigerung des Schweizer Frankens vor, die zu einer Notsituation im privaten Bereich mit akutem Wohnungsbedarf der Tochter geführt habe. Wenn auch in der Rechtsprechung ein derartiger Fall nicht konkret judiziert worden sei, so liege nach Ansicht der Bf. im Beistand und in der Hilfe in einer Notsituation der Tochter eine Unwägbarkeit vor.

Im weiteren **Verfahren vor dem BFG** konnten folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen werden (Vorhaltsbeantwortung vom 14.02.2017, unstrittig):

21.12.2005	Kreditaufnahme durch Schwiegersohn (in weiterer Folge „Schwiegersohn“) über €180.000,00 (Pfandrecht im Höchstbetrag von € 216.000,00), Kredit für Wohnbau-/kauf/-renovierung 100 vj. Pauschalraten á € 2.315,18)
30.12.2005	Devisenkurs SFR 1,5561
02.01.2010	Erstes Kind der Tochter geboren

04.01.2011	Schreiben der Bank, dass Kredit mit € 1.539,53 überzogen ist. Durch die Kursschwankungen hat sich die Rückzahlung erhöht. Die Kreditnehmer sollten die Rückzahlung von € 900,00 nunmehr € 1.100,00 überweisen
20.01.2011	Urgenz der Bank beim Schwiegersohn auf höhere Rückzahlung von € 900,00 auf mind. € 1.100,00
04.03.2011	Aktenvermerk über das Gespräch des Schwiegersohnes mit der Bank:  Vereinbart, dass die mtl. Rückzahlung (€ 900,00) auf das Verrechnungskonto des SFR-Kredits nicht erhöht wird.  <i>„Die Differenz bzw. Überziehungen am Verrechnungskonto wird durch den Hausverkauf Ende 2012 mit dem Kredit abgedeckt.“</i>
11.02.2012	Kündigungsschreiben des Mieters der Bf.
28.02.2012	Verkauf des Hauses der Tochter und des Schwiegersohnes (im GB bei der neuen Grundeigentümerin als Kaufvertragsdatum angeführt). Es konnte noch bis Sept. 2012 bewohnt werden.
29.03.2012	Schenkungsvertrag betreffend das Objekt, Bf. => Tochter:  Die Bf. ist berechtigt, bis zum Ende der Mietverträge den Mietzins zu vereinnahmen.
23.04.2012	Stand des SFR-Kredites: € 215.315,00:  Abdeckung des Kredites mit Hausverkauf (Benützungsvereinbarung noch bis September 2012).
30.04.2012	Devisenkurs SFR 1,2015
im August 2012	zog der Mieter B aus
im September 2012	bezog die Tochter der Bf. mit ihrer Familie das Objekt
im Herbst 2012	haben Tochter und Schwiegersohn der Bf. bei der Bank einen Kredit über € 20.000,00 aufgenommen.
17.06.2014	zweites Kind der Tochter geboren
2014	haben Tochter und Schwiegersohn der Bf. bei der Bank einen weiteren Kredit über € 44.650,00 aufgenommen.
09.02.2015	haben Tochter und Schwiegersohn der Bf. den Kredit auf € 100.000,00 aufgestockt und die Rückzahlung in 300 monatlichen Pauschalraten à € 436,27 vereinbart.

### **Zur Absicht, die Vermietung zumindest bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses zu führen:**

Unstrittig ist, dass die Bf. keinen unmittelbaren Eigenbedarf für das Objekt hatte und ihre Tochter und ihr Schwiegersohn 2005 ihr eigenes Haus erworben haben. Die Tochter der Bf. wollte das Objekt aufgrund seiner Lage und Ausstattung 2008 nicht haben (unwidersprochen gebliebene Vorbringen der Bf. vom 16.05.2017).

Laut Bf. spricht für die „langfristige Absicht“ die Prognoserechnung bis 2025, dass das Finanzamt bis 2011 endgültige Veranlagungen durchführte, sowie das **Schreiben des Mieters der Bf. vom 22.03.2017**, in dem es heißt:

„Sehr geehrte Bf.,

gerne stelle ich den Sachverhalt zu unserem Mietverhältnis dar.

*Ich habe mit ihnen einen 5-Jahres-Vertrag für das Objekt abgeschlossen, unter der Bedingung, dass sie die Verbesserungsarbeiten durchführen lassen. Ich habe damals in Aussicht gestellt, das Haus längerfristig zu mieten.*

*Nach ca. 3 Jahren hatte ich die Absicht ihr Haus käuflich zu erwerben. Sie haben dies verneint, da sie meinten, das sei ihre Altersversorgung.*

*Ich habe mich daraufhin auf die Suche nach einem geeigneten Haus für mich und meine Familie gemacht und bald darauf ein passendes Haus gefunden und dieses gekauft.*

*Ich verbleibe mit freundlichen Grüßen, Mieter“*

Die Bf. wollte das Objekt nicht an den Mieter verkaufen, weil sie mit der Miete gut bedient war und der Wert des Hauses geblieben ist (seitens des FA unwidersprochen gebliebenes Vorbringen der Bf. im Schreiben vom 16.05.2017).

In etwa zur gleichen Zeit mit der Kündigung des Mieters hat die Tochter die Bf. gefragt, ob sie nun wegen der finanziellen Belastung ihres eigenen Hauses im Objekt wohnen könne. Die Bf. wollte helfen und das Objekt sogleich übergeben (seitens des FA unwidersprochen gebliebenes Vorbringen der Bf. im Schreiben vom 16.05.2017).

Das Finanzamt sah den Nachweis dafür, dass die Bf. die Absicht hatte, zumindest bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses zu vermieten bzw. dass die Vermietung nicht von vornherein auf den mit dem Mietverträgen vom 04.08.2008 und 15.03.2011 begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eingriff konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat, nicht als erbracht (Stellungnahme vom 21.04.2017).

### **Zur Qualifikation des Kursanstieges des Schweizer Frankens:**

Diesbezüglich bestehen zwischen den Parteien divergierende Ansichten.

Die Bf. erblickt im Kursanstieg des Schweizer Frankens und der damit verbundenen erhöhten - nicht finanzierbaren - Rückzahlungsverpflichtung für die Tochter und den Schwiegersohn der Bf. für ihr Eigenheim sowohl einen Grund für eine für sie positive Ermessensübung als auch eine Unwägbarkeit in Bezug auf die (Beendigung der) Vermietungstätigkeit der Bf., das Finanzamt verneint dies (Beschwerde, BVE, Vorbringen im Beschwerdeverfahren).

Für das Finanzamt sind der Anstieg von Fremdmittelzinsen als auch ein Wechselkurs- und Zinsrisiko im Falle einer Fremdwährungsfinanzierung allgemeine Bedingungen des Wirtschaftens und somit typische Betätigungsrisiken, dokumentiert durch die dem Kreditnehmer nachweislich zur Kenntnis gebrachten standardmäßigen Risikohinweise in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Fremdwährungsfinanzierungen (Stellungnahme vom 21.04.2017).

### **Zur „Notsituation“ der Tochter:**

Unstrittig ist, dass die Tochter der Bf. selbsterhaltungsfähig war und die Bf. ihr gegenüber keine Verpflichtung zur Leistung entsprechender Beiträge zur Deckung der angemessenen Lebensbedürfnisse gemäß § 140 Abs. 1 ABGB hatte.

Die Bf. stellt auch die Feststellung des Finanzamtes nicht in Abrede, dass die Zurverfügungstellung bzw. Schenkung des Objektes nur eine von mehreren Möglichkeiten war, das Wohnbedürfnis der Tochter zu befriedigen (Stellungnahme des Finanzamtes vom 21.04.2017, unwidersprochen seitens der Bf.).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Zum Sachverhalt:**

Das BFG geht vom oa. unstrittigen Verfahrensablauf, dem oben festgehaltenen wesentlichen Inhalt der Mietverträge und den im Zuge des Verfahrens (vor dem BFG) getroffenen, oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen aus.

#### **Rechtliche Beurteilung:**

##### **A. Zur WIEDERAUFAHME des VERFAHRENS betreffend UMSATZ- UND EINKOMMENSTEUER 2008 bis 2011:**

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß **§ 20 Abs. 1 BAO** in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ermessensbestimmungen räumen - im Unterschied zu gebundenen Entscheidungen - der Behörde bei Verwirklichung gesetzlich vorgesehener Rechtsfolgen einen Entscheidungsspielraum ein (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Rz. 1 zu § 20 BAO).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Ausdrücklich sind sie in der betreffenden Bestimmung nur ausnahmsweise genannt (z. B. in § 9 Abs. 2 GebG). IdR sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (z. B. das insgesamt richtige Besteuerungsergebnis als Zweck des § 303, VfGH 6.12.1990, B 783/89).

Die im § 20 erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten (vgl. z. B. Stoll, BAO, 207). Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung (vgl. Werndl, in Hofer-Zeni-FS, 275); siehe auch § 114 Tz 1 ff.).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit „das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (vgl. z. B. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; 17.5.2004, 2003/17/0132; 24.2.2010, 2009/15/0161).

Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben (siehe § 114 Tz 6 ff) sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (vgl. z. B. Stoll, BAO, 208). Zur „Zweckmäßigkeit“ iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (z. B. Ritz, ÖStZ 1996, 70); siehe Tz 9.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; 29.9.2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.3.1998, 93/13/0130).

Daher ist z. B. für Berichtigungen gemäß § 293 und § 293b, Aufhebungen gem. § 299 sowie Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303) insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. z. B. Ritz, ÖStZ 1987, 96; ablehnend Werndl, in Hofer-Zeni-FS, 281 f; Wiedermann, Wiederaufnahme, 48) [vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Rz. 5 ff. zu § 20 BAO].

Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen. Das Ziel der Wiederaufnahme (vgl. Tz 4, 67 und 70) bzw. der vielfach betonte Vorrang der Rechtsrichtigkeit (ablehnend Werndl, in Hofer-Zeni-FS, 281; Wiedermann, Wiederaufnahme, 47 ff) rechtfertigt keine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung.

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen ( VwGH 11.8.1993, 92/13/0096; 24.1.1996, 95/13/0136; 24.2.2000, 96/15/0129); bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (z. B. VwGH 21.3.1996, 94/15/0085). Siehe auch § 307 Tz 3 sowie Stoll, Ermessen 2, 285 (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Rz. 63 f. zu § 303 BAO).

In dem zuvor angeführten Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0085, vertritt der VwGH folgende Auffassung: „*Wenn die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren aus den im angefochtenen Bescheid dargestellten Gründen als rechtmäßig angesehen hat, so kann ihr nicht entgegengetreten werden. Diese Gründe sind ausreichend, um die von der belangten Behörde im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung zu treffende Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu überprüfen. Die dargestellten Gründe zeigen in Verbindung mit den von der belangten Behörde aufgezeigten, nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen, dass die Wiederaufnahme der Verfahren zweckmäßig war.*“

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass Wiederaufnahmegründe vorlagen. Die Bf. behauptet auch nicht das Fehlen von Wiederaufnahmegründen. Ebenso wenig stellt sie in Abrede, dass die betragliche Auswirkung keine geringe war. Der nun vom Finanzamt gewählte, eher der „Zweckmäßigkeit“ Rechnung tragende Vorzug der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit ist ein im Rahmen der Ermessenübung „erlaubtes“ Kriterium, das lediglich bei einem Missverhältnis von Änderungsgrund und –wirkung eine Ermessensüberschreitung bedeuten kann. Dass ein solches Missverhältnis von Änderungsgrund und –wirkung hier vorliegen würde, hat jedoch die Bf. nicht behauptet.

Die Bf. bemängelt, bei der „Billigkeit“ nicht die Wohnungsnot der Tochter einbezogen zu haben. Wenn das Finanzamt in diesem, die Interessen der Partei betreffenden Kriterium aus den von ihm genannten Gründen kein entscheidungsrelevantes erblickte, so hat es nach Ansicht des Senates hiedurch nicht den „Rahmen“ der ihm zustehenden Ermessenübung überschritten. Nur weil es nicht dem Wunsch der Bf. folgte, kann nicht davon ausgegangen werden, dass es an einer Begründung des Ermessens fehlt.

Angesichts des Umstandes, dass hier die Mietverhältnisse auf beschränkte Zeiträume mit Verlängerungsmöglichkeit von-Jahr-zu-Jahr vereinbart waren, keine Wohnungsnot der Bf. selbst vorlag und die Hilfe von der Mutter an die Tochter (und ihre Familie) auch in anderer Art und Weise hätte erfolgen können, war es im Rahmen des Gesetzes gelegen, wenn das Finanzamt sein Ermessen in der von ihm gewählten Art übte.

Nach Ansicht des Senates erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 zu Recht. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

## **B. LIEBHABEREI oder EINKUNFTSQUELLE (Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2012):**

Liebhaberei ist gemäß **§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO** bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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 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

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

Wie der VwGH in seinem **Erkenntnis vom 24.06.2010, 2006/15/0343**, ausführt, muss es der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. 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. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich 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 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. April 2000, 99/15/0012, vom 23. November 2000, 95/15/0177, vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0001, und vom 11. November 2008, 2006/13/0199).

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Dass aber 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 den oben angeführten Erkenntnissen nicht ableitbar.

Bei der Frage von Hinderungsgründen für die Erzielung eines Einnahmenüberschusses ist demnach zwischen so genannten „Unwägbarkeiten“ und gewöhnlichen Geschäftsrisiken zu unterscheiden. Den näheren Umständen, weshalb die Betätigung vorzeitig beendet wurde, kommt daher ausschlaggebende Bedeutung zu. Die Beweislast liegt naturgemäß beim Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001).

Wie im **Erkenntnis des BFG vom 01.06.2016, RV/2100392/2012**, ausgeführt, kommt dieser Zeitraum (Anm.: von 20 Jahren) dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Wird die Betätigung vor Erzielen eines Gesamterfolges beendet, ist zu unterscheiden:

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn die Vermietung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet worden ist;
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen Motiven beendet wird, sei es, dass sie von vornherein (latent) zeitlich begrenzt geplant war, dass sich auf Grund typischer Betätigungsrisiken ein zu geringer Erfolg eingestellt hat oder die Beendigung auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses erfolgt ist.

Als Unwägbarkeiten im Bereich der Vermietung kommen z. B. Zahlungsschwierigkeiten und die Insolvenz von Mietern sowie unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemiete, höhere Gewalt bzw. Naturkatastrophen oder Notverkäufe auf Grund nicht zu beeinflussender Ereignisse, udgl. in Betracht - nicht jedoch Umstände, die zu den allgemeinen Bedingungen des Wirtschaftslebens gehören (gewöhnliche Geschäftsrisiken, siehe Doralt/Renner, § 2 Rz 367, 370 mwN, wie z. B. das Wechselkursrisiko bei einem Fremdwährungskredit (UFS 18.6.2010, RV/0221-G/05)).

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.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 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.

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

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015**, betreffend wirtschaftlich geführte verlustbringende Tätigkeiten ausgesprochen, dass die

verlustträchtige kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO unmittelbar aufgrund des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist. Sie ist (weiterhin) zwingend (unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

### **Grundsätzliche Erzielbarkeit eines Gesamt-Einnahmenüberschusses innerhalb von 20 Jahren:**

Beim vorliegenden Sachverhalt geht der Senat von der Erzielbarkeit eines Gesamt-Einnahmenüberschusses innerhalb eines Zeitraumes von zumindest 20 Jahren aus. Wenn das Finanzamt aufgrund des Fehlens eines Mietausfallswagnisses in der Prognoserechnung eine nicht näher bezifferte „Verschiebung nach hinten“ anführt, so sind keine Anhaltspunkte zu erkennen, dass zumindest innerhalb von 20 Jahren der Gesamt-Einnahmenüberschuss nicht erzielbar gewesen wäre. Wenn auch ein Mietausfallswagnis zu berücksichtigen wäre, ist aber wiederum als positives Element nicht außer Acht zu lassen, dass der tatsächlich erzielte Gesamt-Werbungskostenüberschuss nach Ablauf des Jahres 2012 von rd. € 25.000,00 um rd. € 4.000,00 geringer war als der in der Prognoserechnung veranschlagte. Zumal das Finanzamt keine konkreten Zahlen für das Mietausfallswagnis nannte, die Mietverhältnisse mehr oder weniger nahtlos aufeinander folgten und auch keine tatsächlichen Ausfälle zu verzeichnen waren, ist nicht damit zu rechnen, dass selbst ein Ansatz eines Mietausfallsrisikos das gesamt positive Ergebnis nach Ablauf von 20 Jahren „zum Kippen“ bringen könnte. Der Senat bejaht daher die grundsätzliche Erzielbarkeit eines Gesamt-Einnahmenüberschusses jedenfalls innerhalb von 20 Jahren.

### **Absicht der Bf., die Vermietung zumindest bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses zu betreiben:**

Im vorliegenden Fall hatte die Bf. für das Objekt unbestrittenmaßen keinen Eigenbedarf und wollte es die Tochter weder 2005, noch 2008 für ihre Eigennutzung haben. Zweifellos wollte die Bf. die Ergebnisse aus der Vermietung zur „Pensionssicherung“ haben; in diese Richtung geht auch die Aussage des Mieters B in seinem Schreiben. In diesen Elementen erblickt der Senat Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. die Vermietung längerfristig betreiben wollte.

Es stellt sich aber die Frage, ob man auch bejahen kann, dass die Bf. die Vermietung jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses betreiben wollte:

In der Prognoserechnung sind zwar die geplanten Einnahmen und Werbungskosten für 18 Jahre ausgewiesen, doch bedeutet dies nach Ansicht des BFG noch nicht einen Nachweis dafür, dass die Bf. jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses vermieten wollte. Dazu bedarf es der Prüfung der Vereinbarungen und ihrer Abwicklung.

Vorauszuschicken ist, dass die Bf. nicht behauptet hat, dass die Vermietung ihres Objektes unter das Mietrechtsgesetz fällt. Es ist ein Einfamilienhaus und besteht - davon gehen beide Parteien aus und sprechen auch die Mietverträge dafür - aus zwei

Wohneinheiten. Dieses Objekt unterliegt nicht der Anwendung des MRG, sondern dem ABGB.

Ist das MRG aber tatsächlich nicht anwendbar, greifen lediglich die Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB). Der Mieter genießt in diesen Fällen keinen Kündigungsschutz, das heißt der Vermieter ist bei einer Kündigung nicht an bestimmte Gründe, sondern nur an bestimmte Kündigungstermine gebunden. Zudem unterliegt die Bildung des Mietzinses im Nichtanwendungsbereich grundsätzlich keinen Beschränkungen (Ausnahmen gibt es, wie z.B. „Wucher“), siehe unter <http://www.findmyhome.at/news/wohnungstypen-und-die-anwendung-des-mrg/>.

Da bei befristeten Mietverhältnissen die Vertragsdauer bei Wohnungen - wiederum im Voll- oder Teilanwendungsbereich des MRG - mindestens drei Jahre betragen muss, wobei diese Dauer beim Erstabschluss eines Mietvertrages und bei jeder Verlängerung zu beachten ist (siehe <http://www.mieterschutzverband.at/index.php?page=364> ), spricht auch die hier vereinbarte Verlängerungsmöglichkeit von-Jahr-zu-Jahr dafür, dass die hier vorliegende Vermietung unter das ABGB fällt.

Wenn nun die Bf. die Mietverträge im Regelfall auf drei Jahre, maximal auf fünf Jahre, jeweils mit Verlängerungsmöglichkeit von-Jahr-zu-Jahr abschloss, und im Mietvertrag mit Beginn 15.03.2011 bereits das Ende mit 30.09.2013 - wohl auch mit Verlängerungsmöglichkeit von-Jahr-zu-Jahr - festlegte, so lassen diese Vereinbarungen nicht den zwingenden Schluss zu, dass die Bf. die Vermietung jedenfalls bis zum Erreichen eines Gesamt-Einnahmenüberschusses betreiben wollte. Aufgrund des beiderseits abgegebenen fünfjährigen Kündigungsverzichts betreffend die 120 m<sup>2</sup> große Wohnung konnte man allenfalls von der „fixen“ Vermietung bis zum Ablauf des 30.09.2013 ausgehen, wenngleich diese Frist offensichtlich - mag die vorzeitige Kündigung auch der Mieter initiiert haben, die die Bf. in dieser Situation aber gerne angenommen hat - keine absolut bindende war.

Was den darüber hinausgehenden Zeitrahmen anlangt, so ließ die vereinbarte Verlängerungsmöglichkeit von-Jahr-zu-Jahr der Bf. die Möglichkeit offen, das Objekt entweder für jeweils ein weiteres Jahr zu vermieten, aber auch anderwärtig, so z. B. für den hier gewählten Eigenbedarf der Tochter zu nutzen. Die hier getroffene Vereinbarung und auch die faktische Abwicklung vermögen für den Senat nicht den Plan der Bf. zu dokumentieren, dass sie zu Beginn der Vermietung die Absicht hatte, sie jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses betreiben zu wollen.

Mag die Bf. nicht zum Verkauf des Objektes an den Mieter B bereit gewesen sein, so bedeutet dies aber für den Senat noch nicht - wie sich nachfolgend durch die Schenkung an die Tochter und nachfolgende Nutzung durch sie zeigte -, dass die Bf. jedenfalls weiterhin vermieten wollte. Diese Umstände sprechen vielmehr dafür, dass die Bf. wohl vermieten, sich aber (für allfällige familiäre Bedürfnisse) eine andere Nutzung des Objektes von vornherein offen lassen wollte.

Was die **Schenkung an die Tochter** und die damit aufgeworfene **Frage der nachträglichen bzw. auf einer Unwägbarkeit basierenden Beendigung der Vermietung** anlangt, so erfolgte die Beendigung der Vermietung und Schenkung an die Tochter zeitlich gesehen jedenfalls nachträglich. Erst nach Beginn der Vermietung hatte die Tochter einen Bedarf für die Nutzung des Objekts. Wie aber oben aufgezeigt, war nach Ansicht des Senates eine private Nutzung der Liegenschaft zu einem späteren Zeitpunkt von vornherein nicht ausgeschlossen.

Hinzu kommt noch, dass der Kursanstieg des Schweizer Frankens - mag er ein gewöhnliches oder außergewöhnliches Risiko gewesen sein - jedenfalls nicht das Risiko der Bf., sondern jenes der Tochter und ihres Ehegatten war. Dieses war keinesfalls eine „Unwägbarkeit“ der Bf. in Bezug auf ihre Vermietung.

Es ist richtig, dass die Unwägbarkeit nicht aus der Einkunftsquelle selbst kommen muss und nach den Ausführungen des VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343, auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zukommen kann, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Unzweifelhaft sagt der VwGH nicht dezidiert, dass nur die private Lebensführung der Bf. betroffen sein darf. Dennoch lassen die in der Judikatur zur „Unwägbarkeit“ getroffenen Aussagen erkennen, dass der jeweilige Steuerpflichtige mit Situationen „rund um die Vermietung“ konfrontiert wurde, mit denen er nicht rechnen konnte und die nicht vorhersehbar aufgetreten sind. Darunter finden sich Umstände, die den Mieter betreffen, so z. B. Konkurs oder Zahlungsunfähigkeit des Mieters, aber auch „private“ Umstände, wie etwa die Erkrankung des Steuerpflichtigen selbst.

Der Senat will keineswegs der Bf. als Mutter absprechen, dass sie die finanzielle Situation ihrer Tochter subjektiv als „Not“ empfunden hat und sie zur Schenkung des Objektes an die Tochter bewegte. Den Angaben zum Kredit der Tochter folgend, war die finanzielle „Not“ durch die Verwendung des Verkaufserlöses des Hauses der Tochter für die Rückzahlung des offenen Betrages bei der Bank - siehe hiezu den Aktenvermerk über das Gespräch des Schwiegersohnes der Bf. mit einem Vertreter der Bank - beseitigt.

Die Bf. behauptet auch selbst nicht, dass die Schenkung im Jahr 2012 und nachfolgende Eigennutzung des Objektes durch die Tochter „zwingend“ notwendig gewesen wäre. Die von der Bf. ins Treffen geführte „Wohnungsnot der Tochter“ machte also die Beendigung der Vermietung keineswegs „zwingend“ erforderlich, denn die Bf. widersprach der Feststellung des Finanzamtes nicht, dass die Schenkung des Objektes an ihre Tochter nur eine von mehreren Möglichkeiten der Unterstützung war. Es wäre der Bf. unbenommen geblieben, z. B. mit ihrer Tochter und ihrem Schwiegersohn ein fremdübliches Mietverhältnis abzuschließen und abzuwickeln. Auch wenn es nicht Aufgabe des BFG ist, die finanzielle Situation der Tochter und des Schwiegersohnes zu untersuchen, so darf angemerkt werden, dass sich die Tochter und der Schwiegersohn für ihr Eigenheim € 900,00 an monatlichen Rückzahlungen leisten konnten und anscheinend erst die Erhöhung der Rückzahlung auf € 1.100,00 nicht mehr möglich war. Dass nach Veräußerung des Hauses der Tochter sie und ihr Ehegatte den Betrag von € 900,00 nicht

mehr hätten aufbringen können, um allenfalls ein das gegenständliche oder anders Objekt zu mieten, hat die Bf. nicht behauptet.

Die hier erfolgte Beendigung der Vermietung ist für den Senat nicht durch ein nachträglich eingetretenes Ereignis, insbesondere eine Unwägbarkeit verursacht. Die hier gewählte Schenkung an die Tochter aufgrund ihres Wohnungsbedarfs fand in dem zu Beginn der Vermietung bestehenden Plan der Bf., das Objekt bei Bedarf auch anders als für die Vermietung nutzen zu können, Deckung. Hier liegt ein freiwilliger Entschluss der Bf. vor, ihrer nicht unterhaltsberechtigten Tochter eine freiwillige Zuwendung zu geben und sie zu unterstützen.

Diesen Ausführungen folgend ist hier ein „abgeschlossener Zeitraum“ gegeben.

Demzufolge sind nur die Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2012 heranzuziehen, in denen die Bf. ein negatives Gesamtergebnis von rd. € 25.000,00 erzielte. Daher ist die Vermietung einkommensteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren.

Angesichts der Ausführungen zur Einkommensteuer vermag auch hinsichtlich der Umsatzsteuer keine andere Beurteilung Platz zu greifen und ist auch aus umsatzsteuerlicher Sicht die Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen.

Beim vorliegenden Sachverhalt zeigte sich, dass die Beendigung der Vermietung vor Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses sehr wohl eines für die Wiederaufnahme des Verfahrens entscheidungsrelevantes Kriterium war.

Nach all dem Gesagten konnte auch der Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

### **C. UN/ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob das Ermessen (nicht) hinreichend begründet wurde, war hier eine Sachverhaltsfrage, an die sich die entsprechende rechtliche Konsequenz knüpfte.

Ebenso verhält es sich bezüglich der Frage des Vorliegens eines begrenzten Zeitraumes, den der Senat insbesondere aufgrund der Vereinbarungen in den Mietverträgen bejahte. Der Senat vermochte auch im Kursanstieg des Schweizer Frankens und dem damit verbundenen finanziellen Regelungsbedarf der Tochter keine Unwägbarkeit im Zusammenhang mit der Vermietung der Bf. zu erblicken.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen:  
Prognoserechnung

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Oktober 2017