

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***6*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. Juni 2016 betreffend Einkommensteuer 2010, Einkommensteuer 2011, Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014, Umsatzsteuer 2010, Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012, Umsatzsteuer 2013 und Umsatzsteuer 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23.06.2022 in der Hinteren Zollamtsstraße 2b, 1031 Wien, in Anwesenheit der Schriftführerin ***7***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2014 wird abgeändert und die Einkommensteuer 2014 wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 20.08.2016 in Höhe von -1.708,00 € festgesetzt.

II. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 wird gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid 2010 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 279,10 € festgesetzt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2011 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 1.159,19 € festgesetzt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer (Gutschrift) wird in Höhe von -27.18 € festgesetzt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 764,23 € festgesetzt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2014 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 739,36 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Frau ***5*** verstarb am 04.12.2018. Mit Einantwortungsbeschluss vom 30.08.2019 wurde die Verlassenschaft dem Sohn der Verstorbenen, ***2***, unbedingt eingewantwortet.

In den Streitjahren erhielt Frau ***5*** Pensionsbezüge und erklärte Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften.

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2010 bis 2013 und einer den Zeitraum 1/2014 bis 12/2015 umfassenden Nachschau kam der Prüfer in seinem Bericht (Tz 5) zu dem Ergebnis, dass die Vermietung der sich damals im Wohnungseigentum der Verstorbenen befundenen Wohnung in Kitzbühel, ***3***, im Zeitraum 1/2010 bis 09/2014 keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei gewesen wäre.

Die Verstorbene hatte die Wohnung am 24.08.2007 erworben und diese zunächst mit Mietvertrag vom 24.11.2007 befristet für ein Jahr (01.12.2007 bis 30.11.2008) an ein Ehepaar zu Wohnzwecken vermietet. Die Miete war in Höhe von 12.320 € im Voraus zu entrichten gewesen. Der Mietvertrag enthielt die Vereinbarung, dass die Vermieterin zur Verlängerung des Mietverhältnisses bereit gewesen wäre, falls die Mieter dies drei Monate vor Ablauf des befristeten Mietverhältnisses bekanntgegeben hätten. Tatsächlich erfolgte keine Verlängerung des Mietverhältnisses.

Darauffolgend ab dem Jahr 2009 wäre die Wohnung lediglich tageweise als Ferienwohnung vermietet worden. Das Unternehmen „***1***“ habe die Abwicklung und die Erstellung von Angeboten übernommen und dafür eine entsprechende Provision von den erzielten Mieten einbehalten und den Differenzbetrag ausbezahlt. Dies gehe aus Abrechnungen des Unternehmens über den Zeitraum 01.1.2009 bis 02.01.2010 hervor. Für die Zeit danach bis

zum 01.10.2014 ging der Prüfer davon aus, dass gleichermaßen eine tageweise Vermietung erfolgt wäre.

Erst ab dem 01.10.2014 wurde die Wohnung an die ***4*** GmbH befristet bis zum 30.09.2017, inklusive Garage, PKW Abstellplatz und Kellerabteil zu einem monatlichen Mietzins in Höhe von 1.207, 50 € (zuzüglich 10% USt) vermietet. Zusätzlich wurden Betriebskosten in Höhe von 221,75 € (zuzüglich 20% USt) verrechnet. Demnach wurde monatlich ein Geldbetrag in Höhe von 1.550,00 € brutto, welcher sich im Laufe des Jahres 2015 erhöht hätte, entrichtet.

Die Wohnung wurde, nach den per E-Mail am 04.04.2022 übermittelten Angaben des Sohnes der Verstorbenen, Mitte des Jahres 2018 verkauft.

Mit der Vermietung der Wohnung wurden jährlich in den Zeiträumen 2007 bis 2012 Verluste, 2013 bis 2015 Überschüsse und 2016 bis 2017 wiederum Verluste erwirtschaftet.

Nachfolgende Jahresergebnisse dieser Vermietung sind aktenkundig:

2007	-3.434,95
2008	-6.176,75
2009	-2.326,14
2010	-4.054,31
2011	-3.458,43
2012	-5.975,43
2013	2.470,47
2014	1.803,59
2015	10.719,44
2016	-3.306,12
2017	-7.649,92

Der Prüfer trennte die Vermietung in unterschiedliche, weil nicht in gleicher Art bewirtschaftete Zeiträume und kam für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2013 in seinem Bericht vom 22.06.2016 zu dem Schluss, dass die tageweise Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung vom 01.12. 2009 bis 30.09.2014 keinen Gesamtüberschuss erwarten ließe. Dies ungeachtet der im Jahre 2013 und im Zeitraum 1/2014 bis 9/2014 erzielten Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten. Grund dafür wären die schwankenden Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung gewesen, welche die Aufwendungen nicht überstiegen hätten. Dies sei auch von der steuerlichen Vertretung so gesehen worden, allerdings entgegnete diese, dass die Art der Bewirtschaftung nur eine Notlösung, die Absicht auf Dauer zu vermieten, stets gegeben gewesen wäre. Dies werde dadurch bestätigt, dass die Wohnung in den Jahren 2010, 2012 und 2013 einem Immobilienunternehmen zur langfristigen Vermietung angeboten worden wäre.

Ab dem 01.10.2014 nahm der Prüfer erneut eine Änderung der Bewirtschaftungsart an, und bezog aus der Sicht des § 1 Abs. 2 LVO 1993 die daraus erzielten Einkünfte aus der Vermietung der gegenständlichen Wohnung nicht mehr in die verfahrensgegenständliche Beurteilung des Zeitraumes 2010 bis 9/2014 mit ein.

Der Prüfer vertrat dazu die Ansicht, dass nicht mit ausreichenden Mitteln nach einem Dauermieter gesucht worden wäre, die Auslastung unter den gesetzten Maßnahmen in Summe offensichtlich zu gering und im Verhältnis zu den Aufwendungen nicht ausreichend gewesen wäre, um in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Für das Jahr 2011 habe es nicht einmal einen Auftrag an einen Makler zur Dauervermietung der Wohnung gegeben. Dem hielt die steuerliche Vertretung entgegen, dass mit dem Erwerb der Wohnung beabsichtigt gewesen wäre, diese auf Dauer zu vermieten. Es ließen sich jedoch keine Dauermieter finden, sodass sich damals Frau ***5*** mit der Lösung einer Ferienwohnung, die über das Unternehmen „***1***“ vermittelt worden wäre, zufriedengegeben hätte.

Zum Nachweis dafür wurde eine E-Mail vom 18.05.2016 vom Immobilienunternehmen ***8*** samt dessen Angebot zur Vermietung der Wohnung vorgelegt, in dem bestätigt wurde, dass die Wohnung im Jahre 2010 und 2012/2013 zur langfristigen Vermietung angeboten worden wäre.

Vor diesem Hintergrund entschied der Prüfer bezüglich des Streitzeitraumes, dass auch der zu Beginn der Vermietung für ein Jahr befristet abgeschlossene Mietvertrag keine Absicht, die Wohnung auf Dauer zu vermieten zum Ausdruck brachte. Dies werde zudem dadurch bekräftigt, dass die Wohnung als Ferienwohnung von 01.01.2009 bis 9/2014 nur an verschiedene Personen an einigen Tagen und dies ausschließlich über das Unternehmen ***1*** vermietet wurde, sodass insgesamt gesehen die Art dieser Vermietungstätigkeit keinen Einnahmenüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten ließe. Demnach sei sowohl in einkommensteuerrechtlicher als auch in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht von Liebhaberei auszugehen gewesen. Dies bedeutete, dass die erklärten Verluste der Jahre 2010 (-4.054,31 €), 2011 (-3.458,43 €) und 2012 (-5.975,43 €) und die erklärten Einkünfte des Jahres 2013 (2.470,47) mit 0 angesetzt wurden. Im Jahr 2014 wurden lediglich, nach Annahme einer Änderung der Bewirtschaftung, für die Monate Oktober bis Dezember die aus der Vermietung dieser Wohnung zu Geschäftszwecken erzielten Einnahmen in Höhe von 2.583,33 € veranlagt. Nach Abzug von Werbungskosten in Höhe von 2.701,68 € ergab sich ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von -118,35 €.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ging der Prüfer als Folge der Liebhabereibeurteilung von unecht steuerbefreiten Umsätzen nach § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und § 6 LVO aus. Die beim Erwerb der Wohnung im Jahre 2007 geltend gemachten Vorsteuerbeträge wären daher gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 in den Streitjahren

jeweils in Höhe von 5.800,00 € für das Gebäude und in Höhe von 138,96 € für Einrichtungsgegenstände zu berichtigen gewesen.

Das Finanzamt folgte dem Ergebnis der Außenprüfung und erließ die angefochtenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide.

In der dagegen erhobenen **Beschwerde** wurde vorgebracht:

„Es wurden im Zuge der Betriebsprüfung seitens der steuerlichen Vertretung zwei Prognoserechnungen vorgelegt; eine Prognoserechnung stammt aus dem Jahr 2007 und wurde vor Beginn der Vermietung bzw. des Ankaufs der Liegenschaft vonseiten der Eigentümerin erstellt. Gemäß dieser Prognoserechnung ergibt sich ein kumuliert positives Ergebnis im Jahr 2022 (16. Jahr der Vermietung).

Es ist hierzu wie folgt anzumerken: In dieser von Vermieterseite erstellten Prognoserechnung ging man noch von einem Finanzierungsvolumen von EUR 250.000 bei einer Laufzeit von 10 Jahren aus; tatsächlich wurden jedoch nur EUR 150.000 über eine Laufzeit von 20 Jahren finanziert.

Weiters ging man in der Prognoserechnung dauerhaft von einem Zinssatz von 5% aus, was in Hinblick auf das derzeitige Zinsniveau eine durchaus vorsichtige Kalkulationsgröße darstellt. Den Leerstand berücksichtigte man mit 5% der Mieteinnahmen. Regelmäßige Instandhaltungen wurden ebenfalls mit 5% der Mieteinnahmen angesetzt. Die Mieteinnahmen selbst wurden mit EUR 10,00/qm angesetzt. Gemäß dieser Prognoserechnung ergibt sich ein Gesamtüberschuss im Jahr 2022, dh im 16. Jahr der Vermietung.

Die Betriebsprüfung anerkennt diesen Gesamtüberschuss nicht und vermeint, dass Liebhaberei vorliegt. Es wird argumentiert, dass Reparaturaufwendungen nur in Höhe von 5% der Einnahmen und etwaige Mietausfälle gar nicht berücksichtigt wurden.

*Dem ist entgegenzuhalten, dass, wie oben erwähnt, sehr wohl ein Leerstand in Höhe von 5% der Einnahmen berücksichtigt wurde. Weiters ist die Berücksichtigung von laufenden Reparaturaufwendungen in Höhe von jährlich 5% der Einnahmen als angemessen zu erachten, zumal die Liegenschaft ***3*** sich in sehr gepflegtem Zustand befindet und nicht reparaturanfällig ist.*

Aber selbst wenn man zusätzlich zu den jährlich mit 5% der Einnahmen anfallenden Reparaturen im Abstand von 3 Jahren regelmäßig wiederkehrende Reparaturen in Höhe von EUR 3.000 annimmt und zudem noch sonstige, nicht an den Mieter überwälzbare Ausgaben in Höhe von 5% der Einnahmen berücksichtigt, würde dennoch ein Gesamtüberschuss im Jahr 2025 (19. Jahr der Vermietung) in Höhe von EUR 2.733,00 erzielt werden (s. beiliegende Prognoserechnung inkl. Adaptierungen, dazu sogleich untenstehend).

Zudem wurde in der ursprünglichen zum Ankaufszeitpunkt erstellten Prognoserechnung die Gebäudeabschreibung zu hoch kalkuliert - nämlich mit EUR 5.371,00 - da man von den vollen Anschaffungskosten als Abschreibungsbasis ausging anstatt von 80%. Die tatsächliche Abschreibung beläuft sich nur auf EUR 3.669,62 pa. Die Abschreibungsdifferenz beträgt demnach +EUR 1.701,05 pro Jahr.

Weiters ging man in der ursprünglichen Prognose von einem Investitionsaufwand in Einrichtung von rd. EUR 15.000 aus, bei einer Abschreibungsdauer von 5 Jahren. Tatsächlich beträgt die Investition in Einrichtung EUR 6.948,26, daraus resultiert eine Abschreibung über 10 Jahre in Höhe von lediglich EUR 694,83.

Die Abschreibungsdifferenz aus der Einrichtung beträgt daher +EUR 2.305,17 über einen Zeitraum von 5 Jahren sowie -EUR 694,83 für weitere 5 Jahre.

Unter Berücksichtigung dieser Adaptierungen ergibt sich ein Gesamtüberschuss in Höhe von EUR 7.368,00 im Jahr 2021 (15. Jahr der Vermietung). Daraus wird ersichtlich, dass bei dieser ursprünglich erstellten Prognoserechnung sogar insgesamt mit höheren Ausgaben gerechnet wurde, als diese tatsächlich, lt. og. Adaptierungen anfallen würden und sich trotzdem im Beobachtungszeitraum unter Berücksichtigung vollständiger und realitätsbezogener Werbungskosten ein Gesamtüberschuss ergibt.

Der Ansicht der Betriebsprüfung, es liege keine Einkunftsquelle sondern steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor, ist daher nicht zu folgen. Anzumerken ist auch, dass die Betriebsprüfung nicht im Detail auf die vorgelegte Prognoserechnung eingegangen ist sondern sich nur auf die Feststellung betreffend der zu niedrig angesetzten Reparaturaufwendungen und die fehlenden Mietausfälle beschränkt hat, jedoch keine Berechnung mit den ihrer Meinung nach adäquaten Zahlen angestellt hat.

Die zweite vorgelegte Prognoserechnung, datierend mit 12.02.2016, wurde von der steuerlichen Vertretung erstellt und ist eine Zusammenfassung der IST-Werte seit 2007 bis 09/2015 und den Folgejahren mit den auf Basis des Jahres 2015 prognostizierten Werten, um einen Überblick über das zu erwartende IST-Gesamtergebnis zu erlangen und um darzustellen, dass sich selbst unter Berücksichtigung der von der Prognose abweichenden Ist-Werten ein Gesamtüberschuss im Jahr 2017 (11. Jahr der Vermietung) ergibt.

Änderung der Bewirtschaftung

*Wie die Betriebsprüfung zutreffend festgestellt hat, wurde die Liegenschaft ***3*** ab dem Jahr 2009 über eine Plattform für Ferienimmobilien als Ferienwohnung vermietet. Dies erfolgte, da nach Ablauf des Mietvertrages mit den Mietern ***10*** ein neuer „langfristiger“ Mieter kurzfristig nicht zu finden war.*

*Der Annahme der Betriebsprüfung, dass von vornherein gar keine Dauervermietung beabsichtigt war, weil der Mietvertrag mit den Mietern ***10*** nur auf ein Jahr befristet war, ist nicht zuzustimmen, da Frau Dr. ***5*** im Mietvertrag ausdrücklich festgehalten hat, dass eine Bereitschaft zur Weitervermietung nach Ablauf des ersten Jahres sehr wohl bestehe.*

Abgesehen davon, wenn, wie von der Betriebsprüfung angenommen, von vornherein nur eine befristete zeitweise Vermietung geplant gewesen wäre, würde ja folglich keine Änderung der Bewirtschaftung vorliegen, dh keine Umstellung von dauerhafter zu zeitweiliger Vermietung.

Änderungen der Bewirtschaftung führen stets dann zu einer Aberkennung einer Einkunftsquelle, wenn im Prognosezeitraum (bei kleiner Vermietung 20 Jahre) kein Gesamtüberschuss erzielt werden hätte können. Wie die Betriebsprüfung zutreffend feststellt, sind diesfalls die Überschüsse der Werbungskosten vom Zeitpunkt des Beginns der Vermietung bis zum Zeitpunkt der Änderung der Bewirtschaftung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Vermietung im Beobachtungszeitraum zu keinem Überschuss geführt hätte, dh dass keine nach objektiven und realitätsnahen Kriterien erstellte positive Prognoserechnung erstellt werden hätte können.

Wie dargestellt wäre aus der angestrebten dauerhaften Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen. Vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ist auszugehen, da eine zum Zeitpunkt des Ankaufs erstellte und nunmehr adaptierte positive Prognoserechnung vorliegt.

*Die Abweichung zur geplanten Verwendung ist aufgrund des Umstandes entstanden, dass kurzfristig kein Dauermieter gefunden werden konnte und, um einen Leerstand zu vermeiden, auf die Vermietungsplattform ***1*** zurückgegriffen wurde. Dieser Umstand ändert aber nichts daran, dass aufgrund des Vorliegens einer positiven Prognoserechnung eine Einkunftsquelle besteht. Die Änderung der Bewirtschaftung ist daher unschädlich, da Liebhaberei unseres Erachtens NICHT vorliegt.*

Wir stellen daher den Antrag,

- *Die Einkommensteuerbescheide 2010-2014 dahingehend zu ändern und neu zu veranlagen, als die*

*Überschüsse der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft ***3*** wie erklärt berücksichtigt werden, da die Vermietung ***3*** eine Einkunftsquelle darstellt und keine Liebhaberei vorliegt.*

- *Die Umsatzsteuerbescheide 2010-2014 dahingehend zu ändern und neu zu veranlagen, als die Vorsteuerberichtigung aus der Anschaffung sowie die Aberkennung der Vorsteuer von laufenden Ausgaben für ***3*** rückgängig gemacht wird und dafür die erklärten Umsätze sowie die geltend gemachten Vorsteuern anerkannt werden, da die Vermietung ***3*** eine Einkunftsquelle darstellt und keine Liebhaberei vorliegt.“*

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 und die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2013 mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 30.08.2016** als unbegründet ab. Der Einkommensteuerbescheid 2014 und der Umsatzsteuerbescheid 2014 wurde dahingehend abgeändert, dass im Sinne der Ausführungen in der Beschwerde, wonach ab dem 01.10.2014 die Wohnung zu Geschäftszwecken vermietet wurde, aus den erklärten Einnahmen der Normalumsatzsteuersatz errechnet wurde, sodass von Umsätzen dieses Zeitraumes in Höhe von netto 2.583,33 € auszugehen war. Einkommensteuerrechtlich führte der niedrigere Ansatz der Nettoeinnahmen unter Berücksichtigung der Abschreibungsbeträge, Fremdfinanzierungskosten und übrigen Werbungskosten zu einem Werbungskostenüberschuss in Höhe von -118,35 €.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung zitierte die belangte Behörde den § 1 Abs. 2 Z 3 und § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung und begründete diese wie folgt:

„Ändert der Vermieter vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten die Art der Bewirtschaftung eines nach der bisherigen Bewirtschaftungsart objektiv nicht ertragsfähigen Mietobjekts, so zieht dies die Beurteilung der "kleinen Vermietung" als Liebhaberei (von ihrem Beginn bis zur Änderung) nach sich. Die Beurteilung als Liebhaberei wegen geänderter Bewirtschaftung setzt also voraus, dass die "kleine Vermietung" bei gedanklicher Außerachtlassung der steuerlichen Auswirkungen dieser Änderung in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erwarten lassen. (Rauscher /Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rz 294)

Eine Besonderheit bei typischer Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen ist es, dass nur Zeiträume gleicher Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit der Liebhabereibeurteilung zugrunde zu legen sind. § 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO bestimmt nämlich, dass das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen ist, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht geändert wird. Damit soll verhindert werden, dass bei solchen Betätigungen Verluste (Werbungskostenüberschüsse) in Kauf genommen werden und die Ertragslage erst bzw. nur dann verbessert wird, wenn durch das FA die Beurteilung als Liebhaberei droht. (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rz 217)

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten vorliegen.

Andernfalls hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Betätigung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (vgl. zur Vermietung VwGH 24.6.2010,2006/15/0343). Gelingt der Nachweis nicht, stellt die Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war.

*Von dem Vorliegen einer Unwägbarkeit kann im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden, da Frau Dr. ***5*** mit den Mietern ***10*** per Mietvertrag vom 24.11.2007 nur einen für bloß ein Jahr befristeten Mietvertrag eingegangen ist. Dies spricht dafür, dass Frau Dr. ***5*** schon von Beginn an damit gerechnet hat, die dauerhafte Vermietung schon vor Erzielung eines Gesamtüberschusses einzustellen.*

*Gegenteiliges konnte von der Abgabepflichtigen bzw. der steuerlichen Vertretung nicht nachgewiesen werden. Insbesondere für die Jahre 2008, 2009 sowie 2011 wurden nicht einmal ansatzweise Unterlagen, die auf eine geplante weitere dauerhafte Vermietung schließen hätten lassen können, vorgelegt. In dem mit ***10*** abgeschlossenen Mietvertrag wurde zwar festgehalten, dass falls vom Mieter bis 3 Monate vor Ablauf des befristeten Mietverhältnisses ein neuer Mietvertrag ab 01.12.2008 begehrt wird, der Vermieter seine diesbezügliche Bereitschaft erklärt, jedoch wurde kein weiterer Mietvertrag abgeschlossen.*

*Wenn von Frau Dr. ***5*** eine weitere dauerhafte Vermietung ernsthaft angestrebt worden wäre und die damaligen Mieter nicht 3 Monate vor Ablauf des befristeten Mietverhältnisses an sie herangetreten sind, hätte Frau Dr. ***5*** bereits zu diesem Zeitpunkt sich wieder auf die Suche nach einem Dauermieter begeben müssen. Dies ist jedoch offensichtlich nicht geschehen. Da sich während des gesondert zu betrachtenden Betätigungszeitraumes, in welchem die Wohnung an ***10*** vermietet wurde, ohne Zweifel ein Werbungskostenüberschuss ergeben hat, liegt schon deshalb Liebhaberei vor, ohne konkret auf die Ansätze in der vermeintlich im Jahr 2007 erstellten Prognoserechnung eingehen zu müssen.*

*Abgesehen davon ist unbestritten, dass die Vermietung der gegenständlichen Wohnung im Zeitraum 2009 bis 30.09.2014 nur in Form einer Ferienwohnung an mehrere verschiedene Mieter (mit unregelmäßigen Belegungszeiträumen), welche die Wohnung jeweils nur einige Tage gemietet haben, über die Firma „***1***“ gegen Bezahlung einer Provision erfolgte und somit eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist.*

Hierzu ein Zitat aus der Entscheidung RV/0002-I/10 des UFS vom 02.12.2013:

„Die Erweiterung einer saisonalen Vermietungstätigkeit auf eine ganzjährige Vermietung stellt einen typischen Anwendungsfall einer Änderung der Bewirtschaftung dar, die für den Zeitraum ab der Änderung eine abgesonderte Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft notwendig macht (siehe hiezu z.B. Doralt/Renner, EStG, LVO § 2 Tz 481; Jakom/Laudacher, EStG, 2013, § 2 Rz 262; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz 295; VwGH 20.11.1996, 94/15/0125). Die gemeinsame Betrachtung von Zeiträumen vor und nach einer Änderung der Bewirtschaftungsart ist unzulässig (Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, 48. Lieferung, § 2 Anhang II- Liebhaberei- ABC, Tz 9 mwN).“

Die im Prüfungs- bzw. Nachschauzeitraum als Ferienwohnung vermietete Wohnung ließ in dieser Art der Bewirtschaftung, in Form der Vermietung als Ferienwohnung über die Firma

*„***1***“ keinen Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum erwarten. Gesondert für den Zeitraum ab der Vermietung als Ferienwohnung wurde auch keine entsprechende Prognoserechnung vorgelegt, welche die Liebhabereivermutung widerlegen hätte können. Die steuerliche Vertretung vertrat stets die Meinung, man müsse die Zeiträume ab Beginn der Vermietung im Jahr 2007 in Summe betrachten und es liege keine Änderung der Bewirtschaftung vor. Die steuerliche Vertretung hat dem aber sogar zugestimmt, dass bei der Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung über die Firma „***1***“ mit keinem Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum zu rechnen gewesen wäre. Außerdem wurde diese Art der Bewirtschaftung ohnehin nachweislich ohne Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet, was letztendlich zur Beurteilung als Liebhaberei führt.*

Der in der Beschwerde von der steuerlichen Vertretung geäußerten Meinung, dass die Änderung der Bewirtschaftung unschädlich sei, ist in keinem Fall zuzustimmen.

Da für die Liebhabereibeurteilung bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO nur Zeiträume gleicher Art der Bewirtschaftung herangezogen werden dürfen, ergeben sich kurz zusammengefasst folgende Ergebnisse:

*Feststeht jedenfalls, dass die Vermietung der Wohnung an ***10*** im Jahr 2007 und 2008 einen in sich abgeschlossenen Betätigungszeitraum darstellt, in welchem ein Werbungskostenüberschuss gegeben ist und somit Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt.*

Das gleiche gilt für den Zeitraum 2009 bis September 2014, da in diesem Zeitraum die Bewirtschaftung von dauerhafter Vermietung zu gelegentlicher Vermietung als Ferienwohnung umgestellt wurde. Auch in diesem für sich zu betrachtenden Betätigungszeitraum ergibt sich ein Werbungskostenüberschuss, welcher die Konsequenz der Beurteilung als Liebhaberei nach sich zieht.

Erst ab 01.10.2014 wurde die Art der Bewirtschaftung wieder geändert und es erfolgt wieder eine dauerhafte Vermietung (befristet bis 30.09.2017) an einen einzigen Mieter, welche voraussichtlich einen Gesamtüberschuss erwarten lässt.“

Im **Vorlageantrag** brachte die steuerliche Vertretung zu den bisherigen Beschwerdeausführungen zur Änderung der Bewirtschaftung folgende Ergänzungen vor:

*„Die interimistische Vermietung für kurze Zeiträume ist aufgrund des Umstandes entstanden, dass kurzfristig kein Dauermieter gefunden werden konnte. Es wurden laufend Makler in Kitzbühel mit der Vermittlung der Wohnung beauftragt. Hier wurden im Laufe der Betriebsprüfung mehrere Bestätigungen von Immobilienbüros vorgelegt. Um einen längeren Leerstand zu vermeiden, wurde letztendlich auf die Vermietungsplattform ***1*** zurückgegriffen.*

Es war immer noch beabsichtigt Dauermieter zu finden und die zwischenzeitliche Vermietung sollte dazu dienen, dass zumindest gewisse Mieteinnahmen zur Kostendeckung beitragen. Die Alternative wäre ein Leerstand gewesen, welcher gar keine Mieteinnahmen gebracht hätte.

*Es muss festgestellt werden, dass es nicht im Sinne des Gesetzgebers sein kann, dass eine Vermietung (wenn auch zwischenzeitlich über eine Plattform als Ferienimmobilie) als Änderung der Bewirtschaftung gesehen wird und ein Leerstand, wenn Frau Dr. ***5*** keine Interimslösung versucht hätte, als unschädlicher Fortbestand der ursprünglichen Vermietung gesehen wird. Es ist nicht nachvollziehbar, warum ein wirtschaftlicher Verlust in Kauf zu nehmen ist, um nicht der Gefahr einer Änderung der Bewirtschaftung zu unterliegen, obwohl mit den laufenden Vermietungen ein Gesamtüberschuss früher als prognostiziert eintreten wird. Es besteht eben nicht nur eine positive Prognoserechnung (bei dauerhafter Vermietung, ohne Änderung der Bewirtschaftung) und daher eine Einkunftsquelle, sondern die Ist-Zahlen bis heute stellen sich sogar noch besser dar, als prognostiziert. Aus heutiger Sicht ist bereits im Jahr 2017; d.h. im 11. Jahr seit Beginn der Vermietungstätigkeit im Jahr 2007 ein Gesamtüberschuss zu erwarten.“*

In der mündlichen Verhandlung am 23.06.2022 wurde ergänzend vorgebracht:

*„Herr ***2*** führt aus, dass er davon Kenntnis hat, dass seine Mutter die Wohnung als Anlage für die Pension angeschafft hatte. Sie beabsichtigte mit der Vermietung dieser Wohnung eine zusätzliche Einkunftsquelle zu schaffen.*

*Herr ***2*** gibt auch an, dass er über die Art und Weise der Vermietung nicht viel weiß und aus diesem Grunde es ihm auch nicht möglich ist, zum jetzigen Zeitpunkt Nachweise zu bringen, die die Art der Bewirtschaftung der Eigentumswohnung genauer darlegen könnten.*

Er weiß allerdings von der ursprünglichen Absicht seiner Mutter, Dauermieter zu finden, d.h. diese Wohnung auf Dauer zu vermieten und dass dies, wie bereits aus der Aktenlage hervorgeht, ihr nicht gelungen ist.

Als Notlösung wurde eben von ihr dann die tageweise Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung in die Wege geleitet.

*Herr Mag.** führt aus, dass im konkreten Fall auffallend sei, dass die Vermietung über einen längeren Zeitraum nicht gewinnbringend durchgeführt wurde.*

*Frau ***5*** hätte damals schon versuchen müssen, die Wohnung längerfristig und gewinnbringend zu vermieten. Sie hätte nicht über sechs Jahre hindurch durch die Art der Bewirtschaftung (tageweise Vermietung) die entstandenen Verluste akzeptieren dürfen.*

*Zu dem im ersten Jahr entstandenen befristeten Mietvertrag teilt Herr ***2*** mit, dass dahinter die Absicht stand, zu Beginn keinen unbefristeten Mietvertrag abzuschließen, weil sich dadurch eine Möglichkeit ergab, einen“ unliebsamen Mieter wieder loszuwerden“.*

*Herr Mag.** verweist auch auf die Möglichkeit, im ersten Jahr der Vermietung eine Gewinnabsicht zu unterstellen.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt/Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht stellt folgenden Sachverhalt als erwiesen fest, der sich aus der Aktenlage, insbesondere aus der vorgelegten Prognoserechnung, den in den jeweiligen Jahreserklärungen bekanntgegebenen Einnahmen und Werbungskosten sowie aus den Parteivorbringen in der mündlichen Verhandlung am 23.06.2022 ergeben hat.

Frau ***5*** verstarb am 04.12.2018. Mit Einantwortungsbeschluss vom 30.08.2019 wurde die Verlassenschaft dem Sohn der Verstorbenen, ***2***, unbedingt eingantwortet, in dessen Namen nun das Beschwerdeverfahren durchgeführt wird.

In Bezug auf die damalige Vermietung der am 24.08.2007 erworbenen Eigentumswohnung, ***3***, ergeben sich auf Grund der Aktenlage für das Bundesfinanzgericht unstrittig folgende Zeiträume:

- 01.12.2007 bis 30.11.2008: befristete Vermietung an ein Ehepaar zu Wohnzwecken
- 01.01.2009 bis 30.09.2014: tageweise Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung durch einen Immobilienmakler
- 01.10.2014 bis 30.09.2017: Vermietung der Wohnung zu Geschäftszwecken an eine GmbH
- 5/2018: Veräußerung der Wohnung

Zum ersten Zeitraum ist festzuhalten, dass der befristet vereinbarte Mietvertrag, die Bereitschaftserklärung der damaligen Vermieterin enthielt, auf Wunsch der Mieter, einen neuen Mietvertrag ab dem 01.12.2008 abzuschließen. Ein solcher Wunsch wurde nach der Aktenlage nicht geäußert. Die befristete Vermietung ergab einen Verlust.

Im zweiten Zeitraum wurde die Wohnung tageweise und unbestrittenermaßen an unterschiedliche Mieter vermietet. Ein Immobilienunternehmen übernahm die Abwicklung der Vermietung der gegenständlichen Wohnung als Ferienwohnung. Das Ergebnis der Vermietung dieses Zeitraumes war ebenso ein Werbungskostenüberschuss von -11.422,10 €.

Es existieren keine Nachweise über die Häufigkeit von Anfragen der Mieter an die beiden beauftragten Immobilienunternehmen.

Im letzten Zeitraum erfolgte die Vermietung befristet zu Geschäftszwecken, welche insgesamt einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von -351,95 € ergab. Dieser setzte sich zusammen aus Einkünften in Höhe von - 118,15 € für 9-12/2014, von 10.719,44 € für 2015, von -3.603,12 € für 2016 und von - 7.649,92 € für 2017.

Aus einer E-Mail von Frau ***5*** am 20.09.2016 an die Polizei in Kitzbühel ergibt sich zur Vermietung ab dem 01.10.2014, dass der Mieter im Jahre 2016 für vier Monate keine Miete bezahlt hat und am 31.08.2016 ausgezogen ist. Ein Nachmieter konnte trotz Bemühungen, wie eine E-Mail vom 05.02.2017 an einen Herrn ***9*** aufzeigt, nicht gefunden werden, sodass für 2017 keine Einnahmen erzielt wurden. Diesem E-Mail Verkehr ist auch zu entnehmen, dass nach der damaligen Marktsituation die Lage der Wohnung als nicht günstig beurteilt wurde, weshalb es insgesamt schwierig war, Mieter zu finden.

Bis Mitte 2017 wurde noch erfolglos versucht, die Wohnung wieder zu vermieten. Aufgrund der Demenz-Erkrankung von Frau ***5*** und der späteren hohen Pflegekosten wurde die Wohnung dann im Mai 2018 verkauft (E-Mail des Bf. vom 04.04.2022 an das Bundesfinanzgericht und E-Mail des Steuerberaters mit der ImmoEST Berechnung an den damaligen Lebensgefährten von Frau ***5***).

Der Verkaufserlös betrug 480.000,00 €.

Diese Feststellungen stimmen mit der Aktenlage und den Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung überein und werden vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angenommen.

Die am 12.02.2016 erstellte Prognoserechnung, auf die in der Beschwerde Bezug genommen wurde, enthält IST- Werte bis zum September 2015 und prognostizierte Einkünfte für die Jahre 2016 und 2017. Dabei wurden in Bezug auf die Vermietung der Wohnung zu Geschäftszwecken ab dem Oktober 2014 bis zum 30.09.2017 leicht ansteigende Mieteinnahmen und Werbungskosten, wie Leerstand und Reparaturaufwendungen iHv 5% der Einnahmen sowie alle drei Jahre Reparaturaufwendungen iHv 3.000,00 € berücksichtigt.

Diese Prognose ist realitätsnah, wobei unter Einbeziehung typischer Risiken, wie Instandhaltungs- und Reparaturkosten sowie unter Ausklammerung von Unwägbarkeiten die Vermietung der Wohnung zu Geschäftszwecken ab dem Oktober 2014 objektiv geeignet war, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Die Vermietung der Wohnung zu Geschäftszwecken ab dem Oktober 2014 bis zum 30.09.2017 änderte sich zwar nicht nach ihrem Erscheinungsbild, da sie weiterhin als eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO einzustufen war, dennoch ist ein Wandel in der Art ihrer Betätigung

festzustellen, der im Gegensatz zur befristeten Vermietung für ein Jahr und zur tageweisen Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung geeignet war, objektiv ertragsfähig zu vermieten (vgl. Fuchs/Renner, in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 2 Tz 476). Der neu gefasste Entschluss zu Geschäftszwecken zu vermieten bewirkte eine Wende, die zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart führte. Die zuvor für ein Jahr befristete und in der Folge vom 01.01.2009 bis September 2014 unregelmäßige, tageweise Vermietung der Wohnung bekräftigen diese Schlussfolgerung, zumal von Oktober 2014 bis Ende September 2017 mit einer längerfristigen Vermietung ohne Ausfall von Mietzahlungen gerechnet werden konnte.

Der Prüfer stellte demgegenüber zur Nutzung der Wohnung als Ferienwohnung zutreffend das Fehlen einer gleichmäßigen Auslastung fest. Die Einnahmen erreichten daher kein konstantes Ausmaß und haben ausgenommen in den Jahren 2013 und 2014 die Werbungskosten nicht überstiegen. Festzuhalten ist auch, dass die tageweise Vermietung der Wohnung im Vergleich zu der zuvor für ein Jahr befristeten Vermietung zu Wohnzwecken keine geänderte, neue Betätigung war. Frau ***5*** wollte mit der einjährigen Befristung des Mietvertrages bewusst keine längerfristigen Bindungen an einen Mieter eingehen. Dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung vom Beschwerdeführer bestätigt. Demnach konnte im ersten Jahr der Vermietung, entgegen dem Vorbringen der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung, keine Gewinnabsicht unterstellt werden.

Diese über einen Zeitraum von mehr als sechs Jahren dauernde Art der Bewirtschaftung ergab einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von -21.152,29 € .

Dem Einwand in der Beschwerde, dass es zwar zu Mietausfällen gekommen wäre, trotzdem beabsichtigt gewesen wäre, dauerhaft zu vermieten, ist zu entgegnen, dass diese unveränderte Art der Vermietung über einen längeren Zeitraum, die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses von vornherein aussichtslos machte. Die Vorstellung, auf Dauer zu vermieten, führt für sich allein zu keiner anderen Beurteilung, wenn keine geeigneten Maßnahmen gesetzt wurden, die eine Änderung der Bewirtschaftung begründet hätten. Außerdem ist eine schwierige Suche nach Mietern und Feriengästen als normales Vermietungsrisiko in die Ertragsbeurteilung einzubeziehen und kann nicht als Unwägbarkeit ausgeklammert werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG sind nur Tätigkeiten, die auf die Erzielung positiver Ergebnisse, Gewinne bzw. Überschüsse gerichtet sind.

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993/33 idF BGBl II 1999/15, bestimmt, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Danach liegt bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum, ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Die LVO ordnet für die Fälle "typischer Liebhabereitätigkeiten" iSd § 1 Abs 2 LVO bei Auftreten von Verlusten die Annahme von Liebhaberei an. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt hier voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Ist dies nicht der Fall, bleibt die Annahme von Liebhaberei so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt.

Ein durch Beendigung der Betätigung abgeschlossener Betätigungszeitraum ist nicht grundsätzlich anders zu beurteilen als im Rahmen des § 1 Abs 1 LVO: Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten vorliegen. Andernfalls hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Betätigung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen (vgl. VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227; VwGH 31.01. 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 (vgl. VwGH 28.02. 2012, 2009/15/0192).

Die Frage, ob eine Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten lässt, ist danach zu beurteilen, wie diese wirtschaftlich geführt wird. Durch die Änderung der

Bewirtschaftung (zB Umstellung der Betriebsführung) kann Liebhaberei zu einer Einkunftsquelle werden (vgl. VwGH 3. 11. 1986, 84/15/0079; VwGH 3.06. 1986, 86/14/0012).

Für die Zeit nach einer Änderung der Bewirtschaftungsart hat eine neue Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, zu erfolgen (vgl. VwGH 28.02. 2012, 2008/15/0312; VwGH 29.01.1991, 89/14/0088).

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach der Aktenlage bestand keine von Anfang an beabsichtigte dauerhafte Vermietung der Wohnung. Die einerseits im Jahre 2007 für ein Jahr befristete Vermietung und die anschließende lediglich tageweise saisonale Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung bis 9/2014, und andererseits der in diesem Zeitraum erzielte Werbungskostenüberschuss von über 20.000,00 € bekräftigen die fehlende Absicht einer Dauervermietung. Es wurde für diesen Zeitraum auch nicht glaubhaft dargelegt, dass mit allen gebotenen Mitteln Feriengäste gesucht worden wären. Letztlich war die marginale Nutzung der Wohnung als Ferienwohnung nicht geeignet, die Annahme von Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO zu widerlegen.

Erst Ende 2014 wurde vertraglich ein drei Jahres Mietvertrag abgeschlossen und demzufolge ein Einjahresvertrag und seit 2009 eine saisonal bedingte Vermietung in eine ganzjährige und mehrjährige Vermietung umgestellt (vgl. VwGH 20.11.1996, 94/15/0125). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts liegt nun ein neuer Beobachtungszeitraum vor, in welchem die neue Bewirtschaftungsart getrennt von dem davorliegenden zu prüfen war. Unter der Voraussetzung ihrer Beibehaltung ist es glaubhaft, dass innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt worden wären. Dies erscheint schon angesichts des im Jahre 2015 erzielten Einnahmenüberschusses in Höhe von 10.719,44 € sehr wahrscheinlich, da in weiterer Folge von nahezu unveränderten leicht ansteigenden Mieten auszugehen war und niedrigere Werbungskosten anfielen.

Die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung bedeutet nicht, dass daraus ein Gesamtgewinn bzw.-überschuss tatsächlich erwirtschaftet wird, sondern, dass die Betätigung unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung objektiv geeignet ist, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen (vgl. LRL 2012 Rz 16, BFG 29.08.2014, RV/2100449/2010). Die Ertragseignung muss objektivierbar sein (VwGH 21.02.2018, Ra 2015/13/0015; VwGH 23.01.2019, Ra 2016/13/0019).

Die Beschwerdeausführungen verweisen für den Zeitraum 2007 bis 9/2014 unter anderem auf unerwartete Umstände, dass kurzfristig kein Dauermieter gefunden worden wäre, dies jedoch nichts an der ursprünglichen Absicht der Dauervermietung änderte. Tatsächlich ist jedoch über einen längeren Zeitraum keine nachhaltige Vermietung erfolgt, demnach die ins Treffen

geführte Absicht, auf Dauer zu vermieten zwar durch die Beauftragung eines Maklers nach außen hin in Erscheinung getreten ist, jedoch für sich alleine vor dem Hintergrund des erwirtschafteten Verlustes und der bereits erwähnten Art der Bewirtschaftung keine Grundlage für eine objektiv ertragsfähige Betätigung sein kann.

Eine fortdauernde fehlende Auslastung einer Wohnung als Ferienwohnung rechtfertigt letztlich, da keine Unwägbarkeiten vorliegen, die Annahme einer objektiv nicht ertragsfähigen Tätigkeit. Verfahrensgegenständlich bedeutet dies, dass für den eigens zu beurteilenden Zeitraum 2010 bis 9/2014 die Annahme von Liebhaberei nicht widerlegt wurde.

Die Umstellung von einer vorübergehenden tageweisen auf eine ganzjährige Vermietung ist eine Änderung der Bewirtschaftungsart. Dies muss auch im Falle einer für drei Jahre befristeten Vermietung zu Geschäftszwecken gelten, zumal befristete Mietverträge schriftlich beliebig oft um jede Vertragsdauer verlängert werden können. Da jedoch zu erwarten war, dass die Einnahmen und Werbungskosten der Prognoserechnung für den Zeitraum 10/2014 bis 9/2017 tatsächlich erzielbar gewesen wären, musste eine ertragreiche Vermietung als Geschäftsräumlichkeit von vornherein nicht als aussichtslos erscheinen (vgl. VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007; VwGH 13.12.2021, Ra 2019/13/0123). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Vermietung ab dem Oktober 2014 als Einkunftsquelle zu beurteilen war.

Im neu zu beurteilenden Beobachtungszeitraum entstand jedoch infolge von Mietausfällen im Jahre 2016 und der dadurch bedingten früheren Beendigung des Mietverhältnisses im August 2016 ein Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung in Höhe von - 351,00 €

Da jedoch die Einkünfte des Jahres 2015 den Betrag von 10.719,44 € erreichten und die prognostizierten Einkünfte der Jahre 2016 (7.252,96 €) und 2017 (10.856,47 €) als realistisch einzustufen waren, hätte eine weiterführende Vermietung jedenfalls zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes geführt. Frau ***5*** erkrankte im Jahre 2017 unerwartet und konnte deshalb den Zahlungsschwierigkeiten des Mieters durch ein persönliches Tätigwerden nicht wirksam begegnen (vgl. VwGH 27.08.2020, Ra 2019/13/0036). Eine solche Unwägbarkeit, da nicht absehbar, steht im konkreten Fall der Annahme einer Einkunftsquelle nicht entgegen. Die ab 10/2014 zu Geschäftszwecken erfolgte Vermietung war demzufolge objektiv geeignet, einen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erzielen, und trotz ihrer vorzeitigen Beendigung im Jahre 2016 als Einkunftsquelle zu beurteilen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2014 wird im Sinne der Beschwerdeentscheidung vom 30.08.2016 abgeändert und die Einkommensteuer in Höhe von -1.708,00 € festgesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung sämtlicher Liegenschaften betragen daher -5.303,91 €.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

Die Außenprüfung hat den anlässlich des Kaufes der Eigentumswohnung im Jahre 2007 geltend gemachten Vorsteuerabzug als zu Unrecht anerkannt beurteilt. Die Vermietungstätigkeit wäre von Anfang an als Liebhaberei und demzufolge umsatzsteuerrechtlich im Sinne des § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 und des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als unecht steuerbefreit mit Verlust auf den Vorsteuerabzug einzustufen gewesen. Die Veranlagung des Jahres 2007 war bereits rechtskräftig.

Aus diesem Grund wären die ursprünglich in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 in den Jahren 2010 bis 2013 jeweils in Höhe von 5.938,96 € und im Jahre 2014 (für Jänner bis September) in Höhe von 4.454,22 € zu berichtigen gewesen.

Dem ist die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach das Finanzamt eine zu Unrecht im Investitionsjahr anerkannte Vorsteuer, für das eine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, nicht in den Veranlagungen der Folgejahre auf Grundlage der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 zurückfordern kann (Vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084). Für die österreichische Rechtslage hielt der Verwaltungsgerichtshof fest, dass eine Vorsteuerberichtigung im Sinne der vorstehenden Bestimmungen dann zur Anwendung kommt, wenn die im Investitionsjahr bestehenden, für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse in einem Folgejahr eine Änderung erfahren. Die Regelung kommt aber nicht zur Anwendung zur Korrektur von Fehlern, die im Investitionsjahr beim Vorsteuerabzug passiert sind.

Der Verwaltungsgerichtshof verneinte auch eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 3 UStG 1994, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, in den folgenden Streitjahren, wenn von Anfang an eine unternehmerische Betätigung vorlag, die - weil umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO- vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist (vgl. VwGH 30.04.2015, Ra 2014/15/0015).

Im vorliegenden Fall hat die Außenprüfung einen seit 2007 unveränderten Sachverhalt im Zuge der Prüfung in Bezug auf die Vorsteuerabzugsberechtigung anders beurteilt. Die ursprünglich rechtliche Fehlbeurteilung ist allerdings keine Grundlage für eine Änderung der Verhältnisse, die zu einer Vorsteuerberichtigung in den Folgejahren nach § 12 Abs. 10 berechtigte. Dies deshalb, da die im Jahre 2007 bestehenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in den Streitjahren unverändert blieben.

Vor diesem Hintergrund sind die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2010, 2011, 2012, 2013 den jeweiligen angefochtenen Bescheiden zu entnehmen. In Bezug auf das Jahr 2014 ergeben sich diese aus der Beschwerdeentscheidung vom 30.08.2016.

Im Folgenden wird die Berechnung der Umsatzsteuerfestsetzungen der Streitjahre dargestellt, in welcher die rechtlich nicht zulässigen Vorsteuerberichtigungen gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 rückgängig gemacht wurden:

	2010	2011	2012	2013	2014
Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze	32.345,25	39.764,51	20.178,48	27.500,99	31.790,36
steuerfreie Umsätze ohne VSt	-19.334,53	-15.164,70	-11.268,00	-17.956,00	-18.847,95
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	13.010,72	24.599,81	9.450,48	9.544,99	12.942,41
20% Normalsteuersatz	260,00	396,00	328,67	349,00	886,67
10% ermäßigter Steuersatz	1.171,07	2.264,98	780,72	780,00	850,91
Summe Umsatzsteuer	1.431,07	2.657,98	1.109,39	1.129,00	1.737,58
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-1.151,97	-1.498,79	-1.136,57	-364,77	-998,22
Berichtigung der VSt (§ 12 Abs. 10 und Abs. 11)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Zahllast	279,10	1.159,19	-27,18	764,23	739,36

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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 Lösung der Rechtsfragen, dass die Vermietung einer Eigentumswohnung eine Liebhaberei ist und in der Folge eine Vorsteuerberichtigung nicht zulässig war, erfolgte im Sinne der im

Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 27. Juni 2022