

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterInl. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONFIDA Klagenfurt Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Kardinalschütt 7, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 24. Mai 2017 gegen die endgültigen Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 4. April 2017 betreffend Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2013 bis 2015, Umsatzsteuer 2013 bis 2015 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für 01.2016-03.2016, 07.2016-09.2016 und 10.2016-12.2016 (Steuernummer xxx-xxxx) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Vertragsgegenstand

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Staatsbürgerin eines anderen Staates und dort auch ansässig, erwarb von einer Bauträger GmbH mit **Kaufvertrag vom 18.01.2013** ein Appartement mit der Einrichtungsausstattungsvariante „modern“ in einer Appartementhausanlage samt Kellerabteil und zwei Tiefgaragen-Einzelboxen um € 356.000,00. Im Jahr 2016 veräußerte die Bf. eine Einzelbox. Mit der Vermietung begann die Bf. nach dem Erwerb in der Wintersaison 2013.

FREMDFINANZIERUNG

Dem BFG liegt ein **Abstattungskredit vom 18.01.2013** über **€ 356.000,00**, abgeschlossen zwischen der Bf. und der Bank, vor. Zur „Abstattung“ ist „Kapital zur Gänze endfällig“,

„Ratenanzahl: 1“, „Laufzeit: bis 05.02.2016“ und „Verzinsung: 2,75% p. a. kontokorrentmäßig, Zinsen vierteljährlich im Nachhinein“ festgehalten.

In dem dem Finanzamt im Zuge der Bp vorgelegten „**Tilgungsplan alt**“ ist „**Krediteröffnung 01.10.2014**“, „Rückzahlungsbeginn 01.01.2015“, „Fälligkeit: 2039-12-31“, „Anzahl Raten: 300“, „Rückzahlungsrate: € 1.662,07“ und „Zinssatz 2,75%“ für die gesamte Laufzeit ausgewiesen.

Im „**Tilgungsplan neu**“ ist „**Krediteröffnung 01.04.2017**“, „Rückzahlungsbeginn 01.06.2017“, „Fälligkeit: 2036-04-30“, „Anzahl Raten: 227“, „Rückzahlungsrate: € 1.700,00“ und „Zinssatz 1,5%“ für die gesamte Laufzeit festgehalten.

Im beigelegten **Schreiben der Bank vom 24. Mai 2017** heißt es wie folgt:

„Wir beziehen uns auf o. a. Abstattungskreditvertrag und dürfen Ihnen bestätigen, dass für gegenständlichen Vertrag bei vorzeitigen Tilgungen keinerlei, wie auch immer gearteten Spesen oder Rückzahlungsprovisionen anfallen.

Derartige Rückzahlungsprovisionen müssen im Vertrag vereinbart sein. In ihrem Fall wurden jedoch keine derartigen Provisionen vereinbart.

Wie bei Vertragsabschluss durch sie mitgeteilt, ist während der Kreditlaufzeit eine Sondertilgung durch den Verkauf einer Auslandsimmobilie geplant.

Aufgrund der getroffenen Vereinbarung dürfen wir bestätigen, dass die derzeitige Verzinsung des gegenständlichen Kreditkontos ab dem heutigen Tage auf 1,5% geändert wird.“

AUFTRAGS- und SERVICEVERTRAG

Am **18.01.2013** schloss die Bf. mit der der Hotel-GmbH („Hotel-GmbH“) als Auftragnehmer einen **Auftragsvertrag** und als Betreiberin einen **Servicevertrag** ab:

Auftragsvertrag:

„1. Präambel: Der Auftraggeber beabsichtigt, das in seinem Eigentum befindliche Apartment in der Wohnanlage xxx, zu jenen Zeiten, in denen er selbst oder von ihm eingeladenen Personen das Apartment nicht nutzen können, an zahlende Dritte zu vermieten.

2. Definitionen

Mieter: Zahlende Gäste, welche das Apartment während der vom Auftraggeber vorgegebenen Vermietzeiten mieten.

Mietzins: Der Preis, zu dem das Apartment den Mietern für die Dauer ihres Aufenthaltes vermietet wird.

Vermietzeiten: Die vom Auftraggeber an den Auftragnehmer bekannt zu gegebenen Zeiten, in denen das Apartment an Mieter vermietet werden soll.

Wirksamkeitstag: Der Tag, an dem der Auftragsvertrag von den Parteien dieses Vertrages unterzeichnet wird.

3. Vertragsgegenstand

3.1. Der Auftragnehmer wird vom Auftraggeber

- mit der Vermietung des Apartments an potentielle Mieter sowie*
- mit der Vornahme von Reinigungsarbeiten im Zusammenhang mit dem vertragsgegenständlichen Apartment beauftragt. Der Auftragnehmer hat in Erfüllung dieses Auftragsvertrages*
- sämtliche Mietverträge mit künftigen Mietern im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers abzuschließen.*

3.2. Festgehalten wird, dass der Auftraggeber ausschließlich den Auftragnehmer mit der Vermietung des Apartments beauftragt hat und für die Dauer dieses Vertrages keine weiteren Auftragnehmer mit der Vermietung des Apartments beauftragen wird und der Auftraggeber selbst keine gewerbsmäßige Vermietung des Apartments vornehmen wird.

3.3. Der Auftragnehmer schuldet dem Auftraggeber gegenüber bei Erbringung seiner Leistungen keinen Erfolg. Bei der Ausübung seiner Tätigkeit nimmt der Auftragnehmer die Interessen des Auftraggebers mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers wahr.

3.4. Der Auftragnehmer ist berechtigt, für die Erfüllung der in diesem Vertrag festgelegten Aufgaben und Pflichten einen oder mehrere Unterbeauftragte heranzuziehen.

4. Rechte und Pflichten des Auftraggebers und Auftragnehmers

4.1. Der Auftraggeber hat dem Auftragnehmer die Vermietzeiten saisonweise schriftlich bekannt zu geben. Die Bekanntgabe für die Sommersaison (Mai bis Oktober) hat bis ...

4.2. Während der vom Auftraggeber angezeigten Vermietzeiten wird sich der Auftragnehmer nach seinen Möglichkeiten und seinen Fähigkeiten um die Vermietung des Apartments bemühen,

4.3. Sollte der Auftraggeber die Eigennutzung des Apartments während der von ihm gemäß Punkt 4.1. dem Auftragnehmer angezeigten Vermietzeiten beabsichtigen, so hat er dies dem Auftragnehmer schriftlich bekannt zu geben. Der Auftragnehmer wird das Apartment für die ihm bekannt gegebene Dauer der Eigennutzung durch den Auftraggeber - sofern nicht bereits eine Vermietung an Mieter oder eine Reservierung zugunsten potentieller Mieter erfolgt ist - nicht vermieten.

4.4. Der Auftraggeber erhält vom Auftragnehmer jeweils zum Ende eines Kalendervierteljahres eine Aufstellung über die tatsächliche Vermietung seines Apartments sowie die dazugehörige Abrechnung zur Einsichtnahme.

4.5. Der Auftragnehmer ist ausschließlich berechtigt, Verträge über die Vermietung dieses Apartments abzuschließen.

4.6. Im Fall einer Doppelvergabe des Apartments aufgrund eines Verschuldens des Auftraggebers, der das Apartment während der Vermietzeiten Gästen überlässt, geht die vom Auftragnehmer vorgenommene Vermietung vor, sofern diese im Einklang mit den Bestimmungen dieses Auftragsvertrages vorgenommen wurde.

4.7. Den Auftragnehmer trifft im Zusammenhang mit der Auswahl der Mieter keine Auswahlverschuldungshaftung.

4.8. Der Auftragnehmer hat den Mietern des Apartments die jeweils für die Mietdauer zu bezahlenden Mietzinse in Rechnung zu stellen.

4.9. Sollten die den Mietern verrechneten Mietzinse nicht oder nicht vollständig dem Auftragnehmer bezahlt werden, so hat der Auftragnehmer dem Auftraggeber den ihm entstandenen Mietzinsausfall abzüglich der fiktiven Provisionen zu ersetzen.

4.10. Der Auftragnehmer hat die von ihm vollständig vereinnahmten Mietzinse nach Abzug der gesetzlichen Mehrwertsteuer und seiner in Punkt 6. genannten Provision zum Ende jedes Kalendervierteljahres an den Auftraggeber auf dessen Konto bei der (Angabe der Bank) Bank, BLZ, Konto Nr., zu überweisen und darüber eine Gutschrift auszustellen.

4.11. Für den Fall, dass Mieter von dem mit dem Auftragnehmer abgeschlossenen Mietvertrag innerhalb der ihnen vom Auftragnehmer eingeräumten Fristen vom Vertrag zurücktreten (Stornierung der Buchung), ist der Auftragnehmer berechtigt, von diesen Mietern eine sogenannte Stornierungsgebühr einzuheben. Für den Fall, dass vom Auftragnehmer vereinnahmte und an den Auftraggeber bereits ausbezahlte Mietzinse an den Mieter, etwa auf Grund eines berechtigten Rücktrittes des Mieters (ohne Anfall einer Stornogebühr) rück zu überweisen sind, ist der Auftragnehmer berechtigt, diese Mietzinse vom Auftraggeber rückzufordern zw. diese direkt von den laufenden sonstigen vereinnahmten Mietzinsen in Abzug zu bringen.

4.12. Der Auftraggeber stimmt zu, dass die von Mietern eingehobene Stornierungsgebühr dem Auftragnehmer zur Gänze als Ersatz für die von ihm getätigten Aufwendungen, wie etwa Werbeeinschaltungen in diversen Medien, zusteht.

4.13. Der Auftraggeber stimmt zu, dass der Auftragnehmer oder die von ihm herangezogenen Unterbeauftragten die ihnen aufgrund ihrer in diesem Vertrag festgelegten Tätigkeiten bekannt gewordenen Daten der Mieter speichern sowie automationsunterstützt verarbeiten.

4.14. Der Auftraggeber stellt dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten unentgeltlich Fotos über die Ausstattung und Räumlichkeiten des Apartments zwecks Durchführung ihrer Tätigkeit zur Verfügung. Darüber hinaus räumt der Auftraggeber dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten das Recht ein, selbst Fotos vom Apartment herzustellen und diese im Sinne des ersten Satzes dieser Bestimmung zu verwenden.

4.15. Der Auftraggeber stimmt zu, dass der Auftragnehmer sowie die von ihm herangezogenen Unterbeauftragten im Hinblick auf die Vermietung des Apartments berechtigt sind, Werbeeinschaltungen in Zeitungen oder anderen Medien vorzunehmen, in welchen der Auftragnehmer sowie die Unterbeauftragten sowohl die ihnen vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Fotos als auch die von ihnen selbst vom Apartment angefertigten Fotos veröffentlichen dürfen.

5. Hauptpunkte des abzuschließenden Mietvertrages

5.1. Auftraggeber und Auftragnehmer stimmen zu, dass das Apartment aufgrund des vom Auftragnehmer jeweils vor Beginn einer Saison festzusetzenden Listenpreises an potentielle Mieter vermietet wird.

5.2. Der Auftraggeber räumt dem Auftragnehmer das Recht ein, künftigen Mietern Nachlässe von den Listenpreisen zu gewähren. Die Höhe der zu gewährenden Nachlässe steht im freien Ermessen des Auftragnehmers.

5.3. Der Auftragnehmer wird dem Auftraggeber rechtzeitig vor Beginn der Sommer- bzw. der Wintersaison den Listenpreis samt Ausweis der darin enthaltenen gesetzlichen Umsatzsteuer schriftlich an die in diesem Vertrag angegebene Adresse bekanntgeben.

5.4. Der Auftragnehmer ist berechtigt, den einzelnen Mietern das Apartment höchstens für einen Zeitraum von 3 Monaten zu überlassen.

5.5 Der Auftraggeber stimmt zu, dass der Auftragnehmer das Appartement an Mieter in Gesamtpaketen (Appartement + Frühstück/Abendessen im Hotel XXX) weitervermietet. Für den Fall, dass im Zuge von Gesamtpaketen das Appartement inkl. Frühstück bzw. Abendessen im Hotel xxx weitervermietet wird, ist von den Nettomieteinnahmen ein entsprechender Kostenersatz (Verpflegungspauschale) pro Person/Tag für Frühstück bzw. Abendessen vom Auftraggeber an das Hotel xxx zu entrichten. Diese Verpflegungspauschalen werden von den vereinnahmten Nettoerlösen in Abzug gebracht und von der Hotel-GmbH direkt einbehalten.

6. Provision

6.1. Der Auftragnehmer erwirbt einen Anspruch auf Provisionen in Bezug auf alle Mietverträge, die während der Vertragsdauer abgeschlossen wurden, erst im Zeitpunkt des Einlangens des Mietzinses beim Auftragnehmer.

6.2 Für Mietverträge, die nach Beendigung dieses Vertrages abgeschlossen werden, steht dem Auftragnehmer keine Provision zu.

6.3. Die Vertragspartner halten hiermit fest, dass der Auftragnehmer vom Auftraggeber ermächtigt wird, auf die festgelegten Listenpreise Nachlässe zu gewähren. Weiters wird vereinbart, dass die Vermietung des Apartments im Rahmen des Auftragsvertrags auch über Tour Operator (***1***) erfolgen soll; die an den jeweiligen Tour Operator zu gewährenden Rabatte, Provisionen gehen zu Lasten von beiden Vertragspartnern zu gleichen Teilen.

6.4. Der Auftraggeber verpflichtet sich, dem Auftragnehmer im Fall des Abschlusses von Mietverträgen mit Mietern eine Provision in Höhe von **50% der Nettoeinnahmen** (=Listenpreis abzgl. Nachlass abzgl. Provision/Rabatte Tour Operator abzgl. etwaiger Verpflegungspauschalen abzgl. gesetzlicher Mehrwertsteuer) zzgl, der gesetzlichen Umsatzsteuer (im Fall der Umsatzsteueroption) zu bezahlen.

6.5. Gemäß Punkt 4.10. ist der Auftragnehmer berechtigt, die ihm zustehende Provision zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von den an ihn zu bezahlenden Nettomieteinnahmen direkt in Abzug zu bringen.

7. Beginn und Dauer

7.1. Der Vertrag tritt mit dem Wirksamkeitstag in Geltung und wird auf die **Dauer von zwei Jahren** abgeschlossen.

7.2. Der Vertrag kann von jeder Partei dieses Vertrages unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten zum Ende eines jeden Vertragsjahres schriftlich gekündigt werden. Die Kündigung hat auf bereits abgeschlossene Mietverträge bzw. Reservierungen keinerlei Auswirkung.

7.3. Für den Fall, dass keine Partei dieses Vertrages von ihrem Kündigungsrecht gemäß Punkt 7.2. Gebrauch macht, verlängert sich der Vertrag **automatisch um jeweils ein weiteres Jahr**.

B. Haftung des Auftragnehmers

8.1. Der Auftraggeber hat dafür Sorge zu tragen, dass das Apartment zu den Vermietzeiten vollständig geräumt von persönlichen Gegenständen zur Verfügung gestellt wird. Der Auftragnehmer haftet nicht für Schäden, die etwa durch Diebstahl, Brand oder Immissionen am

Apartment selbst, den vom Auftraggeber eingebrachten Gegenständen oder Wertsachen, gleichgültig welcher Art oder Ursache diese Einwirkungen sind, entstehen.

8.2. Der Auftraggeber ist verpflichtet für sein Apartment eine adäquate Inventar- sowie eine Haushalts- und Wohnungsversicherung abzuschließen. Bei der vom Auftraggeber abzuschließenden Haushaltsversicherung muss es sich zwingend um eine All-Risk Haushaltsversicherung handeln.

9. Serviceleistungen

Der Auftraggeber ist nur dann berechtigt, die in diesem Vertrag festgelegten Tätigkeiten des Auftragnehmers in Anspruch zu nehmen, wenn er mit dem Auftragnehmer zugleich einen Servicevertrag über die Erbringung von Grundserviceleistungen abgeschlossen hat.

10. Vorzeitige Vertragsauflösung durch die Parteien dieses Vertrages

10.1. Der Auftraggeber kann diesen Vertrag nur aus den nachstehend angeführten Gründen vorzeitig auflösen, wenn

10.1.1. über das Vermögen des Auftragnehmers ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Antrag auf Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde,

10.1.2. der Auftragnehmer seine in Punkt 4. festgelegten Pflichten verletzt,

10.1.3. der Auftragnehmer, aus welchen Gründen auch immer, nicht mehr in der Lage ist, seiner vertraglich vereinbarten Tätigkeit nachzukommen,

z10.2. Der Auftragnehmer kann diesen Vertrag nur aus den nachstehend angeführten Gründen vorzeitig auflösen, wenn

10.2.1. über das Vermögen des Auftraggebers ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Antrag auf Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde und

10.2.2. der Auftraggeber seine in Punkt 4. festgelegten Pflichten verletzt.

10.3. Soweit die gesetzlichen Bestimmungen nichts anderes verlangen, setzt die vorzeitige Auflösung dieses Vertrages durch eine Partei dieses Vertrages kein Verschulden voraus.

11. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand...

12. Sonstige Bestimmungen

12.1. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für die Aufhebung der Schriftform, soweit dies gesetzlich zulässig ist,

12.2. Allfällige vor Abschluss dieses Vertrages schriftlich oder mündlich getroffene Vereinbarungen verlieren bei Vertragsabschluss ihre Gültigkeit.

12.3. Sollte eine der in diesem Vertrag festgelegten Regelungen unwirksam sein, wird die Wirksamkeit der übrigen Regelungen davon nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen oder fehlenden Regelung soll eine Bestimmung treten, die dem in diesem Vertrag zum Ausdruck kommenden Willen am nächsten kommt.

12.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen ...

12.5. Dieser Vertrag wird in einem Original errichtet, welches dem Auftragnehmer ausgefolgt wird. Der Auftraggeber erhält eine Kopie.

12.6. Der Auftraggeber bestätigt hiermit, dass er mit der Erfassung seiner Daten durch den Auftragnehmer einverstanden ist.

12.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Auftraggebers gelten nicht."

Servicevertrag:

„Präambel 1.1 Dem Eigentümer des Apartments Top Nr, in der Wohnanlage xxx und seinen Gästen stehen neben der Möglichkeit der Nutzung der Gemeinschaftsräume bestimmte Grundserviceleistungen zur Verfügung. Über die Grundserviceleistungen hinausgehende Wahlserviceleistungen werden durch den Betreiber vermittelt und/oder selbst erbracht.

2. Definition

Verrechnungszeitraum: Das Kalenderjahr beginnend mit dem 1. Jänner bis einschließlich 31. Dezember desselben Jahres.

Wirksamkeitstag: Der Tag der Übergabe des Apartments.

3. Grundserviceleistungen

3.1. Der Betreiber verpflichtet sich gegenüber dem Eigentümer zur Erbringung der in Punkt 3.2. aufgelisteten Grundserviceleistungen für die Dauer dieses Servicevertrages. Diese Grundserviceleistungen können maximal von 4 Personen während der Öffnungszeiten des Hotels xxx, jedenfalls jedoch für die Dauer von 8 Monaten pro Kalenderjahr in Anspruch genommen werden.

3.2. Zu den Grundserviceleistungen zählen:

3.2.1. Nutzung der Dienste der Hotel xxx Rezeption,

3.2.2. Benutzung der Wellnessanlage (ohne Anwendungen), der Finesseinrichtungen und der Bibliothek im Hotel xxx,

3.2.3. Zugang zu den öffentlichen Räumen (Lobby, Bar, Restaurant) im Hotel xxx, sowie

3.2.4. Erhalt der xxx Card.

3.3. Als Entgelt für die in Punkt 3.2. genannten Grundserviceleistungen hat der Eigentümer für den Verrechnungszeitraum eine Grundservicepauschale an den Betreiber zu entrichten. Für innerhalb des Verrechnungszeitraumes liegende Abschnitte gelangt der aliquote Teil des Kalenderjahres zu 365 Tagen zur Verrechnung.

3.4. Die Grundservicepauschale für das Kalenderjahr beträgt für das Appartement derzeit € 1.000,00 zzgl. 20% Umsatzsteuer, sohin insgesamt € 1.200,00.

3.5. Die in Punkt 3.4. angeführte Grundservicepauschale ist vom Eigentümer unabhängig davon zu bezahlen, ob dieser die einzelnen Grundserviceleistungen tatsächlich in Anspruch nimmt oder nicht.

3.6. Die erstmalige Grundservicepauschale ist vom Eigentümer innerhalb von 14 Tagen nach der Übergabe des Appartements fällig. In den folgenden Jahren ist die Grundservicepauschale bis zum 15. Jänner eines jeden Kalenderjahres im Voraus für das gesamte Kalenderjahr fällig.

3.7. Der Eigentümer wird den Betreiber ermächtigen, die zu entrichtende Grundservicepauschale bei Fälligkeit mittels Lastschrift einzuziehen.

3.8. Im Fall des Zahlungsverzuges des Eigentümers ist der Betreiber berechtigt, Verzugszinsen in Höhe von 8% über dem Basiszinssatz analog § 352 UGB zu verrechnen.

3.9. Die Parteien dieses Vertrages vereinbaren die Wertsicherung der Grundservicepauschale. Als Maßstab für allfällige Wertschwankungen gilt ...

3.10. Sollte der Verbraucherpreisindex 2008 nicht mehr veröffentlicht werden, ist ...

4. Wahlserviceleistungen

4.1. Eine Liste der vom Betreiber angebotenen Wahlserviceleistungen ...

4.2. Die vom Eigentümer in Anspruch genommene Wahlserviceleistungen werden dem Eigentümer vom Betreiber jeweils gesondert in Rechnung gestellt.

4.3. Im Fall des Zahlungsverzugs des Eigentümers gilt Punkt 3.8. sinngemäß.

5. Beginn und Dauer

5.1. Die Leistungen aus dem Servicevertrag werden ab dem Wirksamkeitstag vom Betreiber auf unbestimmte Dauer erbracht.

5.2. Der Betreiber garantiert dem Eigentümer die Erbringung der in diesem Servicevertrag festgelegten Grundserviceleistungen solange Hotel-Gruppe-GmbH oder ein mit ihr konzernverbundenes Unternehmen Betreiberin des Hotel xxx ist.

5.3. Der Betreiber ist jedoch berechtigt, den Vertrag aufzukündigen, wenn der Eigentümer gegen Bestimmungen des Servicevertrages trotz Einmahnung verstößt.

5.4. Der Servicevertrag kann vom Eigentümer in den ersten 15 Vertragsjahren nicht gekündigt werden. Ab dem 16. Vertragsjahr kann der Eigentümer den Servicevertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres kündigen.

6. Überlassung des Apartments an Dritte

Überlässt der Eigentümer sein Apartment einem Dritten, so bleiben Pflichten aus diesem Servicevertrag weiter bestehen.

7. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand: ...

8. Sonstige Bestimmungen

8.1. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für die Aufhebung der Schriftform, soweit dies gesetzlich zulässig ist.

8.2. Allfällige vor Abschluss dieses Vertrages schriftlich oder mündlich getroffene Vereinbarungen verlieren bei Vertragsabschluss ihre Gültigkeit.

8.3. Sollte eine der in diesem Vertrag festgelegten Regelungen unwirksam sein, wird die Wirksamkeit der übrigen Regelungen davon nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen oder fehlenden Regelung soll eine Bestimmung treten, die dem in diesem Vertrag zum Ausdruck kommenden Willen am nächsten kommt.

8.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen

8.5. Dieser Vertrag wird in einem Original errichtet, welches dem Eigentümer ausgefolgt wird. Der Betreiber erhält eine Kopie.

8.6. Der Eigentümer bestätigt hiermit, dass er mit der Erfassung seiner Daten durch den Betreiber einverstanden ist.

8.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Eigentümers gelten nicht."

NEBENWOHNSITZMELDUNG für die Bf. und ihren Lebensgefährten

Eine Woche nach dem Erwerb, am **25.01.2013**, meldeten **die Bf. und ihr Lebensgefährte** an der Adresse des Appartements einen **Nebenwohnsitz** an (Abfrage der RichterIn beim Zentralen Melderegister).

DIENSTBARKEITSVERTRAG zugunsten des LEBENSGEFÄHRTEN der Bf.

Ebenfalls am **25.03.2013** räumte die Bf. ihrem Lebensgefährten auf seine Lebensdauer mit einem **Dienstbarkeitsvertrag** ein unentgeltliches und vollkommen uneingeschränktes Wohnungsgebrauchsrecht „*im gesamten vertragsgegenständlichen Appartement samt Zubehör*“, verbunden mit dem ausschließlichen und unentgeltlichen Nutzungsrecht an den beiden Tiefgaragen-Einzelboxen ein. Während der Dauer der Ausübung dieses Wohnungsgebrauchsrechts seien die auf dieses Appartement und die Garagen entfallenden anteiligen Strom-, Heizungs-, Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten vom Wohnungsberechtigten zu tragen (Pkt. III, Wohnrecht, des beim BFG vorgelegten Dienstbarkeitsvertrag).

ANGABEN der Bf. im FRAGEBOGEN

In dem mit **03.04.2013** datierten Fragebogen gab die Bf. die „**Vermietung und Verpachtung des Appartements ab 18.01.2013**“ bekannt. Den voraussichtlichen Jahresumsatz im Eröffnungsjahr bezifferte sie mit € 15.000,00 im Folgejahr mit € 18.000,00, den voraussichtlichen Gewinn im Eröffnungsjahr mit € 0,00, die Angabe des Gewinnes für das Folgejahr fehlt.

REGELBESTEUERUNGSANTRAG

Mit **Erklärung vom 23.05.2013** verzichtete die Bf. auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (unstrittig).

USt-NACHSCHAU

Die **Umsatzsteuer-Nachschau am 02.10.2014** hat keine Beanstandung ergeben. Aufgrund der Unsicherheit der zukünftigen Entwicklung hatte nach Ansicht des Prüfers die Veranlagung ab 2014 vorläufig gem. § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) zu erfolgen.

BETRIEBSPRÜFUNG

Im Zuge einer die Jahre **2013 bis 2015 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung** sowie einer den **Zeitraum 01-12/2016 umfassenden Nachschau** lag der Bp die von der Bf.

eingereichte **Prognoserechnung I vom 01.12.2014** (Beilage I zum Erkenntnis) vor. Die Summen der einzelnen Teilpositionen ergaben für **2013 bis 2035 (23 Jahre)** folgendes Bild:

2013 bis 2035, in €	P I	P I
	01.12.2014	01.12.2014
Miete	355.657,44	
Miete abzgl. 4% Ausfall		341.681,60
Summe Miete	355.657,44	341.681,60
Afa	121.990,18	121.990,18
Zinsen	153.401,19	153.401,19
BK inkl. 2% alle 5 J.	11.202,92	11.202,92
Instandhaltung	17.600,00	17.600,00
Servicegebühren		
Summe WK	304.194,29	304.194,29
Ergebnis	51.463,17	37.487,32

Für 2013 und 2014 erfasste die Bf. die tatsächlichen Ergebnisse. Ab 2015 setzte sie Mieteinnahmen unter der Annahme einer Auslastung von 120 Tagen zu einem Durchschnittspreis von € 133,22/Tag unter Berücksichtigung einer Indexanpassung von 2% alle 5 Jahre und einem Mietausfallsrisiko von 4% an.

AfA: diesbezüglich gelangten die Parteien im weiteren Verfahren zu übereinstimmenden Beträgen. Ein weiteres Eingehen erübrigt sich.

Betriebskosten: diese betrugen 2013 € 0,00 und 2014 € 275,25. Ab 2015 prognostizierte sie die Bf. mit pauschal € 500,00/Jahr, indexangepasst alle fünf Jahre um 2%.

Instandhaltungsaufwendungen und sonstige Ausgaben: diese bezifferte die Bf. ab 2014 pauschal mit € 800,00/Jahr.

Zinsaufwand: dieser kam laut Tilgungsplan „alt“ zum Ansatz.

Ab dem Jahr 2020 ergab die Prognoserechnung I einen Jahresüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, im Jahr 2031 (im 19. Jahr der Tätigkeit) erwartete die Bf. einen kumulierten Gesamtüberschuss in Höhe von € 4.817,67.

Der Prüfer qualifizierte die Vermietung umsatz- und einkommensteuerlich als Liebhaberei. Die Prognose I umfasse einen Zeitraum von 23 Jahren, hier betrage dieser aber nur 20 Jahre. Aus den tatsächlich erzielten Einnahmen bzw. Einkünften sei ersichtlich, dass die prognostizierten Einkünfte bei weitem nicht erreicht würden. 2013 bis 2016 entstände bereits vor allem aufgrund der weitaus geringeren als prognostizierten Einnahmen eine Differenz zur Prognoserechnung von minus € 15.482,00. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Einkünfte 2013 bis 2015 sowie für 2016 der auf Basis der Einnahmen laut UVA abzüglich AfA und Zinsen errechneten Einkünfte ergäbe sich in der Prognose I in einem Zeitraum von 20 Jahren einen Gesamt-Werbungskostenüberschuss von **€ 5.120,00**.

In den Umsatzsteuer(festsetzungs)bescheiden erfasste das Finanzamt die in den Gutschriftsabrechnungen der Hotel-GmbH an die Bf. ausgewiesenen, nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldeten Umsatzsteuerbeträge.

ENDGÜLTIGE BESCHEIDE des FINANZAMTES

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ **endgültige Nichtveranlagungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2015, endgültige Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015** sowie **endgültige Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 01-03/2016, 07-09/2016 und 10-12/2016**.

BESCHWERDE:

In der **Beschwerde vom 24.05.2017** gegen die vorgenannten Bescheide erachtete die Bf. die Vermietung als objektiv ertragsfähig. Sie legte die berichtigte **Prognoserechnung II** (Beilage II zum Erkenntnis) mit einem Gesamt-Einnahmenüberschuss für **2013 bis 2032** von **€ 46.363,17** vor. Die kumulierten Zinsen - basierend auf dem **Tilgungsplan „neu“** - betrugen € 90.930,71. Die Summen der Teilpositionen waren:

2013 bis 2032, in €	P II	P II
vorgelegt	24.05.17, Beschwerde	
Miete	258.497,98	
Miete abzgl. 4% Ausfall		249.205,17
Summe Miete	258.497,98	249.205,17
Afa	78.034,23	78.034,23
Zinsen	90.930,71	90.930,71
BK inkl. 2% alle 5 J.	18.614,48	18.614,48
Instandhaltung	15.262,58	15.262,58

Servicegebühren		
Summe WK	202.842,00	202.842,00
Ergebnis	55.655,98	46.363,17

Die Bf. begründete die Ertragsfähigkeit mit

- **steigenden Mieteinnahmen ab 2017** wegen der **Aufnahme der Wohnung in verschiedenste Buchungsportale** wie TUI Ferienhaus, Inter Chalet, Expedia, Carinziahotel, HRS, Trivago, Bergfex.at, hotels.com, Tiscover.com, sowie
- der **Umschuldung des Kredites** durch die **Zinssenkung von derzeit 2,75% auf 1,5% p. a.**, zu der die Bank nach umfassenden Verhandlungen bereit gewesen sei.

Weiters beabsichtigte die Bf. eine **vorzeitige teilweise Rückführung des Darlehens durch einen bereits zu Beginn der Tätigkeit geplanten und so mit der Bank vereinbarten Verkauf einer Auslandsimmobilie.**

Bei 105 Vermietungstagen zu einem Durchschnittspreis von € 133,22/Tag, der AfA (nach Ausscheidung des Grundanteils) und Verminderung der Zinsen ergäbe sich 2027 (15. Jahr der Vermietung) ein kumulierter Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von € 3.395,22. Die Betriebskosten habe die Bf. von € 500,00 auf € 800,00 (indexangepasst) erhöht, die Aufwendungen für Instandhaltung und sonstige Ausgaben habe man wie in der Prognose I belassen.

ABWEISENDE BESCHWERDEVORENTSCHEIDUNG

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Beschwerdeentscheidung**. Es stellte - auszugsweise festgehalten - fest:

„-Das Appartement steht grundsätzlich ganzjährig der Vermietung zur Verfügung. Die Eigennutzung fand im Ausmaß von zwei Kalenderwochen pro Jahr statt. Diese Eigennutzung wurde bis dato in den Überschussrechnungen nicht berücksichtigt.

-Die Nutzung der Tiefgaragenplätze ist in der Miete inbegriffen.

-Die tatsächlichen Vermietungs- bzw. Abrechnungstage betrugen 2013 6 Tage, 2014 51 Tage, 2015 63 Tage, 2016 84 Tage, für das Jahr 2017 wurde lediglich der Nettoumsatz für die Monate 01 - 06/2017 in Höhe von € 6.941,15 bekanntgegeben.

-Darlehensvertrag alt:

... eine Vereinbarung hinsichtlich einer Sondertilgung ist dem Kreditvertrag NICHT zu entnehmen;

-Tilgungsplan alt:

Der ursprüngliche Tilgungsplan weist eine Laufzeit von 2013 bis 2039 auf, wobei aus dem Tilgungsplan eine Sondertilgung NICHT ersichtlich ist; die im Tilgungsplan ausgewiesenen Zinsen wurden der Prognoserechnung I zu Grunde gelegt;

-Änderung Darlehensvertrag - Tilgungsplan neu:

Lt. Tilgungsplan vom 23.05.2017 wurden folgende Änderungen vorgenommen: „,, eine vereinbarte Sondertilgung ist dem Tilgungsplan NICHT zu entnehmen;

-AfA-Bemessungsgrundlage:

Anm.: wird wegen des Ausßerstreitstellens nicht näher erörtert

-Betriebskosten:

Die alljährlich anfallende Grundservicepauschale in Höhe von € 1.000,00 + 20% USt wurde bis dato in den Überschussrechnungen bzw. den Prognoserechnungen nicht berücksichtigt. Eine detaillierte Aufgliederung der verbuchten Werbungskosten wurde nicht vorgelegt. Die Kosten für Buchhaltungs-, Beratungs- und Abschlussarbeiten wären in der Einnahmen-Werbungskosten-Rechnung unter den Ausgaben erfasst (Hinweis: die gesamten Instandhaltungsaufwendungen und sonstigen Ausgaben wurden in den Prognoserechnungen mit pauschal € 800,00/Jahr angesetzt);“

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht und führte begründend aus:

- Bezüglich der **Finanzierung und des Zinsaufwandes** habe die Bf. nachweislich erst 2017 den Kredit hinsichtlich der Zinssatzsenkung nachverhandelt. Damit sei eindeutig eine **nachträgliche, zu Beginn der Betätigung nicht geplante Änderung** dokumentiert. Erst im Zuge der Bp habe die Bf. die Notwendigkeit einer Nachverhandlung erkannt und reagiert.
- Den **Nachweis für eine zu Beginn geplante Sondertilgung** durch Veräußerung einer Auslandsimmobilie erachtete das Finanzamt nicht als erbracht. Weder aus dem Kreditvertrag vom 18.01.2013, noch aus den Tilgungsplänen alt und neu oder den Prognoserechnungen I und II sei diese Absicht ersichtlich. Die Bf. habe auch nicht nachgewiesen, mit welchen Mitteln sie allfällige Sondertilgungen konkret vornehmen wollte.
- Die 2017 eingetretene Verringerung des Zinssatzes von 2,75 % p.a. auf 1,5 % p.a. und eine eventuell in Zukunft geplante Sondertilgung könnten - weil als **nachträgliche Änderungen der Bewirtschaftung** anzusehen - nicht auf den Beschwerdezeitraum rückprojiziert werden. Auf den in der Prognose zur Beschwerde dargestellten

(verminderten) Zinsaufwand sowie auf die behauptete Sondertilgung sei daher nicht einzugehen.

- Der Ansatz von **künftigen Instandhaltungs- und Reparaturkosten** mit fixen Beträgen erscheine nach allgemeiner Lebenserfahrung und den im Rahmen von Liegenschaftsbewertungen üblicherweise verwendeten Prozentsätzen (siehe Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 7. Auflage - 0,5% der Herstellungs-, Anschaffungskosten) nicht üblich bzw. nachvollziehbar. Es verwies auf die Erkenntnisse des VwGH vom 28.02.2012, 2009/15/0192, sowie vom 31.05.2006, 2001/13/0171. Auch bei neuerrichteten Gebäuden (Appartements) wäre zumindest nach Ablauf von 10 Jahren ein höherer Aufwand für Instandhaltungen und Nachschaffungen (auch für die Einrichtung) anzusetzen bzw. eine Indexanpassung vorzunehmen.
- Die tatsächlich angefallenen **Betriebskosten** 2014 mit € 2.776,05 und 2015 mit € 1.752,00 seien deutlich höher als die Werte laut Prognoserechnung I (€ 500,00 indexangepasst) und Prognoserechnung II (€ 800,00).
- Die **Servicepauschale** sei bis dato weder in die Prognoserechnungen noch in die Überschussrechnungen aufgenommen.
- Die **tatsächlichen Einnahmen** seien im Beschwerdezeitraum deutlich hinter den erwarteten Einnahmen zurückgeblieben. Wie aus dem Auftragsvertrag ersichtlich (siehe Pkt. 4.15. und Pkt. 6.3.), habe die Betreiberin die Vermarktung der Wohnung unter Zuhilfenahme von Tour Operatoren übernommen. Warum der Auftragnehmer die Vermarktung nicht unter Zuhilfenahme aller ihm zur Verfügung stehenden Mittel und Infrastruktur (eigener Hotelbetrieb, mehrere „Fremdvermietungen“ im Rahmen von Auftragsverträgen) vorgenommen haben soll, sei aus den Ausführungen nicht ersichtlich bzw. nicht nachvollziehbar.
- Bis 2017 (nach erfolgter Bp) habe die Bf. offenbar in keiner Weise den Auftragnehmer für die geringe Auslastung verantwortlich gemacht bzw. keinen Einfluss darauf ausgeübt, die Lage zu verbessern.
- Das Ausmaß der Steigerung der Einnahmen von ca. 70% (laut Prognose II) ab 2017 sei nicht nachvollziehbar und vermag allein mit der Begründung der Aufnahme in weitere Buchungsportale nicht zu überzeugen.

Im Zuge der Beschwerdeerledigung nahm das Finanzamt folgende Korrekturen vor:

- **Prognostizierte Mieteinnahmen, Betriebs- und Instandhaltungskosten für die Folgejahre:** wurden aus Vereinfachungsgründen nicht korrigiert.
- **Berichtigung der AfA hinsichtlich der Anschaffungsnebenkosten und des Anteils für Grund und Boden:**
Anm: Die AfA konnte im weiteren Verfahren außer Streit gestellt werden.
- **Zinsaufwand:** diesen setzte es laut Tilgungsplan „alt“ (inklusive Gebühren) an.
- Es erfasste die bis dato **nicht enthaltenen Bankspesen und die Servicegebühr.**

- **Eigennutzung durch die Bf.:** Es unterließ die Kürzung der Werbungskosten für die Eigennutzung aufgrund der Geringfügigkeit in Anbetracht des beträchtlichen Gesamt-Werbungskostenüberschusses.

Nach Ablauf eines Zeitraumes von 20 Jahren gelangte das Finanzamt zu einem **Gesamt-Werbungskostenüberschuss von € 41.192,01 (Beilage III zum Erkenntnis - „Prognose FA - BVE“)**:

2013 bis 2032, in €	P - BVE	P - BVE
vom	29.09.2017, BVE	
Miete	257.609,97	
Miete abzgl. 4% Ausfall		248.317,34
Summe Miete	257.609,97	248.317,34
Afa	89.639,82	89.639,82
Zinsen	145.992,45	145.992,45
BK inkl. 2% alle 5 J.	18.614,50	18.614,50
Instandhaltung, Berat.	15.262,58	15.262,58
Servicegebühren	20.000,00	20.000,00
Summe WK	289.509,35	289.509,35
Ergebnis	- 31.899,38	- 41.192,01

VORLAGEANTRAG

Im **Vorlageantrag** wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen.

VORHALTEVERFAHREN und MÜNDLICHE VERHANDLUNG beim BFG

Im weiteren Beschwerdeverfahren und in der mündlichen Verhandlung beim **BFG** konnten folgende Feststellungen getroffen werden:

Zum Auftragsvertrag:

Der Auftragsvertrag war im Zeitpunkt der Vorhaltsbeantwortung beim BFG (29.06.2020) noch aufrecht.

Zur (teilweisen) vorzeitigen Sondertilgung:

Die Bf. konkretisierte ihr diesbezügliches Vorbringen weder hinsichtlich des zu verkaufenden Objekts noch der Höhe der beabsichtigten (erwarteten) Tilgungssumme. Ebenso wenig machte sie Angaben zum Zeitpunkt der beabsichtigten Veräußerung. Sie meinte, dass die Vereinbarungen mit der Bank vom 24.05.2017 die Sondertilgung berücksichtige. Die vorzeitige Kapitaltilgung habe sie in den Planungsrechnungen nicht einbezogen, da die Rückführung bis dato noch nicht durchgeführt sei.

Die steuerliche Vertretung bejahte die Möglichkeit, dass mit dem Erlös des geplanten Liegenschaftsverkaufs der endfällige Kredit am 05.02.2016 getilgt werden sollte. Die dem Verkauf entgegenstehenden Gründe konnte sie nicht konkretisieren; es gebe viele Gründe, warum ein Verkauf nicht durchgeführt werde (Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2020, mündliche Verhandlung).

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht. Die im Schreiben der Bank eingeräumte Möglichkeit der jederzeitigen vorzeitigen Rückzahlung ersetze keine konkrete Vereinbarung einer Sondertilgung, die bereits im Kreditvertrag mit Datum und Höhe zu definieren sei. Nur in diesem Fall würde die gesamte Zinsberechnung bereits unter Berücksichtigung der Sondertilgung vorgenommen (Stellungnahme vom 09.07.2020 und mündliche Verhandlung).

Zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und den Auslastungstagen für 2017 bis 2019:

Die Bf. bezifferte darin die Einkünfte mit - € 12.364,09 (2017), € 5.608,51 (2018) und € 3.728,74 (2019) bei 48 (2017), 165 (2018) und 128 (2019) Auslastungstagen (Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2020).

Laut Finanzamt seien die Überschussrechnungen 2017 bis 2019 nach Änderung der Bewirtschaftung (Änderung der Kreditkonditionen am 1.4.2017) erstellt worden. 2017 weise trotz der Zinsänderungen aufgrund der geringen Auslastungstage (46) einen Überschuss der Werbungskosten aus. Das Ergebnis des Jahres 2018 sei auf die Zinsminderungen bzw. auf der Einnahmenseite auch auf das Anbieten über diverse Plattformen zurückzuführen. In der Überschussrechnung 2019 seien keine Beratungsaufwendungen angesetzt (Stellungnahme vom 09.07.2020).

Zur Art der Bewerbung:

Der Auftragnehmer habe ab 2017 die Vermietung über die Hotel-Gruppe, das Hotel und diverse Plattformen vorgenommen. Soweit die steuerliche Vertretung gehört, jedoch - weil für irrelevant gehalten - nicht verifiziert habe, habe die Bf. ab 2017 auch in Eigeninitiative erfolgreich in ihrem eigenen Umfeld und über diverse Plattformen das Appartement zur Vermietung angeboten. Die ab 2017 deutlich steigenden Einnahmen seien auch auf die Eigeninitiative der Bf. zurückzuführen (Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2020 und mündliche Verhandlung).

Stellen

- a. die ab **01.04.2017** geltende neue Kreditvereinbarung und
- b. die ab **2017** erfolgte Bewerbung in Eigeninitiative durch die Bf. auch auf diversen Plattformen eine Änderung der Bewirtschaftung dar?

Das Finanzamt erblickt in beiden Maßnahmen eine Änderung der Bewirtschaftung.

Die Bf. habe durch diese nachträglichen, auf Druck der Ergebnisse der Bp (mögliche Qualifikation als Liebhaberei) gesetzten Maßnahmen überhaupt erst die Möglichkeit geschaffen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum erzielen zu können; daher sei die Betätigung unter Anwendung der LVO von Beginn bis zur Vornahme der relevanten Änderungen als Liebhabereitätigkeit anzusehen. Dass die Vermietung ab diesem Zeitpunkt aufgrund der Änderung der Bewirtschaftung zu einem Gesamt-Einnahmenüberschuss führe, könne an der Beurteilung des Zeitraumes bis 2017 nichts ändern (Stellungnahme vom 29.07.2020).

Aus dem ursprünglichen Tilgungsplan (Ausdruck vom 29.10.2014) ergebe sich **kein Hinweis auf eine von Beginn an vereinbarte und geplante Abänderungsmöglichkeit der Kreditkonditionen**. Der darin festgehaltenen Laufzeit von 25 Jahren sei durchgehend ein Zinssatz von 2,75 % (effektiv 2,8 %) zugrunde gelegt.

Das Finanzamt erblickte auch eine grundlegende Änderung darin, dass der Abstattungskreditvertrag zunächst **am 05.2.2016 als endfälliger Kredit** getilgt werden sollte, dann aber - wie aus den Bankbelegen ersichtlich - der Kredit **mit 01.01.2015 in einen Ratenkredit geändert** worden sei. Es verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.04.2010, 2007/15/0227.

Am 28.01.2016 sei laut Vermerk auf dem Schreiben der Bank die Laufzeit verändert worden. Die Höhe der Zinsen sei aber erst nach den Feststellungen der Bp vermindert worden. Wollte man in einer Zinsänderung und der Änderung der Art des Kredites keine Änderung der Bewirtschaftung erblicken, hätte das Finanzamt niemals die Möglichkeit, eine Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren.

Die ab 2017 gestiegenen Einnahmen werden auch nicht unter den zu Beginn bestehenden Bedingungen möglich gewesen sein, sondern nur aufgrund eines entsprechend gravierend geänderten Engagements. Die von der Bf. ab 2017 erfolgte Bewerbung in Eigeninitiative auch über diverse Plattformen sei eine Änderung der Bewirtschaftung. Das Finanzamt verwies auf das Erkenntnis des BFG vom 13.07.2016, RV/2100302/2013 (Stellungnahme vom 09.07.2020, mündliche Verhandlung).

Die Bf. verneinte hinsichtlich beider Maßnahmen eine Änderung der Bewirtschaftung. Die Anpassung (Nachverhandlung) der Kreditkonditionen an ein anderes wirtschaftliches Umfeld

(Zinsniveau) sowie die Bewerbung der Tätigkeit und die Aufrechterhaltung bzw. Steigerung der Auslastung seien solche zur **Verbesserung und Optimierung** des unternehmerischen Handelns, also **Teil der laufenden unternehmerischen Tätigkeit**, d. h., alltäglich und üblich (ein natürlicher Prozess); sie gehören zu den Pflichten jedes Unternehmers. Es könne vom Unternehmen nicht verlangt werden, in einem schlecht verzinsten Kredit zu verharren, wenn sich das Zinsniveau verändere. Das Gegenteil könnte dem Unternehmer vorgeworfen werden. Die Bf. habe etwas unternehmen müssen, die Maßnahmen seien **wirtschaftlich geboten** gewesen. Das Finanzamt verlange de facto ein Verharren in schlechten wirtschaftlichen Konditionen, nur um die erste Prognose zu erfüllen und nicht von dieser abzuweichen. Diese statische Betrachtungsweise sei verfehlt, wirklichkeitsfremd und entspreche auch nicht der Verwaltungspraxis. Nach Rz. 94 LRL sei eine Änderung der Bewirtschaftung nur eine **grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements**. Die Finanzverwaltung qualifiziere in Rz. 100 LRL eine Umschuldung/ Umwandlung in einen niedriger verzinsten Kredit grundsätzlich nicht als Änderung der Bewirtschaftung (Gegenäußerung Bf. vom 22.07.2020 und vom 24.08.2020, mündliche Verhandlung).

Im Zeitraum 2013 bis März 2017 habe die Bf. - so das Finanzamt - trotz eklatant hoher Verluste keine unternehmerisch sinnvollen Maßnahmen gesetzt, diesen Umstand zu ändern. Es seien keine Optimierungen, also „normale, laufende Tätigkeiten“ eines pflichtbewussten Unternehmers im Hinblick auf Änderungen der Kreditkonditionen oder zur Verbesserung der Ertragslage durch Änderung bzw. Anpassung der Vereinbarungen im Auftragsvertrag (Pkt. 3.2. ausschließliche Vermietung der Appartements durch die Hotel-GmbH als Auftragnehmerin, Ausschluss der gewerbsmäßigen Vermietung durch die Auftraggeberin) vorgenommen worden.

Im Falle einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung (§ 1 Abs. 1 LVO) seien Anpassungen zur Verbesserung der Ertragslage (Änderung der Bewirtschaftung durch Anpassung der Bewirtschaftung, Änderung der Finanzierung oder Preispolitik) strukturverbessernde Maßnahmen, die im Zuge einer (jährlichen) Kriterienprüfung gemäß § 2 LVO als zur Vermeidung der Beurteilung als Liebhabereitätigkeit geeignet angesehen werden.

Bei Tätigkeiten mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO) hingegen stellten diese Maßnahmen als grundlegende Änderungen des wirtschaftlichen Engagements, die zu einer objektiv ertragsfähig gestalteten Betätigung führen, eine Änderung der Bewirtschaftung dar.

Das Finanzamt verlange kein Verharren in schlechten wirtschaftlichen Konditionen zur Erfüllung der Erstprognose. Es sei die Ertragsfähigkeit einer Betätigung **unter den zu Beginn der Betätigung vorliegenden Parametern** zu beurteilen. Eine Änderung von Konditionen oder der Art der Bewirtschaftung seien aus wirtschaftlicher Sicht unabdingbar und auch nachvollziehbar, sie können jedoch bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 LVO zu einer Änderung der Bewirtschaftung führen (Stellungnahme vom 29.07.2020, mündliche Verhandlung).

Zum Einfluss der Meldung des Nebenwohnsitzes sowie des Abschlusses des Dienstbarkeitsvertrages mit dem Lebensgefährten auf die Vermietung bzw. ihre Vereinbarkeit mit der Vermietung:

Der Dienstbarkeitsvertrag ändere nach Ansicht des Finanzamtes nichts an der Zurechnung der Einkünfte. Er könne jedoch ab 2018 das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht bestätigen, denn es sei nicht auszuschließen, dass der 1953 geborene Lebensgefährte in seiner Alterspension das Wohnrecht nutze. Dies könne sich dann innerhalb eines zwanzigjährigen Zeitraumes bewegen. Man könnte auch die Ansicht vertreten, dass die Vermietung gar nicht auf Dauer angelegt gewesen sei. Das Wohnrecht sei relevant, ein solches werde nicht ohne Grund eingeräumt worden sein (Stellungnahme vom 09.07.2020, mündliche Verhandlung).

Die Bf. wisse nicht mehr - so die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung - warum sie die Dienstbarkeit ihrem Lebensgefährten eingeräumt habe. Wirtschaftlich und rechtlich spiele die Dienstbarkeit in Wahrheit keine Rolle. Sollte der Lebensgefährte sein Wohnrecht ausüben, stünden Vorsteuerberichtigungen zur Verfügung. Er habe das Wohnrecht bis dato nicht ausgeübt. Sie hätten die IST-Zahlen für 2020. Die Einnahmen dieses wirtschaftlich schwierigen Jahres würden über € 20.000,00 liegen.

Das Problem mit der Ausübung des Wohnrechts gebe es auch bei der Bf. Sie könnte jederzeit ihren Wohnsitz verlegen. Dann müsste die vorzeitige Beendigung natürlich hinterfragt werden.

Die steuerliche Vertretung konnte nicht sagen, aus welchen Gründen der Nebenwohnsitz angemeldet worden sei. Die Nebenwohnsitzmeldung habe weder in Bezug auf das Steuerrecht noch ein DBA Auswirkungen.

Zu den Letztfassungen der Prognoserechnungen

Unter Berücksichtigung der IST-Zahlen bis inkl. 2019 gelangte die Bf. im Zeitraum 2013 bis 2032 in der **Prognoserechnung vom 29.06.2020** (Beilage IV zu diesem Erkenntnis) zu einem Gesamt-Einnahmenüberschuss von **€ 30.214,16**. Angemerkt werden darf, dass sich rechnerisch bei Durchrechnung der Teilpositionen laut Bf. und unter Berücksichtigung des außer Streit gestellten AfA-Betrages (€ 89.639,83) für das BFG ein Gesamt-Einnahmeüberschuss von € 28.044,20 ergibt.

Die Summen zeigen folgendes Bild:

2013-2032, in €	Bf. 29.06.2020	Bf. 29.06.2020
Miete	365.766,81	
Miete inkl. 4% Ausfall		354.205,30
Summe Miete	365.766,81	354.205,30

Afa	89.639,83	89.639,83
Zinsen	93.310,33	93.310,33
BK inkl 2% alle 5 J.	87.800,82	87.800,82
Instandhaltung und Ber.	55.410,12	55.410,12
Servicegebühren		
Summe WK	326.161,10	326.161,10
Ergebnis	39.605,71	28.044,20

Einzelne Punkte legte die Bf. noch im Schreiben vom 22.07.2020 dar.

Zu dieser Prognose ist noch festzuhalten:

Geschätzte Einnahmen ab 2021 von € 22.000,00, indexangepasst:

Die ab 2021 mit € 22.000,00 geschätzten Einnahmen pro Jahr würden laut steuerlicher Vertretung auf glaublich 140 angenommenen Nöchtigungen basieren. Bereits im wirtschaftlich äußerst schwierigen Jahr 2020 habe die Bf. die für 2021 prognostizierten Einnahmen von € 22.000,00 erreicht (mündliche Verhandlung).

Prognostizierte Zinsen: diese brachte die Bf. laut Tilgungsplan „neu“ in Ansatz. Die Zinsänderung sei eine laufende Maßnahme.

AfA: die nur für 2018 gegenüber der AfA des Finanzamtes bestehende Abweichung stellte die Bf. im **Schreiben vom 22.07.2020** außer Streit. Es ist nun auch für 2018 die AfA lt. Finanzamt in der Prognoserechnung zur BVE bzw. zur Stellungnahme vom 09.07.2020 anzusetzen.

Servicegebühr: Die Bf. wollte den vom Finanzamt festgestellten fehlenden Ansatz noch prüfen (Vorhaltsbeantwortung vom 22.07.2020), teilte dann aber dazu nichts mehr mit.

Die Bf. begehrt im Hinblick auf die von ihr am 29.06.2020 vorgelegte Prognoserechnung und ihre Ansicht zur Frage der Änderung der Zinskonditionen und der Bewerbung die **Stattgabe der Beschwerde** (mündliche Verhandlung).

Das **Finanzamt** legte seine **Prognose vom 09.07.2020** (Beilage V zum Erkenntnis) vor, nachfolgend die Summen abgebildet:

2013-2032, in €	FA 09.07.2021	FA 09.07.2021
Miete	365.766,80	

Miete inkl. 4% Ausfall		354.205,29
Summe Miete	365.766,80	354.205,29
Afa	89.639,83	89.639,83
Zinsen	145.992,45	145.992,45
BK inkl 2% alle 5 J.	75.328,27	75.328,27
Instandhaltung und Ber.	50.882,07	50.882,07
Servicegebühren	20.000,00	20.000,00
Summe WK	381.842,62	381.842,62
Ergebnis	- 16.075,82	- 27.637,33

Das Finanzamt legte zugrunde:

Einnahmen und Afa: diesbezüglich gehen die Parteien von gleichen Zahlen aus.

Summe von Betriebskosten, Instandhaltung, sonstige Kosten und Servicegebühren:

Diese Summe laut Finanzamt ist um € 3.000,00 höher als jene der Bf. und könnte seinen Grund darin haben, dass die Bf. bis dato die Servicegebühren 2013 bis 2015 nicht in Ansatz brachte (Finanzamt in der mündlichen Verhandlung). Angemerkt werden darf, dass in der übermittelten Prognoserechnung des Finanzamtes (Beilage V) die Summen der Positionen „Instandhaltung, Beratung“ und „Servicegebühr“ jeweils mit je € 15.262,58 ausgewiesen sind, rechnerisch aber die Summen € 50.882,07 (Instandhaltung, Beratung) bzw. € 20.000,00 (Servicegebühr) betragen und auch in dieser Höhe im Gesamtergebnis von - €27.637,33 erfasst sind.

Prognostizierte Zinsen: Ansatz laut Tilgungsplan „alt“.

Für den **Zeitraum 2013 bis 2017** - für das Finanzamt also im Zeitraum bis zur Änderung der Bewirtschaftung der Bewirtschaftung im Jahr 2017 - errechnete das Finanzamt unter den zu Beginn geltenden Bedingungen einen **Gesamt-Werbungskostenüberschuss von beinahe € 60.000,00**. Bei Fortführung bis ins Jahr 2032 unter Zugrundelegung des Tilgungsplans „alt“ verbliebe nach Ablauf des Jahres 2032 der in der Tabelle angeführten **Gesamt-Werbungskostenüberschuss von rd. € 27.600,00**. Das Finanzamt beantragte die **Abweisung der Beschwerde**.

Zum Eigenverbrauch:

Die Parteien erachten die Ausscheidung der Werbungskosten im Verhältnis der von der Bf. und ihrem Lebensgefährten genutzten 14 Tagen zu 365 Tagen pro Jahr, dies entspricht einem Anteil von 3,84%, p als gerechtfertigt (mündliche Verhandlung).

Vorbringen nach der mündlichen Verhandlung:

Der Vollständigkeit halber darf festgehalten werden, dass die steuerliche Vertretung der Bf. in ihrer E-Mail vom 25.05.2021 vorbrachte, dass ihrer Ansicht nach keine Liebhaberei vorliege. Wenn eine Änderung der Bewirtschaftung angenommen werden sollte, so sei diese im Jahr 2017 gelegen, weil Aktivitäten (Bewerbungen auf Plattformen, etc.) für die Vermietung im Jahr 2018 naturgemäß im Jahr 2017 gesetzt haben werden müssen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Vorbringen und Beweismittel:

Die Bf. hat am Tag des Erwerbes des Appartements (18.01.2013) die Anschaffungskosten zur Gänze fremdfinanziert und den Auftrags- und Servicevertrag abgeschlossen (vorgelegte Verträge).

Seit 25.01.2013 haben die Bf. und ihr Lebensgefährte an der Adresse des Appartements einen Nebenwohnsitz und hat der Lebensgefährte ein dingliches, unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht auf seine Lebensdauer. Ein Verzicht auf dieses Wohnungsgebrauchsrecht liegt nicht vor (Dienstbarkeitsvertrag, Abfrage der RichterIn beim Zentralen Melderegister, Erörterung in der mündlichen Verhandlung).

Der ursprüngliche Abstattungskreditvertrag vom 18.01.2013 war endfällig zum 05.02.2016 vereinbart. Vor dem Endfälligkeitstermin kam es zu einer Änderung in einen Ratenkredit. Ab 01.01.2015 hatte die Bf. einen Kredit über 25 Jahre mit für die gesamte Laufzeit gleichbleibendem Zinssatz von 2,75% p. a. in 300 Raten (bis 31.12.2039) zu zahlen (vorgelegter Abstattungskreditvertrag, Tilgungsplan „alt“, (Vermerk auf) Schreiben der Bank, Kontoauszüge).

Per 24.05.2017 wurde der Zinssatz von 2,75% auf 1,5%, vermindert, die Laufzeit bis 30.04.2036 verkürzt und die monatliche Rückzahlungsrate geringfügig erhöht. Diese Vereinbarung basierte nicht auf einer Änderung des Zinsniveaus. Sie war auch nicht von Beginn an geplant (siehe Tilgungsplan „neu“, Vorbringen der Bf., mündliche Verhandlung, vorgelegte Unterlagen).

Eine vorzeitige Kapitaltilgung war ohne Kosten oder Provisionen jederzeit möglich (Schreiben der Bank vom 24.05.2017). Eine bereits (zu Beginn der Vermietung geplante) vorzeitige teilweise Kapitaltilgung durch den Veräußerungserlös einer Auslandsimmobilie ist nicht

erwiesen und auch nicht in den Prognoserechnungen abgebildet (Vorbringen der Bf. im Beschwerdeverfahren, Tilgungsplan „alt“ und „neu“, Prognose I und II).

Bis zum Jahr 2017 hat ausschließlich die Hotel-GmbH die Vermarktung des Appartements übernommen, ab 2017 hat zusätzlich die Bf. in Eigenregie das Appartement auch über diverse Plattformen angeboten (Vorbringen der Bf. im Beschwerdeverfahren).

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Liebhaberei oder Einkunftsquelle?

Liegt ein vermietbares Objekt vor?

Im gegenständlichen Fall ist nach Ansicht des BFG vorerst zu klären, ob angesichts des dem Lebensgefährten eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechts und des Nebenwohnsitzes der Bf. und ihres Lebensgefährten überhaupt ein der Vermietung zugängliches Objekt vorliegt bzw. dieses nur eine Woche nach Zuführung zur Vermietung dieser wiederum „entzogen“ wurde.

Das Wohnungsnutzungsrecht hat seine Grundlage im ABGB, in dem es heißt:

Durch das Recht der Dienstbarkeit wird ein Eigenthümer gemäß **§ 472 ABGB** verbunden, zum Vortheile eines Andern in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht.

Alle Servituten kommen nach **§ 483 ABGB** darin überein, daß der Besitzer der dienstbaren Sache in der Regel nicht verbunden ist, etwas zu thun; sondern nur einem Andern die Ausübung eines Rechtes zu gestatten, oder das zu unterlassen, was er als Eigenthümer sonst zu thun berechtigt wäre.

Demnach hat im vorliegenden Fall der Lebensgefährte „gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache“ - also auch gegenüber der Bf. - das Recht auf sein Wohnungsgebrauchsrecht. Mag der Lebensgefährte sein Recht bis dato „faktisch“ nicht ausgeübt haben, so kann er es jederzeit ausüben. Fremdübliche Beziehungen vor Augen, bedürfte es für die Vermietung durch die Bf. letztendlich eines Verzichts bzw. der Aufgabe dieses Wohnungsgebrauchsrechts, um - wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht - sagen zu können, dass dieses Recht rechtlich und wirtschaftlich nicht von Belang sei. Wenn im Zuge der mündlichen Verhandlung eingewendet wurde, dass der Lebensgefährte sicher verzichtet haben wird, so fehlt es an einem solchen Nachweis. Dass dieses Objekt der Vermietung zur Verfügung steht bzw. stehen kann, ist wohl nur auf die zwischen den beiden nahen Angehörigen, zu denen auch Lebensgefährten zählen, bestehende Übereinkunft zurückzuführen.

Wie die steuerliche Vertretung zu Recht ins Treffen führt, kann nicht nur der Lebensgefährte, sondern kann aufgrund des Nebenwohnsitzes auch die Bf. jederzeit - sozusagen von heute auf morgen - ihren Wohnsitz am Appartement nehmen.

Der UFS hat in seiner **Berufungsentscheidung vom 03.12.2010, RV/0938-W/10**, betreffend die Vermietung einer gemeinsamen Ehewohnung die Aussage getroffen, dass, solange Teile einer Liegenschaft mit einem Wohnrecht belastet sind, keinerlei Möglichkeiten bestehen, hieraus Einkünfte zu erzielen. Insoweit liegt daher keine Einkunftsquelle vor.

Ebenso ist das **BFG im Erkenntnis vom 11.03.2015, RV/3100446/2011**, zur Auffassung gelangt, dass eine Wohnung beim Käufer noch keine Einkunftsquelle (im Hinblick auf eine spätere Vermietung) darstellt, wenn der Käufer einer Eigentumswohnung dem Verkäufer ein lebenslangliches Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt hat. Die anfallenden Ausgaben (AfA, Fremdfinanzierungskosten) konnten auch nicht als vorweggenommene Werbungskosten abgezogen werden.

Auch wenn für das BFG unzweifelhaft feststeht, dass bei einander fremden Personen das dingliche Wohnungsgebrauchsrecht sowie der Nebenwohnsitz ohne entsprechenden Verzicht einer Vermietung entgegenstehen würde, so ist der vorliegende Sachverhalt im Vergleich zu den angeführten Entscheidungen anders. Hier hat nämlich die Bf. das Appartement auf Basis des mit einem „fremden“ Partner abgeschlossenen Auftrags- und Servicevertrages im Rahmen der Vermietung durch die Hotel-GmbH zur Verfügung gestellt. Das Appartement dient jetzt auch bereits rd. acht Jahre der Vermietung.

Das BFG kann daher bei der faktischen „fremden“ Vermietung nicht zur Auffassung gelangen, dass die Bf. das eine Woche zuvor erworbene und der Vermietung zugeführte Appartement mit der Erteilung des Wohnungsgebrauchsrechts und der Meldung des Nebenwohnsitzes wiederum der Vermietung „entzogen“ hat.

Auch wenn diese Frage für den Beschwerdezeitraum nicht zu beurteilen ist, darf angemerkt werden, dass im Falle einer Beendigung der Vermietung vor Erzielen eines Gesamt-Einnahmenüberschusses der Nebenwohnsitz und die Einräumung der Dienstbarkeit gewichtige Indizien für die Beurteilung der Frage sein könnten, ob eine Vermietung überhaupt auf Dauer bzw. zumindest bis zum Erzielen eines Gesamt-Einnahmenüberschusses geplant war. Bei der gegebenen Sachlage ist - wie vom Finanzamt angedacht - keineswegs auszuschließen, dass die Wohnung als Alterswohnsitz genutzt werden könnte. Die hier getroffenen Abreden lassen berechtigte Zweifel aufkommen, dass die Vermietung auf Dauer angelegt war.

Für das BFG spricht die vorliegende Konstellation dafür, dass sich die Bf. und ihr Lebensgefährte die Möglichkeit der Befriedigung ihrer Urlaubs- und Wohnsitzwünsche bestmöglich offen lassen wollten bzw. wollen. Auch wenn die Bf. die vermietbaren Zeiten der Hotel-GmbH bekannt geben muss(te), bietet der Auftragsvertrag genügend Spielraum, die

Zeiträume für die Vermietung nach ihren persönlichen Bedürfnissen auszurichten. Die Bf. hat aber dennoch den Vorteil, dass durch die zeitweise Vermietung ein Teil der Kosten gedeckt wird.

Nach all dem Gesagten bedarf es daher der Auseinandersetzung mit der weiteren Frage:

Ist die Vermietung im Beschwerdezeitraum eine Einkunftsquelle oder aber eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei?

Die Vermietung des gegenständlichen Appartements ist als „kleine Vermietung“ unter dem Tatbestand des § 1 Abs. 2 der 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 (LVO), in der für die Jahre 2013 bis 2016 jeweils maßgeblichen Fassung, zu prüfen.

Gemäß **§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO** ist Liebhaberei 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. ...

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** 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).

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

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

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., auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag gemäß **§ 11 Abs. 12 UStG 1994** auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Umsatzsteuerlich ist die Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen (vgl. **VwGH vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015**, und die dort zitierte Judikatur).

In den Jahren 2013 bis 2015 sind aus der Vermietung des Appartements nach Berechnung der Bf. Werbungskostenüberschüsse in Höhe von insgesamt € 33.228,01 und nach der Berechnung des Finanzamtes von € 36.319,00 angefallen. Diese Ergebnissituation führt zu einer Liebhabereiprüfung. Zuerst ist zu prüfen:

Unter welchen Bedingungen war die Vermietung zu Beginn geplant und war unter diesen Bedingungen ein Gesamt-Einnahmenüberschuss innerhalb von 20 Jahren erzielbar?

Für die Vermietung auf Basis des zu Beginn abgeschlossenen endfälligen Kredits gibt es keine diese Parameter dokumentierende Prognoserechnung. Sollte - als Möglichkeit von der steuerlichen Vertretung zugestanden - mit dem Erlös einer Auslandsimmobilie der Kredit (teilweise) abgedeckt werden, so findet sich dafür keine für das BFG nachvollziehbare Abbildung. Wie noch nachfolgend festgehalten, könnte aber in der Änderung eines endfälligen Kredits in einen Ratenkredit bereits eine Änderung der Bewirtschaftung gelegen sein.

Angesichts der zeitlichen Nähe zum Vermietungsbeginn ist für das BFG der Plan laut **Prognose I unter Zugrundelegung des Tilgungsplans „alt“ der erste dokumentierte, ursprüngliche Plan der Bf.** Dieser beinhaltete

- den Ratenkredit bis Ende 2039 mit einem Zinssatz von 2,75% p. a. für die gesamte Laufzeit,
- die Vermarktung nur durch die Hotel-GmbH sowie
- keine vorzeitige (teilweise) Tilgung des Kredites.

Das Finanzamt setzte im Zuge der Bp in die Prognose I die tatsächlichen Ergebnisse 2013 bis 2015 sowie die errechneten Ergebnisse für 2016 ein und gelangte nach Ablauf von 20 Jahren zu einem Gesamt-Werbungskostenüberschuss von € 5.120,00 aufgrund tatsächlich geringerer Einnahmen als prognostiziert und dem (teilweisen) Fehlen von Werbungskosten.

Die Bf. trat diesen Feststellungen der Bp mit der im Zuge der Beschwerde erstellten Prognose II entgegen, die jedoch

- einen deutlich niedrigeren Zinsaufwand auf Basis der Zinsänderung des Jahres 2017 sowie
- deutlich höhere Einnahmen auswies, weil ab 2017 zusätzlich die Bf. die Bewerbung auch über diverse Plattformen übernommen hat.

Zu klären ist daher:

Sind

- a. die Änderung eines endfällig vereinbarten Kredites auf einen Ratenkredit,
- b. die Zinsänderung im Jahre 2017 sowie
- c. die Bewerbung auch der Bf. über diverse Plattformen eine grundlegende, wesentliche Änderung der Bewirtschaftung?

Vorauszuschicken ist, dass beide Parteien davon ausgehen, dass nur eine **grundlegende Änderung** zu einer **Änderung in der Bewirtschaftung** führen kann. Streit besteht über die Qualifikation der Änderung als „grundlegende“.

Zur Änderung der Bewirtschaftung heißt es im Erkenntnis **des VwGH vom 29.04.2010, 2007/15/0227**, zu einer **nicht bereits zu Beginn der Tätigkeit geplanten Änderung von einem endfälligen Kredit in einen Ratenkredit** auszugsweise festgehalten wie folgt:

*„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils **nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen**. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so **können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden**, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 95/13/0032). Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand jener **Planung des Steuerpflichtigen** zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat. Nach den Feststellungen der Abgabenbehörde hat der Abgabepflichtige den **Kreditvertrag von "endfällig" auf eine Ratentilgungsvereinbarung umgestellt** und ist ab dieser Umstellung mit positiven Ergebnissen innerhalb von 20 Jahren zu rechnen. Eine derartige Änderung der Rückzahlungsbedingungen des Kreditvertrages, welche **nicht Teil eines von Anfang an bestanden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit** des Abgabepflichtigen war, führt aber zu einer **Änderung der Bewirtschaftungsart, die einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume in die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit entgegensteht**. Der Umstand, dass mit rechtskräftigen Bescheiden für Vorjahre von Liebhaberei ausgegangen worden ist, steht nicht entgegen, dass die Beurteilung späterer Veranlagungsjahre zu einem anderen Ergebnis führt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 1999, 97/15/0156). (Hier: Nach den Angaben der Abgabenbehörde hat der Abgabepflichtige in den Jahren 1992 und 1993 aus der Vermietung*

einer Wohnung Verluste, die im Wesentlichen auf hohe Bankzinsen zurückzuführen gewesen seien, erklärt.)“.

Ebenso wird im Erkenntnis des **VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0312**, zu einer von vornherein nicht geplanten **Sondertilgung von Fremdmitteln** - auszugsweise festgehalten- ausgeführt:

*„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist beispielsweise eine **nicht von vornherein geplante Sondertilgung von Fremdmitteln** zur Anschaffung des Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau **Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit** war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen (vgl. mit weiteren Hinweisen die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 2000/14/0159, und vom 28. März 2001, 98/13/0032). Bei der Frage, ob eine tatsächlich erfolgte vorzeitige Darlehenstilgung Teil eines von Anfang an bestehenden Planes war, handelt es sich um **eine Tatsachenfrage**, deren Beantwortung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, ob die dazu vorgenommene Beweiswürdigung der belangten Behörde schlüssig ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 96/13/0191).“*

Vorauszuschicken ist, dass das Finanzamt von Änderungen in der Bewirtschaftung durch die Maßnahmen a. bis c. ausgeht, was die Bf. verneint. Die Bf. möchte eine einheitliche Betrachtung des Zeitraumes 2013 bis 2032 unter Einbeziehung der Zins- und Bewirtschaftungsänderung.

Angemerkt werden darf, dass die Bf. aus Sicht des BFG den Vorwurf nicht zu entkräften vermochte, dass die Maßnahmen im Jahr 2017 erst auf Druck der Ergebnisse der Feststellungen der Bp erfolgten; dafür sprechen schon die zeitlichen Abläufe der Geschehnisse. Ungeachtet dessen sind die Maßnahmen auf ihre Eigenschaft einer „grundlegenden Änderung der Bewirtschaftung“ zu untersuchen:

Ad a.

Wie oben festgehalten, liegt bezüglich der Vermietung unter Zugrundelegung des endfälligen Kredits keine Planungsrechnung vor, die es zu beurteilen galt. Dem Erkenntnis des VwGH vom 29.04.2010, 2007/15/0227, zu ist jedoch entnehmen, dass die Änderung eines endfälligen Kredits in einen Ratenkredit zu einer Änderung der Bewirtschaftung führen kann. Warum in der Änderung des endfälligen Kredites in einen Ratenkredit hier keine Änderung der Bewirtschaftung gelegen sein sollte, hat die Bf. nicht begründet.

Sollte tatsächlich eine Abdeckung des endfälligen Kredits mit einer Auslandsimmobilie erfolgen, so hat die Bf. diesen Plan jedenfalls nicht eingehalten und einen Ratenkredit abgeschlossen.

Ad b.

Strittig ist, ob die **Änderung der Kreditkonditionen des Jahres 2017** von Anfang an geplant war oder Teil einer grundlegend geänderten Bewirtschaftung sind.

Mangels konkreter Nachweise vermag das BFG dem Vorbringen der Bf. nicht folgen, dass eine Zinsanpassung aufgrund eines geänderten Zinsniveaus erfolgte. Diese Behauptung findet sich auch nicht im Schreiben der Bank. Sonstige, dieses Vorbringen dokumentierende Unterlagen liegen nicht vor.

Der vorliegende Kreditvertrag in seiner Stammfassung gibt keinen Anhaltspunkt für eine von Zeit zu Zeit geplante bzw. von bestimmten Faktoren abhängige Zinsänderung in späteren Jahren. Dies hat auch die Bf. nicht bestritten. Ebenso geht die Prognose I auf Basis des Tilgungsplans „alt“ durchgehend vom Zinssatz von 2,75% aus. Bei dieser Konstellation vermag das BFG nicht zur Auffassung zu gelangen, dass die markante Zinsänderung im Jahr 2017 schon Teil eines zu Beginn der Vermietung bestehenden Plans war.

Festgehalten wird, dass auch nach der Zinssatzänderung der Zinsaufwand einen sehr großen Anteil an den Werbungskosten eingenommen hat und einnimmt, also im Hinblick auf die Erzielbarkeit eines positiven Gesamtüberschusses von Bedeutung ist.

Durch die Zinsänderung 2017 wurde der Zinssatz von seinem Ausgangswert (2,75%) **um 63,64%** auf 1,5 % vermindert. Vergleicht man den Zinsaufwand der Prognose I mit jener vom 29.06.2020 der Bf., so schlägt sich in ersterer bis 2032 ein Gesamt- Zinsaufwand in Höhe von € 145.030,52 und in der Letztfassung ein Zinsaufwand von nur mehr € 93.310,33 zu Buche.

Angesichts dieser Bedeutung ist die Zinssatzänderung im Jahr 2017 nach Auffassung des BFG im Hinblick auf die Erzielbarkeit eines Gesamt-Einnahmenüberschusses sehr wohl eine wesentliche. Zumal der VwGH beispielhaft in einer nicht geplanten Sondertilgung eine „grundlegende Änderung“ sah, kann bei den hier aufgezeigten Auswirkungen der nicht von Beginn an geplanten Verminderung des Zinssatzes von beinahe 64% nach Ansicht des BFG nichts Anderes gelten.

Ad c.

Wenngleich entgegen Pkt. 12.1. des Auftragsvertrages bezüglich der von der Bf. gesetzten Eigeninitiative keine schriftliche Vereinbarung mit der Hotel-GmbH vorgelegt wurde, sind laut Bf. ab 2017 die steigenden Einnahmen teilweise auf die Bewerbung des Appartements durch sie auch über diverse Plattformen zurückzuführen.

In einer solchen zusätzlichen Bewerbung in Eigenregie der Bf. - so sie so geschehen ist und den erhöhten Einnahmen ebenfalls "fremdüblich erzielte" Mieteinnahmen zugrunde liegen - erblickt das BFG ebenfalls eine grundlegende Änderung in der Bewirtschaftung. Auch wenn die Einnahmen der letzten Prognoserechnung nicht auf die jeweiligen Anteile der Erwirtschaftung durch die Hotel-GmbH bzw. die Bf. untersucht wurden, hat die Bf. auf ihr Engagement hingewiesen. Die Auslastungstage und die Einnahmen sind ab 2017 auch entsprechend angestiegen.

Zum Vorbringen vom 25.05.2021, das letztendlich kein Vorbringen iSd § 85 BAO - weil per E-Mail eingebracht - ist, darf angemerkt werden, dass hier für den Beschwerdezeitraum (2013 bis 2016) zwar die Geschehnisse der Folgejahre maßgeblich waren, aber die konkrete Beurteilung der Veranlagung des Jahres 2017 und der Folgejahre dem Finanzamt obliegt.

Zusammenfassend darf daher der Fall wie folgt beurteilt werden:

- Die in der Prognose I dargestellte Bewirtschaftung - Zinssatz von 2,75% und Bewerbung nur durch das Hotel - musste sich den berechtigten Einwand durch die Betriebsprüfung gefallen lassen, dass die darin prognostizierten Einnahmen unter diesen Bedingungen nach Vergleich mit den tatsächlichen Ergebnissen der ersten Jahre nicht erzielbar waren. Unter Ansatz realistischer Einnahmen und Zinsen laut Tilgungsplan „alt“ vermochte die Prognose I daher nicht die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung zu dokumentieren.
- Die im Jahr 2017 erfolgte Änderung hinsichtlich des Zinssatzes samt Laufzeit sowie die Bewerbung auch durch die Bf. (über diverse Plattformen) ist **jede für sich eine wesentliche Änderung in der Bewirtschaftung**. Selbst wenn die Eigenbewerbung durch die Bf. nicht in der Form erfolgte bzw. nicht als wesentliche Änderung zu sehen wäre, liegt in der markanten Verminderung des Zinssatzes im Jahr 2017 eine grundlegende Änderung der Bewirtschaftung.
- Der Beurteilung sind nur die **Zeiträume gleicher Bewirtschaftung zugrunde zu legen**, d. h. die Beurteilung der Jahre 2013 bis 2032 hat unter den zu Beginn bestehenden Bedingungen - Zinssatz von 2,75% sowie der Bewirtschaftung ausschließlich durch die Hotel-GmbH - zu erfolgen.
- Die zu Beginn bestehenden Bedingungen, insbesondere hinsichtlich der Zinsen, spiegeln sich am besten in der **Prognoserechnung des Finanzamtes vom 09.07.2020** (Beilage V) wider, wonach selbst bei den höheren Einnahmen laut Bf., aber bei Beibehaltung der zu Beginn vereinbarten Kreditkonditionen für den Ratenkredit ein **Gesamt-Werbungskostenüberschuss von mehr als € 27.000,00** verbleibt, darin korrekterweise auch die von der Bf. in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2013 bis 2015 nicht angesetzte Servicegebühr erfasst.
- Diese Prognoserechnung ist insoweit zu korrigieren, als dass 3,84% der gesamten Werbungskosten für die Eigennutzung durch die Bf. und ihren Lebensgefährten

auszuscheiden sind . Dieser Anteil für die Eigennutzung beträgt € 14.662,76 (d. s. 3,84% von € 381.842,62).

- Auf der anderen Seite wären in der Prognose vom 09.07.2020 des Finanzamtes die **Einnahmen zum Nachteil der Bf. zu korrigieren**, weil nur die auf die Bewerbung durch die Hotel-GmbH zurückzuführenden Einnahmen zu erfassen sind, nicht aber jene aus der Bewerbung durch die Bf.

Das Finanzamt konnte den in der Prognose I bis 2032 erzielten Einnahmen in Höhe von € 291.844,40 nicht folgen. Dem schloss sich letztendlich die Bf. an, wenn sie in ihrer Prognose II (mit der Beschwerde) nur mehr Einnahmen in Höhe von € 249.205,17 ansetzte. Selbst wenn man bei sehr großzügiger Betrachtung davon ausgeht, dass die € 249.205,17 den Wert darstellen, der bei ausschließlicher Bewerbung durch die Hotel-GmbH erzielbar wäre, wären in der Prognose des Finanzamtes vom 09.07.2020 die Einnahmen um € 42.639,23 (€ 291.844,40 abzgl. € 249.205,17) zu vermindern. Konsequenterweise wäre anteilig der Eigenverbrauch zu vermindern, was jedoch bei dem eindeutigen Ergebnis entfallen kann.

- Diesen Ausführungen folgend, ergäbe sich unter den zu Beginn gewählten Verhältnissen **bei gleichbleibender Bewirtschaftung** nach Ablauf von 20 Jahren ein **Gesamt-Werbungskostenüberschuss von € 55.613,80** (Gesamt-Werbungskostenüberschuss laut Prognose des Finanzamtes vom 09.07.2020 € 27.637,33 zuzüglich Ausscheidung Werbungskosten für Eigennutzung € 14.662,76 und abzüglich Verminderung der Einnahmen um € 42.639,23).
- Selbst wenn in der Eigeninitiative der Bewerbung durch die Bf. keine Änderung der Bewirtschaftung folgen wollte, bliebe nach 20 Jahren jedenfalls ein Gesamt-Werbungskostenüberschuss.
- Das BFG vermochte dem in der Prognoserechnung der Bf. vom 29.06.2020 ausgewiesenen Gesamt-Einnahmenüberschuss nicht zu folgen, weil die Bf. **Zeiträume vor und nach den wesentlichen Änderungen in der Bewirtschaftung** einheitlich betrachtete; diese Vorgehensweise findet jedoch in der Liebhabereiverordnung sowie der Rechtsprechung des VwGH keine Deckung.

Nach all dem Gesagten ist daher die Vermietung umsatz- und einkommensteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren.

Gegen die Steuerschuld aufgrund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 hat die Bf. keine konkreten Einwendungen erhoben, auf die einzugehen gewesen wäre.

Der Beschwerde gegen die im Spruch angeführten Bescheide konnte daher kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

2.2. 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 hier entscheidungswesentliche Frage zum Plan der zu Beginn der Vermietung ist eine Tatsachenfrage und war anhand der vorgelegten Unterlagen und Vorbringen im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen. Die Qualifizierung der Änderung der Kreditkonditionen als wesentliche Änderung findet in der Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erkenntnis vom 28.02.2012, 2008/15/0312, sowie vom 29.04.2010, 2007/15/0227) Deckung.

Ebenso ist die Behandlung der Liebhaberei als unechte Steuerbefreiung durch Höchstgerichtsjudikatur gedeckt.

Die Besteuerung der in den Gutschriftsabrechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge ist eine im § 11 Abs. 12 UStG 1994 normierte Rechtsfolge (nach der Qualifikation der Vermietung als Liebhaberei).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Eine Revision ist nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. Mai 2021