



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/1921-W/06
und RV/1923-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Mag. Anton Bubits und Franz Seckel über die Berufung des Mag. G., Adr., vertreten durch Kojnek & Partner WTH GmbH, 7400 Oberwart, Linke Bachgasse 26, vom 11. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Oberrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, vom 11. April 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 nach der am 9. Juni 2008 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Des weiteren hat der Unabhängige Finanzsenat beschlossen:

Die Berufung vom 11. Mai 2006 gegen die Bescheide vom 11. April 2006 betreffend Aufhebung des Umsatzsteuer- und des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber Mag. G. (Bw.) erwarb im Dezember 2004 in Graz eine Eigentumswohnung. In der Beilage zur Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2004 erläuterte er, dass er die Wohnung durch Eigenmittel und einen Kredit in Höhe von 130.000 € finanziert habe. Die Wohnung werde ab 2005 vermietet, wobei laut Prognoserechnung ab 2006 mit einem Jahresüberschuss und ab 2018 mit einem steuerlichen Totalgewinn zu rechnen sei. Für beiliegende fünf Teilrechnungen über insgesamt 149.968,12 € netto für die Anschaffungskosten der Wohnung seien im Dezember 2004 Vorsteuern von 29.993,62 € angefallen.

Mit Schreiben vom 1. März 2005 legte der Bw. eine verbindliche Erklärung zum Abschluss eines Mietvertrages für die Wohnung in Graz vor. Darin ist festgehalten, dass der Bw. seinem Sohn, seiner Tochter und einem weiteren Mieter, Christian R., die Vermietung der Wohnung zu einer Monatsmiete von brutto 750,00 € inklusive Betriebskosten ab März 2005 zusichert. Vereinbart ist die Benützung jeweils eines eigenen Zimmers durch jeden Mieter sowie die gemeinsame Benützung von Vorräum, Bad, WC, Küche und Aufenthaltsraum. Die Mieter verpflichten sich zum Abschluss eines Mietvertrages ab März 2005.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung gab der Bw. die im Jahr 2004 angefallenen Anschaffungskosten der Wohnung mit Adaptierung und Kücheneinrichtung in Höhe von netto 162.658,09 € an. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte der Bw. in Höhe eines Verlustes von 4.882,94 €. Die Vorsteuer für die Wohnung wurde 2004 in Höhe von 31.244,87 € geltend gemacht.

Der **Einkommen- und der Umsatzsteuerbescheid 2004** ergingen am 13. April 2005 erklärungsgemäß.

In der Folge führte das Finanzamt beim Bw. eine **abgabenbehördliche Prüfung** der Jahre 2002 bis 2004 durch. Neben Feststellungen hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. als Tierarzt hielt der Betriebspfleger im Betriebspflegerbericht vom 7. April 2006 zur Wohnung in Graz fest, dass die Wohnung ab Jänner 2005 an die beiden in Graz studierenden Kinder und einen Studienkollegen vermietet werde. Grundlage der Vermietung sei eine verbindliche Erklärung über den Abschluss eines Mietvertrages. Einen schriftlichen Mietvertrag gebe es nicht. Im September 2005 sei die Tochter aus Studiengründen nach Frankreich übersiedelt. Das frei werdende Zimmer werde ebenfalls an einen fremden Dritten vermietet.

Die Miete der Kinder werde nach Auskunft des Bw. bar bezahlt, die Zahlung der Miete des fremden Dritten erfolge mittels Überweisung.

Wenn Unterhaltsleistungen betreffend eine Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet werden, sei dies nach den Einkommensteuerrichtlinien und der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299) steuerlich unbeachtlich.

In einem weiteren Erkenntnis habe der VwGH ausgeführt, dass die Möglichkeit der Kinder, auf Grund ihrer Dispositionsfreiheit das von den Eltern entgegengenommene Geld auch anderweitig für eine entsprechende Wohnversorgung auszugeben, nichts an der tatsächlichen Nutzung von Wohnflächen durch die Kinder des Steuerpflichtigen ändere. Auf die fremdübliche Gestaltung der mit den Kindern abgeschlossenen Mietverträge komme es dabei ebenso wenig an wie auf die Überlegung zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Nach Meinung des Betriebsprüfers sei daher auch im vorliegenden Fall weder die Vermietung als Einkunftsquelle anzuerkennen noch ein Vorsteuerabzug zu berücksichtigen.

Weiters stellte der Betriebsprüfer laut Vermerk im Arbeitsbogen durch Einsichtnahme in Belege fest, dass ab Jänner 2005 für Sohn und Tochter Bareinzahlungen von je 250 € auf das Konto des Bw. sowie ab März 2005 von Christian R. Überweisungen von 280 € monatlich erfolgten. Die Zahlungen der Tochter endeten im August 2005. Ab September 2005 wurden daraufhin durch Irene L. Überweisungen von monatlich 280 € durchgeführt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, hob den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 299 BAO auf und erließ am 11. April 2006 unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht einen **neuen Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2004**.

Der Bw. brachte wegen der Nichtanerkennung des Verlustes und der Vorsteuern in Zusammenhang mit der Vermietung gegen die Aufhebungsbescheide und die neuen Sachbescheide eine **Berufung** ein. Der Bw. führte aus, er habe die Eigentumswohnung in Graz mit Vertrag vom 2. Dezember 2004 im Ausmaß von 92,7 m² mit Kellerabteil und Tiefgaragenstellplatz von der Bauträgerin um 162.656,09 € (Nettoanschaffungskosten inklusive Adaptierungen) angeschafft.

Aus der Prognoserechnung gehe hervor, dass bereits ab 2006 positive steuerliche Ergebnisse zu erwarten seien und der Verlust der ersten beiden Jahre bereits im 14. Jahr ausgeglichen sein werde.

Wie schon in der Stellungnahme vom 28. März 2006 dargelegt, habe sich der Bw. zu einer Wohnung als Vermögensanlage entschlossen. Die erworbene Wohnung liege in guter Lage,

was eine dauerhafte Vermietung zu günstigen Konditionen sichere. Laut Prognoserechnung liege keine Liebhaberei vor. Die angesetzte Miete könne bei objektiver Betrachtung mit Sicherheit erreicht werden. Geplant sei die Vermietung an eine Familie oder Einzelperson. Vorübergehend sei im Hinblick auf die Optimierung der Auslastung an drei Studenten vermietet worden, wobei es sich derzeit um den Sohn und zwei fremde Studenten handle. Die Tochter sei von März bis Juni 2005 Mieterin eines Wohnungsanteiles gewesen und sei derzeit im Ausland. Auch der Sohn werde voraussichtlich ab September 2006 sein Studium in London fortsetzen. Die Wohnung werde dann jedenfalls zur Gänze an Fremde vermietet sein. Wegen der leichteren Auflösbarkeit eines Mietvertrages gebe es zur Zeit nur mündliche Mietverträge.

Das Motiv des Bw. für die Anschaffung der Wohnung sei keineswegs eine kurzfristige Wohnversorgung seiner Kinder während des Studiums gewesen, sondern die Erzielung von Einnahmen über den Werbungskosten. Er plane sogar eine oder mehrere weitere Wohnungen zu erwerben.

Bezüglich Umsatzsteuer sei bei kleiner Vermietung eine Einkunftsquelle erforderlich, unerheblich sei jedoch, an wen vermietet werde. Eine Einkunftsquelle liege jedenfalls vor.

Der Betriebsprüfer habe sich mit diesen schon in der Stellungnahme vorgebrachten Argumenten in keiner Weise auseinandergesetzt. Den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sei entgegenzuhalten, dass die Aussagen der Rz 4702a EStR in Zusammenhang mit nicht abzugängigen Aufwendungen für Haushalt und Unterhalt zu sehen seien und dass der Sachverhalt in den zitierten Erkenntnissen des VwGH nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar sei.

Im Erkenntnis 98/15/0057 sei 15,3% eines **bereits bestehenden** Mietobjektes von den beiden Kindern des Beschwerdeführers genutzt worden und die mietrechtlichen Vereinbarungen hätten **keinen wirtschaftlichen Gehalt** aufgewiesen.

Auch das Erkenntnis 93/13/0299 sei mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar, da ein im Alleineigentum des Beschwerdeführers **bereits bestehendes** Mietwohnhaus von diesem an seine Ehegattin als **gemeinsame** Wohnung vermietet worden sei.

Der Bw. habe dem gegenüber nicht ein bestehendes Objekt in eine Vermietung gekleidet, sondern ein Objekt neu und zur Nutzung als Einkunftsquelle erworben. Die Mieten seien fremdüblich und von wirtschaftlichem Gehalt. Die Kinder seien nur zur besseren Auslastung bis zum Finden geeigneter Mieter vorübergehend als Mieter in der Wohnung gewesen und es bestehen sehr wohl mündliche Mietverträge.

Der Betriebsprüfer habe sich mit der Frage, ob die Vermietung tatsächlich zu einem Einnahmenüberschuss führen werde, nicht beschäftigt. Im Vergleich zur abgegebenen Prognoserechnung sei sogar mit noch besseren Ergebnissen zu rechnen. Für 2005 sei ein Verlust von 1.367,77 € geplant gewesen. Tatsächlich habe der Verlust nur 1.104,71 € betragen. Nach dem derzeitigen Stand werden die Einnahmen 2006 ebenfalls rund 300 € über der Prognose liegen. Diese beiden positiven Abweichungen würden erkennen lassen, dass ein Gesamtüberschuss schon früher erreicht werde. Es werde daher beantragt, die Vorsteuer und den Verlust aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen.

In der Entscheidung des VwGH vom 16.2.2006, 2004/14/0082, hinsichtlich einer Vermietung, die zu dauerhaften Verlusten geführt habe, sei festgehalten, dass die Einkunftsquelleneigenschaft danach zu beurteilen sei, ob die Tätigkeit in der tatsächlich betriebenen Art und Weise objektiv Aussicht habe, sich lohnend zu gestalten. Im Bereich der Umsatzsteuer habe der Gesetzgeber die nicht verlustträchtige Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken als zwingend steuerpflichtig geregelt. Unter welchen Voraussetzungen umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen sei, sei nach den Grundsätzen zur Einkommensteuer zu beurteilen. Es komme also darauf an, ob in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart die Erwirtschaftung eines Überschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes möglich sei.

Zusammenfassend sei daher vom Bw. festzustellen, dass bei Erzielung eines Einnahmenüberschusses innerhalb des im § 2 Abs. 4 LVO festgelegten Zeitraumes weder einkommensteuerlich noch umsatzsteuerlich Liebhaberei vorliegen könne.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 19. Juni 2006 wies das Finanzamt die Berufung hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer ab. In der gesonderten Begründung verwies das Finanzamt auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG, wonach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen. Damit sei zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften kleiden sollen, steuerlich unbeachtlich zu bleiben haben. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten. Demgemäß sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299) die Vermietung einer Wohnung an die Ehefrau im Bereich der Einkommen- und Umsatzsteuer nicht anzuerkennen.

Entscheidend sei, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend mache, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder dem seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehe. Es komme nicht darauf an, ob dieser Aufwand im Rahmen der gewählten rechtlichen Konstruktion (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt werde.

Unbestritten sei, dass der Bw. gesetzlich zur Unterhaltsleistung an seine beiden Kinder verpflichtet sei. Zum Unterhalt gehöre auch die Befriedigung des Wohnbedürfnisses. Zivilrechtlich haben beide Elternteile nach ihren Kräften zum Unterhalt der Kinder beizutragen. Der mütterliche Unterhalt werde im vorliegenden Fall durch die Waisenrente ersetzt.

Trotz der gegenteiligen Argumentation des Bw. gehe das Finanzamt davon aus, dass im vorliegenden Fall die Befriedigung des Wohnbedürfnisses naher Angehöriger im Vordergrund stehe. Die Wohnversorgung der Kinder habe gemäß dem zitierten Erkenntnis steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Auch wenn die Kinder des Bw. auf Grund ihrer Dispositionsfreiheit und der mütterlichen Waisenrente die Möglichkeit gehabt hätten, das von den Eltern entgegengenommene Geld auch anderweitig für eine Wohnung auszugeben, ändere dies nichts an der tatsächlichen Nutzung der Eigentumswohnung des Bw. durch seine Kinder.

Auf die fremdübliche Gestaltung der vom Bw. mit seinen Kindern abgeschlossenen Mietverträge komme es für die gegenständliche Beurteilung ebenso wenig an, wie auf die Überlegungen des Bw. zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes.

Die Einwendungen des Bw. ändern nichts daran, dass die Wohnung tatsächlich zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Kinder genutzt werde und der Bw. im Rahmen seiner Unterhaltpflicht seinen Kindern eine entsprechende Wohnmöglichkeit zur Verfügung stellen müsse.

Der Bw. führte in seinem **Vorlageantrag** aus, dass die vom Finanzamt herangezogenen VwGH-Erkenntnisse auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar seien. Das Finanzamt habe zur Gänze übersehen, dass zwei Drittel der Wohnung ab 1. März 2005 um monatlich 560 € an Christian R. und nur ein Drittel um 280 € an den Sohn vermietet seien. Die Tochter habe nur von März bis Mai 2005 in der Wohnung gewohnt und auch Miete bezahlt.

In § 140 AGBG sei zur Unterhaltpflicht der Eltern festgelegt, dass sich der Anspruch auf Unterhalt insoweit mindere, als das Kind eigene Einkünfte habe oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig sei. Es sei also nicht festgelegt, wie einzelne Bedürfnisse vorrangig zu decken seien. Mit den eigenen finanziellen Mitteln des Sohnes in Form der Waisenrente von 2.517,06 € und der Familienbeihilfe von 2.443,20 € sei die Miete auf das Konto eingezahlt worden. Der Wohnungsaufwand werde also vom Sohn selbst bestritten und sei wegen der eigenen Einkünfte nicht Teil der Unterhaltpflicht des Vaters. Dieser komme seiner Unterhaltpflicht durch Zurverfügungstellung von Lebensmitteln, Verpflegung am Wochenende und ein bescheidenes Taschengeld nach.

Eine Berufungsentscheidung des UFS, RV/3523-W/02, hinsichtlich einer Vermietung an die Eltern habe die Abweisung damit begründet, dass die Vermietung isoliert betrachtet zu einem Verlust geführt habe und einem Fremdvergleich nicht standgehalten habe.

Im vorliegenden Fall sei die Prognoserechnung für die gesamte Wohnung - und nicht nur für zwei Drittel - positiv, da sich die Mieten jeweils äquivalent verhalten.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass von vornherein zwei Drittel der Wohnung an einen Dritten und ein Drittel an den Sohn vermietet gewesen seien, dass die Prognoserechnung zu marktkonformen Bedingungen positiv sei, dass der Sohn die Miete für das Wohnungsdrteil aus eigenen Einkünften bestritten habe, dass nunmehr auch schriftliche Mietverträge vorliegen, dass seit 29. März 2006 auch die polizeiliche Meldung erfolgt sei und dass ab 1. Juli 2006 Christian R. die Wohnung zu einer Monatsmiete von 840 € zur Gänze gemietet habe. Der Sohn wohne derzeit beim Bw. und werde ab Herbst 2006 sein Studium in London fortsetzen.

Abschließend verweist der Bw. auf folgende Fachliteratur:

- *Renner*, SWK 11/2006, S 391ff: Nur Kleine Vermietungen mit hohen Dauerverlusten seien vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Eine steuerlich relevante Betätigung liege dann vor, wenn sich ein Einnahmenüberschuss nach 20 bzw. 23 Jahren ergebe.
- *Beiser*, SWK 16/17/2006, S 490ff: Entscheidend für den Vorsteuerabzug sei das marktkonforme Verhalten. Werde der Vorsteuerabzug in einem solchen Fall von einem Höchstgericht verweigert, ohne eine Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 234 EGV einzuholen, sei die daraus entstehende Staatshaftung nach Art. 137 B-VG beim VfGH einzuklagen.
- *Sarnthein*, SWK 16/17/2006, S 503ff: Der Vorsteuerabzug sei nur bei „verlustträchtiger kleiner Vermietung“ auszuschließen.

In der am 9. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage erklärte der steuerliche Vertreter, die Berufung gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 zurückzuziehen. Die Berufung hinsichtlich der Sachbescheide Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bleibe weiter aufrecht.

Der Bw. erläuterte, dass die Einnahmen aus den Bioresonanzbehandlungen in den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit enthalten seien.

Herr R. sei ein Studienkollege des Sohnes des Bw. und kein Angehöriger der Familie des Bw.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass unter der Voraussetzung einer Fremdvermietung gegen die Richtigkeit der vorgelegten Prognoserechnung kein Einwand bestehe.

Der steuerliche Vertreter führte im Wesentlichen aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und verwies ergänzend auf die Liebhabereirichtlinien, wonach nach Punkt 17 nach Beispiel 2 eine Änderung der Wirtschaftsführung im zweiten Jahr einer Betäti-

gung bereits auf den Beginn der Tätigkeit zurückwirke und daher zu keiner Teilung in zwei verschiedene Beurteilungsperioden führen könne.

Die Familienbeihilfe und die Waisenrente werde in Kukmirn vom Briefträger bar ausgezahlt und in weiterer Folge auf das eigens für die Verrechnung der Miete eingerichtete Bankkonto entrichtet.

Der Berufungswerber erläuterte, dass der Briefträger am 31. oder 1. komme und dann gemeinsam mit seiner eigenen Witwenpension auch die Waisenpension und die Familienbeihilfe auszahle. Der Berufungswerber lege in weiterer Folge die entsprechenden Geldbeträge für die Kinder zurecht, die dann damit weiter verfahren.

Über Befragen, warum Herr R. nicht von Anfang an die Wohnung allein gemietet hat, gab der Berufungswerber an, dass die Tochter zunächst noch in Graz bei Berlitz das Viersprachenstudium absolviert und erst später in Eisenstadt studiert habe. Der Sohn sei auch erst im Jahr 2006 nach London gegangen. Jetzt seien zwei weitere Studenten in der Wohnung; weiterhin Hauptmieter sei Herr R., der auch die gesamte Miete zahle.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte in rechtlicher Hinsicht im Wesentlichen aus wie im bisherigen Verfahren und verwies darauf, dass aus der Sicht des Finanzamtes nicht die Frage einer Liebhaberei im Vordergrund gestanden habe, sondern ob die Vermietung an die Kinder anzuerkennen sei. Möglicherweise könne hinsichtlich der Vermietung an Herrn R. die anteilige Vorsteuer gewährt werden.

Es sei für das Finanzamt unverständlich, dass die Kinder aus Mitteln der Waisenrente den anteiligen Mietzins gezahlt haben. Offen sei allerdings, ob nicht vielleicht Herr R. bereits seit Anfang an Hauptmieter gewesen sei und an die beiden Kinder weitervermietet habe.

Der Berufungswerber stellte auch anhand der „Verbindlichen Erklärung zum Abschluss eines Mietvertrages“ klar, dass die ursprünglichen Mieter sowohl Herr R. als auch die beiden Kinder jeweils anteilig gewesen seien.

Der Berufungswerber führte zur Motivation zur Anschaffung der Wohnung in Graz aus, dass die Kreditrückzahlungen für sein Haus ausgelaufen seien und er nach einer Möglichkeit zur Vermögensanlage gesucht habe. Diese Frage sei auch im Familienkreis entsprechend diskutiert worden. Sein Sohn habe zu diesem Zeitpunkt bereits in Graz studiert und gemeinsam mit zwei weiteren Studenten jeweils € 300,00 für eine alte Altbauwohnung gezahlt. Dem Berufungswerber sei es daher interessant erschienen, in Graz eine Wohnung zu erwerben und zu vermieten.

Es sei nicht geplant gewesen, dass auch die Tochter in Graz studiere.

Zur Einkunftsquelle sei auszuführen, dass das Ende des Studiums des Sohnes absehbar gewesen sei. Der Sohn sei deshalb in die Wohnung des Bw. gezogen, da hier eine neue Wohnung günstiger angeboten werden konnte als die vorangegangene alte Wohnung.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt die Auffassung, dass hinsichtlich der beiden Kinder kein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag vorliege, aufrecht. Hinsichtlich der Vermietung an Herrn R. könnten anteilige Vorsteuern gewährt werden, wobei der Umfang zu klären wäre.

Klargestellt wurde, dass Herr R. zunächst ein Drittel der Wohnung gemietet habe, nach dem Auszug der Tochter des Bw. habe er dann ein weiteres Drittel dazugemietet, dort sei dann seine Lebensgefährtin eingezogen.

Der steuerliche Vertreter beantragte abschließend seiner Berufung Folge zu geben und verwies nochmals auf Punkt 17 der Liebhabereirichtlinien, wonach eine Änderung der Bewirtschaftung im Folgejahr bereits auf das erste Jahr zurückwirke.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufung gegen die Aufhebungsbescheide

Auf Grund der Ergebnisse der Betriebsprüfung hob das Finanzamt den Einkommen- und den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 13. April 2005 mit Bescheiden gemäß § 299 BAO auf. Der Bw. wandte sich in seiner Berufung nicht nur gegen die in der Folge ergangenen Sachbescheide, sondern auch gegen die Aufhebungsbescheide, alle vom 11. April 2006, ohne eigenständige Ausführungen hinsichtlich der Aufhebungsbescheide vorzubringen.

Da der Bw. in der Berufungsverhandlung vom 9. Juni 2008 die Berufung vom 11. Mai 2006 betreffend die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO zurückgenommen hat, erklärt die Abgabenbehörde die Berufung gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos.

Berufung gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2004

Strittig ist, ob die im Dezember 2004 angeschaffte Eigentumswohnung für das Veranlagungsjahr 2004 eine steuerlich relevante Einkunftsquelle darstellt und ob diesbezüglich ein Vorsteuerabzug zusteht.

Fest steht, dass laut einer „Erklärung zum Abschluss eines Mietvertrages“ vom 24. Februar 2005 die gegenständliche Wohnung an den Sohn, die Tochter und an Christian R. (einen fremden Studenten) zu einer Monatsmiete von brutto 750 € inklusive Betriebskosten ab März 2005 vermietet wurde. Nach den Angaben des Bw. wurden in der Folge die Mietverträge nur mündlich abgeschlossen. Die Bezahlung der Miete erfolgte durch Christian R. mittels

Überweisung. Die Miete der Kinder sei bar auf das Konto des Bw. eingezahlt worden. Ein Zahlungsfluss von den Kindern zum Bw. ist daher nicht durch Belege nachweisbar. Wegen Fortsetzung des Studiums im Ausland zog die Tochter bereits im Laufe des Jahres 2005, der Sohn im Jahr 2006 aus der Wohnung wieder aus, sodass ab Juli 2006 die Wohnung zur Gänze an Christian R. vermietet war.

Im strittigen Zeitraum 2004 erklärte der Bw. aus der Vermietung einen Verlust von 4.882,94 € und machte Vorsteuern von 31.244,87 € geltend. Einnahmen flossen 2004 (noch) nicht zu, die Werbungskosten bestehen aus Gebühren und Spesen in Zusammenhang mit dem Wohnungskredit. Für das Folgejahr 2005 ist den Steuererklärungen ein Verlust von 1.104,71 € und für das Jahr 2006 ein Überschuss von 524,06 € zu entnehmen. Laut Prognoserechnung vom Februar 2005 erwartet der Bw. im Jahr 2018, also im 14. Jahr der Vermietung, ein positives Gesamtergebnis von 515 € und im 20. Jahr einen kumulierten Einnahmenüberschuss von 8.358 €.

Die Waisenrente der Tochter und des Sohnes betrug 2004 jeweils 2.517,06 €.

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

Aufwendungen im Zusammenhang mit künftigen Mieteinnahmen können unter bestimmten Voraussetzungen als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden. Im gegenständlichen Fall wurde die Wohnung im Dezember 2004 gekauft und bereits ab März 2005 den Kindern und einem fremden Studenten zu jeweils einem Drittel zur Verfügung gestellt. Letzteres ergibt sich eindeutig aus der vom Bw. vorgelegten Vereinbarung („verbindlichen Erklärung zum Abschluss eines Mietvertrages“) vom 24. Februar 2005 und aus dem Vorbringen während der Berufungsverhandlung. Auf Grund des nahen zeitlichen Zusammenhangs ist davon auszugehen, dass die Nutzungsabsicht im Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung der tatsächlichen anfänglichen Nutzung der Wohnung laut genannter Erklärung entspricht.

Somit steht im Zeitpunkt der Entstehung der strittigen Kosten von 4.882,94 € für den Wohnungskredit jedenfalls ein Drittel der Wohnung, welches von einem fremden Studenten bewohnt wurde, nicht mit dem Unterhalt von Familienangehörigen, sondern mit der Vermietung in Zusammenhang.

Hinsichtlich der Nutzung von vorerst zwei Dritteln der Wohnung durch die Kinder des Bw. stellt sich jedoch in Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG die Frage, ob der Bw. die Wohnung im Rahmen seiner Unterhaltpflicht zur Verfügung gestellt hat.

Vom Bw. wurde diesbezüglich eingewendet, dass er zwar grundsätzlich gegenüber seinen Kindern unterhaltpflichtig sei, dass die Wohnungsmiete jedoch von der Waisenrente (2.517,06 €) und der Familienbeihilfe (2.443,20 €), die er seinen Kindern weitergebe, an ihn entrichtet werde.

Dazu ist festzustellen, dass die Familienbeihilfe 2004 an den Bw. ausbezahlt wurde und gemäß § 12a FLAG nicht als eigenes Einkommen der Kinder gilt. Die Waisenrenten stellen hingegen eigene Einkünfte der Kinder dar. Die finanziellen Mittel für die Bezahlung des Mietentgelts stammen somit zum Teil vom Bw. selbst.

Die zivilrechtliche Unterhaltpflicht des Bw. nach § 140 ABGB wird durch die Waisenrente gemindert. Nichts desto trotz ist der Bw. zweifellos unterhaltpflichtig, wenn auch in verringerterem Ausmaß.

Auf Grund des vergleichbaren Sachverhalts ist das Erkenntnis des VwGH 22.11.2001, 98/15/0057, welches bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogen wurde, auf den vorliegenden Fall durchaus anwendbar. In jenem Fall hat der Verwaltungsgerichtshof zur Vermietung einer Wohnung an die unterhaltsberechtigten Kinder des Steuerpflichtigen die Meinung vertreten, dass eine Unterhaltsleistung durch eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG steuerlich unbeachtlich zu bleiben hat, auch wenn dies in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet wird. Auf die fremdübliche Gestaltung der Mietverträge mit den Kinder und auf die Überlegungen beim Ankauf des Mietobjektes komme es nicht an.

Der Einwand des Bw., der Fall des zitierten VwGH-Erkenntnisses sei nicht vergleichbar, weil es im vorliegenden Fall um die Nutzung eines neu erworbenen und nicht eines bereits bestehenden Mietobjektes gehe, ist nicht nachvollziehbar, da diesem Umstand keine Relevanz zukommt. Der Verwaltungsgerichtshof stützt sich im zitierten Erkenntnis auch keineswegs darauf, dass – wie der Bw. weiters behauptet – die mietrechtlichen Vereinbarungen keinen wirtschaftlichen Gehalt aufgewiesen hätten.

Das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1998, 93/13/0299, betrifft die Vermietung der gemeinsamen Wohnung an die Ehegattin. Auch diese Entscheidung ist insofern für den gegenständlichen Fall von Bedeutung, als die Aussage getroffen wird, dass für das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige Aufwendungen geltend machen möchte, die mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dies unabhängig davon, ob der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, also auch bei Mietzahlungen. Aus der Formulierung „...oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehöri-

gen..." lässt sich ableiten, dass diese Feststellungen auch für Fälle gelten, in denen der Steuerpflichtige die Wohnung nicht selbst nutzt.

Im Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0141, dem die Vermietung einer Wohnung an den studierenden unterhaltsberechtigten Sohn zu Grunde liegt, der auch geringe eigene Einkünfte erzielte, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung der Beschwerdeführer im selben Ausmaß angefallen wären, wenn sie die Wohnung dem Sohn nicht „vermietet“ hätten, sondern ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellt und dafür um die „Miete“ verringerte Unterhaltsbeträge geleistet hätten. Der Standpunkt der Beschwerdeführer, sie hätten ihre Unterhaltpflicht gegenüber ihrem Sohn durch andere Leistungen erfüllt, weshalb sie keine weitere Verpflichtung mehr getroffen hätte, dem Sohn eine Wohnung zur Verfügung zu stellen, wurde vom Verwaltungsgerichtshof verworfen.

Dem Argument des Bw., er komme seiner Unterhaltpflicht durch zur Verfügung Stellen von Verpflegung und Taschengeld nach, der Wohnungsaufwand werde hingegen von den Kindern selbst bestritten, ist daher keine entscheidungswesentliche Bedeutung zuzumessen.

Soweit die Aufwendungen des Bw. die von den Kindern zu Wohnzwecken genutzten Teile der Wohnung betreffen, handelt es sich in Hinblick auf die genannte höchstgerichtliche Rechtsprechung um nichtabzugsfähige Ausgaben für den Unterhalt von Familienangehörigen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG. Im Jahr 2004 haben daher zwei Drittel der Aufwendungen für die Wohnung nicht der zukünftigen Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient.

Da durch die Vermietungstätigkeit im Jahr 2004 Verluste entstanden, ist in Bezug auf die Vermietung eines Wohnungsanteiles an einen Fremden eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen.

Bei Entstehung von Verlusten ist die Vermietung einer Wohnung eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993. Bei diesen Betätigungen liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, wobei als absehbar ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, gilt.

Auch wenn man im gegenständlichen Fall die anfängliche teilweise private Nutzung durch Ausscheiden des darauf entfallenden Anteiles berücksichtigt, ist an Hand der Prognoserechnung des Bw. davon auszugehen, dass die Vermietung der Wohnung geeignet ist, innerhalb von 20 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen. Von Seiten des Finanz-

amtes wurden gegen die Richtigkeit der Prognoserechnung keine Einwendungen erhoben. Es ist somit das Vorliegen einer Einkunftsquelle anzunehmen, wobei jedoch im Jahr 2004 nur ein Drittel der Aufwendungen als Werbungskosten iSd § 16 EStG berücksichtigt werden können.

Da die Tätigkeit nicht als Liebhaberei zu beurteilen ist, erübrigt es sich, auf den Hinweis des steuerlichen Vertreters hinsichtlich Punkt 17, Beispiel 2, der Liebhabereirichtlinien zum Thema „Änderung der Bewirtschaftung“ einzugehen.

Ergänzend sei zu den geltend gemachten Gebühren und Spesen des Wohnungskredits vermerkt, dass Kreditkosten im Jahr der Entstehung abzuziehen sind. Eine Verteilung der Geldbeschaffungskosten auf die Laufzeit des Kredits ist im außerbetrieblichen Bereich nicht vorgesehen.

Im Bereich der Umsatzsteuer ist für das Jahr 2004 ebenso von einer privaten Nutzung der Wohnung im Ausmaß von zwei Dritteln und einer unternehmerischen Nutzung von einem Drittel auszugehen. Auch für die Unternehmereigenschaft sind Vorbereitungshandlungen ausreichend, wobei die Absicht der künftigen Vermietung durch objektive Anhaltspunkte belegbar sein muss.

Für gemischt (unternehmerisch und nicht unternehmerisch) genutzte Gebäude ist für Dezember 2004 folgende Rechtslage zu beachten:

§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG normiert den Ausschluss des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen (sowie für die Einfuhr von Gegenständen), soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 UStG genannten Zwecke steht.

Durch § 3a Abs. 1a Z 1 UStG werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes gleichgestellt, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen. Die Bestimmung der Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

Für den Zeitraum ab 2000 bis 31.1.2005 erfolgt bei Gebäuden grundsätzlich eine 100%-ige Zuordnung zum Unternehmen unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Nutzung (*Ruppe, UStG, § 12, Tz 94*).

Die Leistung gilt in vollem Umfang als für das Unternehmen ausgeführt. Mit der ab 1.5.2004 geltenden Ergänzung des § 3a Abs. 1a UStG wird normiert, dass die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für unternehmensfremde Zwecke (insbesondere private Wohnzwecke) nicht mehr als Verwendungseigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG

gilt und daher nicht steuerbar ist. Andererseits wird durch die dem § 12 Abs. 3 UStG angefügte Z 4 der Vorsteuerabzug für eine solche Verwendung ausgeschlossen. Daraus folgt im Ergebnis, dass auch ab dem 1. Mai 2004 für gemischt genutzte Gebäude ein Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zusteht, nunmehr allerdings nicht wegen des Zusammenhangs mit steuerfreien Umsätzen (Eigenverbrauch), sondern wegen des Zusammenhangs mit nicht steuerbaren Vorgängen (*Ruppe*, UStG, § 12, Tz 95/3, siehe auch *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG, § 12, Tz 438/359, *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar, § 12, Tz 265, UStR Rz 2004).

Das bedeutet im vorliegenden Fall, dass der Vorsteuerabzug 2004 nur für den in der Folge unternehmerisch genutzten, also an einen Fremden vermieteten Teil der Wohnung zu gewähren ist. Die Vorsteuer, die auf Wohnzwecke von Familienangehörigen entfällt, ist nicht abziehbar, da sich die Überlassung der Wohnung diesbezüglich als Gewährung des Unterhalts und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen darstellt. In Hinblick auf Liebhaberei gelten die Ausführungen zur Einkommensteuer auch im Bereich der Umsatzsteuer.

Der Vollständigkeit halber wird hinsichtlich der Folgejahre – die allerdings nicht berufungsgegenständlich sind – darauf verwiesen, dass wegen der Änderung der Verhältnisse in den Folgejahren (Ausdehnung der unternehmerischen Nutzung) jeweils eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen sein wird.

Der Berufung gegen den Einkommen- und den Umsatzsteuerbescheid 2004 war daher teilweise stattzugeben.

Berechnung:

Einkommensteuer	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung	-4.882,94 €
davon ein Drittel: Eink. aus Vermietung u. Verp. lt. Berufungsentscheidung	-1.627,65 €
Umsatzsteuer	
geltend gemachte Vorsteuer Vermietung	31.244,87 €
davon ein Drittel	10.414,96 €
zuzüglich Vorsteuer selbständige Arbeit	14.528,26 €
Gesamtbetrag Vorsteuer laut Berufungsentscheidung	24.943,22 €

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 12. Juni 2008