

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Anna Mechtler-Höger sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Michael Heumesser und Ing. KomzIR. Hans Eisenkölbl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Woditschka Steuerberatung GmbH, Lanzendorfer Hauptstraße 9/1, 2130 Lanzendorf, über die Beschwerde vom 13. April 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 8. Februar 2022 betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Juni 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2017 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben. Die vorläufigen Bescheide 2014 bis 2017 erlangen wieder Rechtswirksamkeit.

Der Beschwerde gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2018 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Abgabe wird vorläufig festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erklärte in den Jahren 2014 bis 2017 Verluste aus der Vermietung des Objektes in ***1***, in folgender Höhe:

2014	2015	2016	2017
-30.696,25 €	-33.136,53 €	-20.039,53 €	-17.019,28 €

Die Veranlagung dieser Jahre erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Am 21.01.2020 reichte die Beschwerdeführerin die Einkommensteuererklärung 2018 elektronisch beim Finanzamt ein und erklärte darin einen Verlust in Höhe von -15.420,81 €.

Mit Schreiben vom 12.03.2020 wurde der Beschwerdeführerin mit der Möglichkeit zur Stellungnahme mitgeteilt, dass sich aufgrund der Steuererklärung 2018 bei der Vermietung des Objektes in ***1***, seit dem Jahr 1997 ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten von 139.506,93 € ergebe und das Finanzamt daher beabsichtige, eine Veranlagung gemäß § 1 Abs. 1 LVO durchzuführen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Schreiben vom 12.05.2021 wurde die Beschwerdeführerin neuerlich ersucht, eine Prognoserechnung und eine Stellungnahme zur beabsichtigten Vorgangsweise des Finanzamtes abzugeben, widrigenfalls die vorläufig veranlagten Bescheide für endgültig erklärt würden und die Vermietung als Liebhaberei beurteilt würde.

Mit Schreiben vom 28.05.2021 nahm der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin Stellung und führte aus, das Objekt in ***1***, sei nach 1950 vom Großvater der Beschwerdeführerin errichtet worden und habe dem Großvater, dessen Tochter und der Enkelin lange als Wohnsitz gedient. Nach dem Tod des Großvaters sei der Wohnsitz aufgegeben worden, die Beschwerdeführerin (Enkelin) habe mittlerweile geheiratet und sei in die gemeinsame Ehemohnung übersiedelt. Mit Übergabsvertrag aus dem Jahr 1997 sei die Beschwerdeführerin Eigentümerin dieses Hauses geworden, das sie in den Folgejahren gewinnbringend vermietet habe. In den Jahren 2010/11 sei festgestellt worden, dass das Haus nicht mehr den zeitgemäßen Anforderungen entsprochen habe, weshalb eine weitere Vermietung nicht möglich gewesen sei. Unter Mitwirkung des Landes Niederösterreich sei die Entscheidung getroffen worden, das Haus als Gästehaus mit 3 Zimmern, davon ein Genießer-Zimmer, und einem Appartement umzubauen. Ein Umbau zum Zweck der Dauervermietung sei aufgrund der baulichen Gegebenheiten nicht möglich gewesen.

Ab 2014 sei mit der touristischen Vermietung begonnen worden, weil OrtX nach der Landesausstellung eine hervorragende touristische Entwicklung prognostiziert worden sei. Dies lasse sich an den stark steigenden Einnahmen erkennen:

2014	2015	2016	2017	2018
2.785,27 €	5.199,50 €	13.561,95 €	11.637,76 €	9.568,30 €

Die Tatsache, dass die Einnahmen 2017 und 2018 wieder rückläufig gewesen seien, liege daran, dass am 08.12.2017 das letzte Stück der A5 zwischen A und B für den Verkehr freigegeben worden sei. Davor habe OrtX eine Gratiswerbung im Radio gehabt, weil regelmäßig in den Verkehrsnachrichten über den wöchentlichen Stau vor OrtX aufgrund der Großbaustelle berichtet worden sei. Dabei handle es sich um eine Unwägbarkeit, die nicht vom einzelnen Steuerpflichtigen zu verantworten sei. Mit der Umfahrung U sei im Frühjahr 2018 begonnen worden; im September 2019 sei die Fertigstellung erfolgt.

Trotz dieser widrigen Umstände und trotz Corona hätten 2019 Einnahmen von rd. 16.500,00 € und 2020 von rd. 22.000,00 € erwirtschaftet werden können.

Eine Prognose für 2021 lasse sich noch nicht erkennen, da die ersten Gäste erst ab 19.05.2021 zu erwarten seien. Die Touristikbranche rechne aber mit einem guten Jahr.

Bei der touristischen Vermietung würden von den Gästen höhere Qualitätsanforderungen gestellt. Um diesen gerecht zu werden, sei ein Genießerzimmer errichtet und eingerichtet worden. Diese Kategorie werde vom Land Niederösterreich als höchstes Level der Zimmervermietung angesehen. Außer einem großzügigen Platzangebot seien diverse Zusatzleistungen gefordert, die auch in regelmäßigen Abständen von „mystery guests“ überprüft würden. Die übrigen Zimmer und das Appartement seien mit vier Sonnen als höchste Kategorie ausgezeichnet.

Neben der Zimmerausstattung seien im Gegensatz zur langfristigen Wohnungsvermietung weit mehr Aktivitäten durch den Betreiber erforderlich. Dies beginne mit der Zimmerbuchung, die regelmäßig über Internet bzw. Buchungsplattformen erfolge. Dazu sei zumindest eine Homepage bzw. bei den Buchungsplattformen eine minutengenaue Wartung der Zimmerverfügbarkeiten bzw. eine laufende Aktualisierung der Zimmerpreise erforderlich. Bei einer Buchungsanfrage sei zu prüfen, ob die Zimmer zum gewünschten Termin noch frei seien, in der Folge erhalte der Gast eine schriftliche Buchungsbestätigung bzw. eine Absage. Bei der Ankunft des Gastes sei die Anwesenheit vor Ort erforderlich, um das Zimmer zu übergeben und die grundlegenden Faktoren des Aufenthaltes abzusprechen. Im touristischen Bereich würden die Zimmer mit Frühstück angeboten, aufgrund der Kategorisierung mit Frühstücksbuffet. Die Organisation des Frühstücks erfolge unter Berücksichtigung der Gästewünsche und bedürfe der persönlichen Anwesenheit der Betreiberin. Letztendlich seien Formalitäten, wie Gästebuch und Abrechnung bei der Abreise, notwendig.

Aufgrund der umfangreichen persönlichen Aufgaben des „Vermieters“ solle deutlich werden, dass die Einordnung der Tätigkeit unter die Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ wohl nur eine Notlösung darstelle, welche in vielen Bereichen auch sinnvoll sei. Nicht sinnvoll erscheine es, die Liebhabereinerordnung auch auf diese Tätigkeit anwenden zu wollen, weil die Unterschiede zur einfachen Wohnungsvermietung viel zu groß seien. Nicht umsonst werde

in diesem Bereich von Vermögensverwaltung gesprochen. Die touristische Zimmervermietung erfordere ein dauerndes unternehmerisches Tun und Handeln.

Ausgabenseitig sei festzuhalten, dass logischerweise am Beginn der Tätigkeit die höchste Fremdkapitalbelastung mit 11.234,32 € (2014) gegeben gewesen sei. Durch die kontinuierliche Rückzahlung des Kredites hätten die Kreditzinsen bedeutend reduziert werden können und 2018 nur mehr rd. 4.200,00 € betragen.

Eine weitere große Aufwandsposition stelle natürlich die Abschreibung dar. Hier werde wiederum der Unterschied zur normalen Wohnraumvermietung deutlich. Die Kosten der Einrichtung hätten rd. 65.000,00 € betragen. Die Abschreibung daraus betrage jährlich rd. 6.800,00 € und falle bei der Wohnungsvermietung üblicherweise nicht an. Der Gebäudeabschreibung und der Abschreibung der Einrichtung komme eine wesentliche betriebswirtschaftliche Bedeutung zu.

Zuletzt werde auf die regionale und örtliche Bedeutung hingewiesen. Wenn OrtX sich touristisch weiterentwickeln wolle, werde das Stadtbild eine wesentliche Bedeutung erlangen.

Zusammenfassend sei anzumerken, dass die Zuordnung zur touristischen Vermietung ausschließlich aufgrund der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ falsch sei. Die Unterschiede zur gewöhnlichen „Wohnungsvermietung“ seien sehr groß. Im gegenständlichen Fall sei alles wirtschaftlich Sinnvolle unternommen worden. Ein wesentlicher Unterschied zur „Wohnungsvermietung“ liege auch darin, dass dabei die monatlichen Einnahmen relativ genau abschätzbar seien, während dies bei der touristischen Vermietung unmöglich sei. Die Vermietung einer Wohnung sei einzig und allein vom Preis und von Angebot und Nachfrage abhängig. In der touristischen Vermietung sei der Vermieter vom touristischen Angebot in der Region bzw. in der Gemeinde abhängig. Der touristische Gast suche erst dann ein Zimmer, wenn er den Ort oder die Region ausgewählt habe. Daher sei auch eine Prognoserechnung bezüglich der künftigen Einnahmen nicht möglich.

Ausgabenseitig werde die Abschreibung in den nächsten Jahren auf diesem Niveau bleiben, eine wesentliche Reduktion der Fremdkapitalzinsen sei nicht zu erwarten, weil die Zinssätze auf einem historischen Tiefpunkt angelangt seien.

Es werde daher ersucht, die Einordnung des Betriebes unter die Liebhabereiverordnung zu verwerfen und die Werbungskostenüberschüsse anzuerkennen, weil es sich um eine Tätigkeit handle, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgeübt werde und aufgrund der Investitionshöhe und der zahlreich vorhandenen Unwägbarkeiten ein Überschuss nicht erwirtschaftet werden könne.

Mit Schreiben vom 17.06.2021 wurde der Beschwerdeführerin vorgehalten, dass zwar laut dem umfangreichen Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung das Objekt nach Umbauarbeiten

nur mehr als Fremdenzimmer/Ferienwohnung vermietet würde, dass aber an der Adresse seit 04.11.2019 Frau SR gemeldet sei. Die Beschwerdeführerin wurde ersucht, Stellung zu nehmen, ob es sich dabei um ein Dauermietverhältnis handle. Sie wurde bejahendenfalls um Vorlage des Mietvertrages sowie um Vorlage des Anlageverzeichnisses und einer Aufstellung der übrigen Werbungskosten und Nachweis der Fremdfinanzierungskosten ersucht.

Mit Schreiben vom 21.09.2021 erging eine Erinnerung, weil die Beschwerdeführerin auf den Vorhalt vom 17.06.2021 nicht reagiert hatte.

Im Schreiben vom 11.10.2021 führte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin aus, es sei richtig, dass Frau SR seit 04.11.2019 im gegenständlichen Objekt gemeldet sei und das Appartement bewohne. Bei dieser Vermietung handle es sich ausnahmsweise um keine touristische Vermietung. Das Mietverhältnis habe bis 30.09.2021 gedauert und sei mittlerweile beendet. Diese ausnahmsweise Entscheidung habe sich als richtig erwiesen, weil aufgrund der Sperre der Hotel- und Tourismusbetriebe zumindest ein Teil der Fixkosten abgedeckt worden sei. Durch die coronabedingte Schließung des Gästehauses sei die „Dauervermietung“ geblieben.

Ein schriftlicher Mietvertrag sei nicht abgeschlossen worden, weil die Mieterin der Beschwerdeführerin persönlich bekannt und keine dauerhafte Vermietung beabsichtigt gewesen sei. Mit dem Umzug in die neue Wohnung sei das Mietverhältnis auch beendet worden.

Es werde die vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung 2018 samt Anlagenverzeichnis vorgelegt. Zum Nachweis der Fremdfinanzierungskosten werde das Buchhaltungskonto übermittelt. Der Umbau sei mit Kredit finanziert worden, die monatlichen Kreditraten hätten 1.465,20 € betragen.

Der Betrieb sei vollkommen nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt worden, es liege daher keine Liebhaberei vor.

Angefochtene Bescheide:

In den endgültigen Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 2014 bis 2018 – datiert mit 08.02.2022 – wurden die erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, der Liebhabereibetrachtung im Rahmen des § 1 Abs. 2 LVO seien jeweils nur Zeiträume gleicher Wirtschaftsführung zugrunde zu legen. Der Beurteilungszeitraum umfasse aufgrund der Änderung der Bewirtschaftung von Dauervermietung auf Gästezimmervermietung die Jahre ab 2014.

Das kurzfristige Vermieten von drei Appartements sei noch keine gewerbliche Vermietung. Auch die Verpflegung der Mieter und die tägliche Reinigung bei Vermietung von weniger als 10

Betten gehe nicht über die Vermögensverwaltung hinaus. Die Einstufung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung sei daher zutreffend. Die nicht gewerbliche Zimmervermietung sei daher unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzureihen.

Im Zweifel sei anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO innerhalb eines absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliege. Der Nachweis, dass die Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lasse, obliege dem Steuerpflichtigen.

Die Nichtvorlage einer Prognoserechnung trotz Aufforderung spreche für Liebhaberei.

Die Erklärung, dass die Rückgänge der Einnahmen in den Jahren 2017 und 2018 mit der Eröffnung der A5 zusammenhängen würden, stelle keine Unwägbarkeit dar, weil der Bau einer Autobahn eine längere Vorlauf-, Planungs und Bauzeit in Anspruch nehme.

Dass die Einrichtung von Fremdenzimmern höherwertiger sein müsse als jene bei einer normalen Wohnungsvermietung, sei nicht nachvollziehbar, weil auch bei der Wohnungsvermietung oftmals eine Einrichtung zur Verfügung gestellt werde.

In der Vorhaltsbeantwortung werde angegeben, dass sich ausgabenseitig bei der Abschreibung und bei den Fremdkapitalzinsen keine Reduktion ergeben würde.

Das Hervorkommen der Dauervermietung an Frau SR auf Nachfrage des Finanzamtes sei auffällig. Es sei zu vermuten, dass dieses Dauermietverhältnis für die bekannt gegebenen gesteigerten Umsätze von 16.500,00 € für 2019 und 22.000,00 € für 2020 mitverantwortlich sei. Die Dauervermietung erscheine wirtschaftlicher als die Vermietung von Ferienwohnungen.

Laut Internetrecherche auf vier Plattformen ließen sich weder die Zimmer noch die Ferienwohnung von Jänner 2022 bis Jänner 2023 buchen; ein Marktauftritt sei somit nicht gegeben.

Da von der Beschwerdeführerin keine Prognoserechnung vorgelegt worden sei, werde eine Prognoserechnung wie folgt erstellt:

	KZ 370	Einnahmen	AfA	Fremdfinanzierungs- kosten	Instandhaltung	Übrige WK
2014	-30.696,25	2.785,27	9.914,44	11.234,32	2.925,29	9.404,47
2015	-33.136,53	5.199,50	18.634,34	9.673,59	321,48	9.706,62
2016	-20.039,53	13.561,95	17.141,65	6.268,55	766,32	9.424,96
2017	-17.019,28	11.637,76	15.084,30	4.939,50	1.564,74	7.068,50

2018	-15.420,81	9.568,30	13.462,06	4.207,93	552,56	6.766,56
2019	-10.282,43	16.500,00	12.700,06	4.007,55	1.600,00	8.474,82
2020	-3.872,72	22.000,00	11.981,19	3.816,72	1.600,00	8.474,82
2021	-3.012,79	22.000,00	11.303,01	3.634,97	1.600,00	8.474,82
2022	-12.199,91	12.000,00	10.663,21	3.461,87	1.600,00	8.474,82
2023	-10.831,48	12.600,00	10.059,63	3.297,02	1.600,00	8.474,82
2024	-9.795,06	13.230,00	9.490,22	3.140,02	1.920,00	8.474,82
2025	-8.446,86	13.891,50	8.953,04	2.990,50	1.920,00	8.474,82
2026	-7.103,10	14.586,08	8.446,26	2.848,09	1.920,00	8.474,82
2027	-5.760,08	15.315,38	7.968,17	2.712,47	1.920,00	8.474,82
2028	-4.414,12	16.081,15	7.517,14	2.583,30	1.920,00	8.474,82
2029	-4.341,55	16.885,21	7.091,65	2.460,29	3.200,00	8.474,82
2030	-2.978,72	17.729,47	6.690,23	2.343,13	3.200,00	8.474,82
2031	-1.601,98	18.615,94	6.311,54	2.231,59	3.200,00	8.474,82
2032	-207,66	19.546,74	5.954,28	2.125,29	3.200,00	8.474,82
2033	1.207,92	20.524,07	5.617,25	2.024,09	3.200,00	8.474,82
Gesamt	-199.952,93					

In den Anmerkungen zu dieser Prognoserechnung wies die Behörde darauf hin, dass die Berechnung der Instandhaltungskosten laut Liebhabereirichtlinie unter Zugrundelegung einer Nutzfläche von ca. 160 m² erfolgt sei. Die Einnahmen 2019 und 2020 seien aufgrund der Angaben in der Vorhaltsbeantwortung herangezogen worden. Ab 2022 seien die Einnahmen aufgrund der Beendigung des Dauermietverhältnisses per September mit einem erhöhten Durchschnittswert der letzten Ergebnisse bis 2018 von 12.000,00 € angenommen und mit 5% indexiert worden. Die AfA sei ausgehend vom Wert 2018 mit 6% jährlich verringert worden, die Fremdfinanzierungskosten seien ausgehend vom Wert 2018 mit 5% verringert worden. Die übrigen Werbungskosten seien mit dem Durchschnitt der tatsächlich in den Jahren 2014 bis 2018 angefallenen Werbungskosten angenommen worden.

Es zeige sich, dass ein Gesamtüberschuss nach 20 Jahren nicht möglich sei, weshalb von Beginn der Gästezimmervermietung im Jahr 2014 von Liebhaberei auszugehen sei.

Beschwerde:

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2018 eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin aus, aus einer Vermietung des Appartements vom 04.11.2019 bis 30.09.2021 könne keine Dauervermietung des Gesamtobjektes abgeleitet werden. Der Absicht, die Betätigung der Beschwerdeführerin unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzureihen, sei nicht zu folgen. Auch die weiteren Definitionen des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO würden davon ausgehen, dass sich die Objekte im besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen würden. Ein derartiger Sachverhalt liege bei der Bewirtschaftung dieses Objektes aber eindeutig nicht vor. Es sei daher die Einreihung der Betätigung unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO schlichtweg falsch.

Unberührt sei davon die Einreihung der Einkünfte unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung. Diese Zuordnung habe bei der laufenden Veranlagung wohl eher pragmatischen Charakter, weil eine Vermietung von 10 Betten einfach noch keinen Gewerbebetrieb im Sinne der Gewerbeordnung darstelle, weil ein solcher Betrieb wohl über das Kleingewerbe nicht hinausgehe und auch keine tägliche Vollbeschäftigung nach sich ziehe.

Die Liebhabereiverordnung und auch die Richtlinien würden sich gar nicht mit der touristischen Vermietung auseinandersetzen. Dass ein wesentlicher Unterschied zur Dauervermietung bestehe, liege wohl auf der Hand und könne den Ausführungen vom 28.05.2021 entnommen werden.

Die abgeleitete Konsequenz, dass „zwingend“ Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen sei, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken entstünden, möge aus dem Text der Verordnung zu entnehmen sein, die Einordnung dieser Betätigung in den Bereich Vermietung sei aber trotzdem unrichtig, weil es sich unter anderem um keines der aufgezählten Bauwerke handle. Als Eigenheim würden vor allem einzelne Bauernhäuser, Bungalows, Ein- und Zweifamilienhäuser, Ferienhäuser, Herrenhäuser, Landhäuser und Villen gelten.

Das Gästehaus in der vorliegenden Ausgestaltung finde sich bei dieser Aufzählung nicht. Es sei daher naheliegend, dass der Ordnungsgeber die touristische Vermietung vielleicht doch aus der Liebhabereibetrachtung (im Bereich der Vermietung) habe ausklammern wollen oder das zumindest für die Zukunft tun sollte.

Als weiteres wesentliches Argument zugunsten des Ordnungsgebers könne auch die Forderung nach einer Prognoserechnung gewertet werden. Eine solche sei einnahmenseitig, ausschließlich bei Dauervermietung halbwegs fundiert einerseits aus der Vergangenheit und andererseits aus den regionalen Mietbedingungen abzuleiten. Damit sei gemeint, dass eine Bandbreite von Mietpreisen für Wohnungen bezogen auf die Fläche ermittelt werden könne.

Weiteres wesentliches Argument sei die Dauer des Mietverhältnisses, üblicherweise mehrere Jahre. Zum Unterschied davon werde in der touristischen Vermietung kurzfristig, in vielen Fällen täglich, ein neues Mietverhältnis mit dem Gast abgeschlossen. Besonders beachtenswert sei dabei auch der Umstand, dass der Gast ja diesen Raum nicht zum Wohnen, sondern seinen Aufenthalt üblicherweise zumindest tagsüber für touristische Zwecke in der Umgebung nutze.

Damit werde auch jedem Laien klar, dass nicht das Wohnbedürfnis im Vordergrund stehe, sondern das touristische Erlebnis. Die Gästezimmer würden ja in der Regel nicht nach Wohnkriterien gebucht, sondern nach Wohlfühlbedürfnissen. All dies sei bei der Beurteilung außer Acht gelassen worden.

Die Absicht des Finanzamtes, die touristische Zimmervermietung sozusagen in das Korsett der langfristigen Vermietung zu bringen, sei durchaus nachvollziehbar. Damit komme man viel leichter zum beabsichtigten Ziel der Liebhabereifeststellung. Dass damit zwei gänzlich unterschiedliche Betriebsformen in einem Topf landen würden, sei aus der Sicht des Finanzamtes wohl nicht von wesentlicher Bedeutung. Eines sei aber schon zu bedenken: Wenn eine solche subjektive Beurteilung bewusst zum Schaden des Steuerpflichtigen betrieben werde, werde der Vorwurf des Amtsmissbrauches zu prüfen sein.

Dieser Vorwurf manifestiere sich auch in den folgenden Ausführungen des Finanzamtes. An vorderster Stelle in der Bescheidbegründung finde sich eine akribische Auflistung der Ergebnisse der Kennzahl 370. Obwohl durch die Änderung der Bewirtschaftungsweise der Betrachtungszeitraum ab 2014 wesentlich sei, sei nur am Rande festgehalten, dass mit dem Umbau 2012 und ab 2014 mit der touristischen Vermietung begonnen worden sei. Der Umfang des Umbaues sei bereits in den Ausführungen vom 28.05.2021 beschrieben worden.

Auf eine Kernaussage im Zuge der Liebhabereibeurteilung sei an dieser Stelle erinnert. Absehbar sei ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen werde. Maßstab sei hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund stehe.

Wenn im gegenständlichen Fall 2014 mit der touristischen Vermietung begonnen worden sei, sei wohl nach Meinung der Finanzverwaltung der absehbare Zeitraum bereits in 2018 erreicht. Bei dieser Annahme sei der Finanzverwaltung absolutes wirtschaftliches Unverständnis zu unterstellen.

Die in der Bescheidbegründung abgeleitete Feststellung, wonach die Nichtvorlage einer Prognoserechnung trotz Aufforderung (des Finanzamtes) für Liebhaberei spreche, erscheine daher unter Berücksichtigung der vorhergehenden Ausführungen mehr als gewagt. Die persönliche Einstellung des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin zu einer

Prognoserechnung (auch bei langfristiger Vermietung) kenne das Finanzamt bereits aus diversen anderen Verfahren. Es werde zum wiederholten Male festgehalten, dass eine Prognoserechnung in einem rechtstaatlichen Verfahren nichts zu suchen habe. „Kaffeesud lesen“ und nicht fundierte Hypothesen und Meinungen austauschen könne man eventuell noch im privaten Bereich, aber sicher nicht im behördlichen Bereich, wo es um weitreichende Folgen, im gegenständlichen Fall um die wirtschaftliche Existenz von einzelnen Staatsbürgern gehe.

Der Vorteil, den die vom Fachbereich erstellte Aufstellung habe, sei, abgesehen davon, dass eine solche nicht zu erstellen sei, sondern die Betätigung nach der Kriterienprüfung zu erfolgen habe, ein Wesentlicher: Die „Meinung des Fachbereiches“ könne in allen Punkten in Zweifel gezogen werden, genauso wie es das Finanzamt getan hätte, wenn er als steuerlicher Vertreter eine „Prognose“ erstellt hätte.

Das Finanzamt nehme die Beendigung der „Dauervermietung“ mit Frau SR zum Anlass, ab 2022 einen Durchschnittswert zu bilden (Ausgangsbasis € 12.000,-) und diesen Wert mit 5 % zu valorisieren.

Abgesehen davon, dass nur „Vergangenheitswerte“ für die Berechnung herangezogen worden seien, habe man eine Indexerhöhung linear mit 5 % errechnet. Die von der Österreichischen Nationalbank prognostizierte Inflation für 2022 betrage 5,6 %. Diese Zahlen seien vielleicht für die touristische Vermietung nicht von wesentlicher Bedeutung, sie könnten aber sehr wohl Auswirkungen auf die Entwicklung des Tourismus in Österreich haben. Die Einnahmen aus der touristischen Vermietung seien wesentlich davon abhängig, ob die Gäste mehr Urlaub in Österreich und dann in OrtX verbringen, oder vielleicht doch lieber ins Ausland fahren. Dazu sei die Bewerbung von OrtX als Tourismusregion wichtig. Diese laufe derzeit an und werde hoch offiziell mit der „Weintour“ nach Ostern am 23. und 24.04.2022 starten. Erst ab diesem Zeitpunkt könne vom Beginn der Tourismussaison in OrtX gesprochen werden.

Zur Internetabfrage des Finanzamtes sei anzumerken, dass aus rein praktischen Gründen die Zimmer über die Wintermonate auf nicht buchbar gestellt würden, weil es keine Wintersaison in OrtX gebe. Das Finanzamt könne aber gerne eine neue Buchungsabfrage für den 16.07.2022 bis 23.07.2022 starten.

Ausgabenseitig sei unter anderem bemerkenswert, dass vom Fachbereich die Übermittlung der Einnahmen und Ausgabenrechnung samt Anlagenverzeichnis angefordert worden sei. Dieser Aufforderung sei natürlich Folge geleistet worden. Wie wichtig diese Unterlage für die Prognoserechnung gewesen sei, lasse sich an den Abschreibungszahlen der „Prognoserechnung“ erkennen. Die vom Steuerpflichtigen gewählten Nutzungsdauern der einzelnen Wirtschaftsgüter seien für den Fachbereich schlicht irrelevant. Einzig richtig könne daher nur die Meinung des Finanzamtes sein, die da laute: „Den Wert von 2018 verringern wir jährlich um 6 %“.

Zur Fremdfinanzierung merkte der steuerliche Vertreter an, die Behörde habe nicht einmal die Laufzeit der Finanzierung hinterfragt, sondern irgendwelche Kreditzinsen fortgeschrieben.

Neueste Errungenschaft im Liebhabereispektakel bei Dauervermietung seien die Instandhaltungskosten. Diese würden laut Lohnsteuerrichtlinien natürlich automatisiert in die Liebhabereiverordnung übernommen, mit dem wohltuenden Ergebnis, dass alles was bisher noch keine Liebhaberei gewesen sei, letztendlich doch noch eine werde.

Herangezogen werde dazu ein Prozentsatz der Nutzfläche, welcher sich entsprechend dem verstrichenen Zeitraum seit der letzten Generalsanierung auf bis zu 25 % erhöhe. Dabei werde großzügigerweise der Begriff „Nutzfläche“ gleichgesetzt mit der bebauten Fläche und aufgrund des ausgebauten Obergeschosses mit 160 m² festgelegt. Gnadenhalber würden ab dem 16. Jahr nur 20 % herangezogen, anstelle der zulässigen 25 %. Aufgrund dieser Feststellung werde man sich die Frage stellen müssen, woher denn die Finanzverwaltung diese Werte nehme.

Wenn ab dem 16. Jahr rd. 25 % der Nutzfläche jährlich für die Instandhaltung aufgewendet werden müssten, seien spätestens nach 20 respektive 21 Jahren 100 % der Nutzfläche für die Instandhaltung verwendet worden mit der Konsequenz, dass keine wirtschaftliche Nutzung mehr möglich sei. Diese Ansicht sei aber mit der gesetzlichen Nutzungsdauer von 66,66 Jahren nicht vereinbar.

Zur Hochrechnung der Instandhaltung (für Gebäude lt. Kennzahl 9520) würden die Kontenblätter der Buchhaltung beigelegt. Die Instandhaltungsaufwendungen beträfen in keinsten Weise das Gebäude, die Position in der Prognoserechnung sei damit falsch.

Zusammenfassend sei daher die Feststellung zu treffen, dass die Prognoserechnung aus der Systematik heraus nicht zu erstellen gewesen wäre. Der Vorwurf des Amtsmissbrauches werde ein weiteres Mal in den Raum gestellt. Sämtliche Bescheide seien wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts im Rahmen einer vollständig positiven Beschwerdevorentscheidung aufzuheben. Die Feststellung der Endgültigkeit werde dabei ebenfalls erwartet.

Aus jahrzehntelanger Berufungserfahrung sei die Vorgangsweise der Finanzämter und insbesondere des Fachbereiches in einem solchen Fall zur Genüge bekannt. Eine Version sei, dass das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung erlasse, die einen Vorlageantrag zur Folge habe. Zweite Version sei, dass die Beschwerde gleich der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt werde. Beide Versionen würden zum selben Ergebnis führen. Nach einer mehrjährigen Liegezeit sei üblicherweise eine Entscheidung zu Gunsten des Finanzamtes zu erwarten, weil jeder Senatsrichter logischerweise eher der Behörde Recht gebe als einem einzelnen Steuerpflichtigen. Die steuerlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen für den einzelnen Steuerpflichtigen seien der Behörde egal und fielen unter Kollateralschaden.

Ein weiterer Kollateralschaden zu Lasten des Steuerpflichtigen werde vermutlich eintreten, wenn die in der Bescheidbegründung angedrohte Vorgangsweise auch bezüglich der Umsatzsteuer ab 2019 umgesetzt werde. Die Sinnhaftigkeit dieser Vorgangsweise werde anhand von 3 Zahlen dargestellt. Die jährlichen Umsatzsteuerzahllasten hätten in den Jahren 2016 € 46,78, 2017 € 132,78 und 2018 € -304,25 betragen. Vermutlich werde das Finanzamt die Rückrechnung der anlässlich des Umbaus geltend gemachten Vorsteuern vornehmen, welche damit zum Kostenfaktor für den Steuerpflichtigen würden. Abgesehen davon, dass diese Umsatzsteuer vom Steuerpflichtigen zusätzlich zum derzeitigen Einkommensteuerrückstand anfielen, erhöhten sie natürlich die Anschaffungskosten der Anlagen und erhöhe sich damit die jährliche Abschreibung, wodurch die Liebhabereientscheidung des Finanzamtes logischerweise bestätigt werde.

Beschwerdevorentscheidung:

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, vorweg sei festzuhalten, dass eine Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO im vorliegenden Fall zwingend zu erlassen sei. Die Einreihung der Bestätigung sei in Anwendung der Gesetze, Verordnungen, Richtlinien und der Rechtsprechung vorzunehmen. Bei Wohnungen und bei Einfamilienhäuser handle es sich nach der Rechtsprechung des VwGH um Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen würden (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027; VwGH 21.6.1994, 94/14/0035). Für ein Haus mit Ferienwohnungen gelte nichts anderes. Ob ein solches tatsächlich im Rahmen der Lebensführung genutzt werde, sei für die Anwendung des auf die Eignung zu diesem Gebrauch abstellenden § 1 Abs. 2 LVO nicht maßgebend (VwGH 18.5.1995, 93/15/0099).

Das hier vorliegende Gästehaus weise drei Zimmer und ein Appartement auf. Ein Umbau zum Zweck der Dauervermietung sei laut Vorhaltsbeantwortung nicht möglich gewesen, jedoch sei das Appartement von 4.11.2019 bis 9.12.2021 an Frau SR dauervermietet worden. Diese Vermietung sei in der Bescheidbegründung nur angeführt worden, weil für die Jahre 2019 und 2020 gesteigerte Umsätze in Aussicht gestellt worden seien. Aber auch Einnahmen in Höhe von 16.500,00 € bzw. 22.000,00 € seien bei gleichbleibenden Ausgaben nicht geeignet, einen Jahres- bzw. Gesamtüberschuss zu erwirtschaften.

Laut Homepage www.xxxx.at stünden drei Doppelzimmer und ein Appartement mit Doppelzimmer zur Verfügung. Daher sei die saisonale Vermietung von bis zu 10 Fremdenbetten unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzustufen.

Die Einordnung unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfolge ausschließlich nach der Art des Wohnraumes. Die Anzahl der bewirtschafteten Objekte sei unmaßgeblich, maßgeblich sei, ob das Mietobjekt

nach der Verkehrsauffassung abstrakt einer der Kategorien des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zuzuordnen sei (BFG 25.05.2018, RV/2100725/2011).

Nach RZ 78 der LRL würden unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor allem

- Ein- und Zweifamilienhäuser,
- Eigentumswohnungen,
- Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten,
- Einzelne Appartements,
- Im Wohnungsverband befindliche Fremdenzimmer
- Und Ähnliches

fallen. „Und Ähnliches“ bedeute, dass hier nicht genannte, aber in diese Kategorie fallende Wirtschaftsgüter unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO subsumiert werden sollten. Diese Aufzählung sei daher nur exemplarisch.

Laut Definition (wikipedia) sei ein Gästehaus ein meist separater Bereich eines Gebäudes oder ein eigenständiger Bau, der zur vorübergehenden Unterbringung von Gästen genutzt werde. Gästehäuser würden im Gegensatz zur Pension oder zum Hotel meist nicht vorrangig aus kommerziellen bzw. wirtschaftlichen Gründen betrieben.

Im vorliegenden Fall würden drei Doppelzimmer und ein Appartement vermietet und als zusätzliche Leistung ein Frühstücksbuffet angeboten. Weitere Dienstleistungen, wie z.B. Mittag- oder Abendessen würden nicht angeboten.

Die nicht gewerbliche Zimmervermietung (zur „10-Betten-Grenze“ bzw. 5 Appartement-Grenze“ siehe EStR 2000 Rz 5435 und Rz 5436) sei unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzureihen. Es könne davon ausgegangen werden, dass die Vermietung im hier vorliegenden Ausmaß ebenfalls unter diese Bestimmung zu subsumieren sei.

Auch nach dem äußeren Erscheinungsbild sei das Mietobjekt nach Art eines Einfamilienhauses ausgestaltet.

Die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO könne nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange zu vermuten, als diese Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit widerlegt werde.

Beurteilungsmaßstab bei Betätigungen, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen seien, sei die objektive Ertragsfähigkeit. Bei der Beurteilung dieser objektiven Ertragsfähigkeit handle es sich um eine vorausschauende Beurteilung, wobei das subjektive Streben nach

einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss nur subsidiär maßgeblich sei (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Für den Bereich der Vermietung von Ferienwohnungen oder Appartements habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein absehbarer Zeitraum mit rund 20 Jahren anzunehmen sei. Im Zweifel sei anhand einer Prognoserechnung nachzuweisen, dass ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes möglich und wahrscheinlich sei. Eine realistische Prognoserechnung vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen, sei Sache des Steuerpflichtigen und nicht der Finanzverwaltung (VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055).

Da trotz Aufforderung keine Prognoserechnung vorgelegt worden sei, spreche dies von vornherein für Liebhaberei.

Vom Finanzamt sei die Aufstellung zur Verdeutlichung gemacht worden. Die Zahlen würden selbstverständlich auf einer Schätzung basieren. Dies sei mangels vorgelegter Zahlen bzw. einer vorgelegten Prognoserechnung notwendig gewesen. Da die Prognoserechnung erst nach Beginn der Tätigkeit erstellt worden sei, seien die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre in die Prognose aufzunehmen gewesen.

Die Buchungsabfrage sei, wie aus dem Screenshot ersichtlich, für die Sommermonate (Mai, Juni, Juli und August) getätigt worden. Es sei für den gesamten Zeitraum Jänner 2022 bis Jänner 2023 nicht möglich gewesen, eine Anfrage oder Buchung auf den in der Vorhaltsbeantwortung erwähnten Plattformen zu tätigen. Es erscheine unüblich, dass man im Jänner noch nicht für die Sommermonate anfragen bzw. buchen könne, da die Buchung eines Urlaubes vielfach etwas Vorlaufzeit benötige. Dies stelle ein weiteres Indiz dar, dass die touristische Vermietung nicht mit Überschussabsicht betrieben werde.

Die hier zu beurteilende Vermietungstätigkeit betreffend das ab 2010 umgebaute und 2014 in Betrieb genommene Gästehaus in OrtX werde den Anforderungen an eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle nicht gerecht.

Vorlageantrag:

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beantragte der steuerliche Vertreter die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat sowie die explizite Zulassung der Revision bei einer abweisenden Entscheidung. Ergänzend führte der steuerliche Vertreter aus,

1. der Vorwurf des Amtsmissbrauchs bleibe weiter aufrecht,
2. seit Jahrzehnten werde bei der Finanzverwaltung der wahre wirtschaftliche Gehalt zugrunde gelegt,

3. eine Prognoserechnung habe in einem Steuerverfahren nichts verloren,
4. der Tourismus in OrtX sei saisonal begrenzt, weshalb langfristige Buchungen nicht stattfänden. Der Tourist in OrtX buche sehr kurzfristig und die Aufenthaltsdauer liege überwiegend bei ein bis drei Nächten. Es sei daher nicht unüblich, dass man im Jänner noch nicht für die Sommermonate anfragen bzw. buchen könne.

Vorlagebericht:

Mit Vorlagebericht vom 06.10.2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte aus, es sei in der Liebhabereiverordnung bzw. in den Liebhabereirichtlinien verankert, dass vom Steuerpflichtigen zum Nachweis der Einkunftsquelle eine Prognoserechnung vorzulegen sei. Außerdem sei die Beschwerdeführerin in den Jahre 2014, 2015 und 2018 ihren Pflichten nicht nachgekommen und habe keine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen abgegeben.

Angemerkt werde, dass seit dem Jahr 1997 ein Gesamtverlust von 145.507,25€ erwirtschaftet worden sei.

Betreffend die Buchungsabfrage sei zu sagen, dass eine kurzfristige und saisonale Buchung durchaus verständlich sei. Wenn aber der potentielle Gast im Jänner auf keiner der angegebenen Buchungsplattformen die Möglichkeit habe, eine Anfrage zu stellen oder zu buchen, dann spreche dies nicht für eine Vermietung nach wirtschaftlichen Grundsätzen.

In der antragsgemäß in Abwesenheit der Vertreterin der Amtspartei durchgeführten mündlichen Verhandlung brachten die Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend vor, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei Teil der Kreislaufwirtschaft von OrtX. Anstoß sei die NÖ. Landesausstellung im Jahr 2013 gewesen. Seither versuche OrtX, den Tourismus zu aktivieren und habe damit auch große Erfolge. Die bisherigen Verluste seien u.a. auf den Autobahnausbau und die Pandemie zurückzuführen. Das bei Beginn der Tätigkeit aufgestellte Konzept laufe darauf hinaus, dass sich im Jahr 2033 ein Gesamtüberschuss ergebe. Da das Gebäude generalsaniert worden sei, habe sich aufgrund der hohen Investitionskosten die Gewinnaussicht nach hinten verschoben. Andererseits komme es daher zu niedrigeren Investitionskosten. Die Gästezimmer und das Appartement würden über booking.com bzw. „Urlaub am Bauernhof“ vermietet, jedoch nur in der Zeit von April bis Oktober.

Die vom steuerlichen Vertreter erstellte Prognoserechnung wurde zum Akt genommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Haus in ***1***, wurde vom Großvater der Beschwerdeführerin errichtet. Im Jahr 1997 erwarb sie Eigentum daran und vermietete es in weiterer Folge. In den Jahren 2010/11 stellte sie fest, dass das Haus nicht mehr den zeitgemäßen Anforderungen entsprach. Unter Mitwirkung des Landes Niederösterreich baute sie das Haus zu einem Gästehaus um. Der Umbau wurde fremdfinanziert.

Nach dem Umbau verfügt das Gästehaus „G“ über 3 Gästezimmer und 1 Appartement.

Die Beschwerdeführerin bietet die Zimmer mit Frühstück (Frühstücksbuffett) an, auch die Gäste des Appartements können das Frühstück buchen. Mit der Vermietung zu touristischen Zwecken wurde 2014 begonnen.

Vom 04.11.2019 bis 30.09.2021 vermietete die Beschwerdeführerin das Appartement an Frau SR. Mit Ausnahme dieser Dauervermietung werden die Räumlichkeiten an Touristen vermietet. Die Tourismussaison in OrtX beginnt offiziell mit der „Weintour“ nach Ostern. Über die Wintermonate werden die Zimmer und das Appartement auf „nicht buchbar“ gestellt.

Die Beschwerdeführerin erzielte erstmals im Jahr 2022 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Im Jahr 2033 rechnet sie mit der Erzielung eines Gesamtüberschusses.

Die belangte Behörde erkannte für die Jahre 2014 bis 2017 die von der Beschwerdeführerin erklärten Verluste in vorläufigen Bescheiden an und erließ erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2018 nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren endgültige Bescheide, in denen die erklärten Verluste keine Berücksichtigung fanden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf Angaben der Beschwerdeführerin, auf eine von der belangten Behörde und vom BFG durchgeführte Internet-Recherche und hinsichtlich der Tatsache, dass mit der Vermietung der Fremdenzimmer und des Appartements innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden kann, auf die im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung vorgelegte realistische Prognoserechnung.

Hinsichtlich der Einordnung der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit orientierte sich der erkennende Senat an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Die Liebhabereiverordnung (BGBl. Nr. 33/1993, idF BGBl. II Nr. 358/1997, LVO) lautet auszugsweise:

„1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

- 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
- 3. 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. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(...)

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. *Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
2. *Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
3. *Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,*
4. *marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
5. *marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
6. *Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

(...)“

Hinsichtlich der Einordnung der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit orientierte sich der erkennende Senat an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Vermietung eines (zu keinem Betriebsvermögen gehörenden) Gebäudes (Gebäudeteiles) ist grundsätzlich Vermögensverwaltung. Zur gewerblichen Tätigkeit wird sie erst, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Dies wieder ist erst der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Die Verwaltungspraxis nimmt bei der saisonalen Zimmervermietung mit Frühstück - wie vom Finanzamt ins Treffen geführt - Einkünfte aus Gewerbebetrieb an, wenn die Bettenanzahl zehn übersteigt. Werden Appartements vermietet, gilt dies wenn es mehr als fünf sind (EStR 2000 Rz 5435).

Die Judikatur entwickelte dazu zwar bislang keine starren Grenzen, gibt allerdings einen Rahmen vor (vgl. dazu Jakom/*Peyerl* EStG, 2021, § 23 Rz 71)

Die tatsächliche Auslastung ist nicht von Bedeutung. Nicht die Nebenleistung zur einzelnen Vermietung ist für die Zuordnung zur Einkunftsart entscheidend, sondern der Gesamtumfang der Nebenleistungen für die gesamte Tätigkeit (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0059).

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfasst ua die Bewirtschaftung (Vermietung) eines Eigenheimes. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 1 Abs. 2 LVO auf die abstrakte Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes ab (vgl. VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0048; VwGH 16. November 2014, 2010/13/0159). Ein Haus eignet sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung, seine Vermietung fällt daher unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Nichts anderes gilt für ein Ferienhaus. Ob ein Ferienhaus tatsächlich im Rahmen der Lebensführung genutzt wird, ist für die Anwendung des auf die EIGNUNG zu diesem Gebrauch abstellenden § 1 Abs. 2 der Verordnung nicht maßgebend. Gleiches gilt für die Anzahl der in einem Ferienhaus enthaltenen Wohnungen und Zimmer (VwGH 18.05.1995, 93/15/0099).

Umgelegt auf den vorliegenden Sachverhalt vertritt der erkennende Senat die Ansicht, dass dies auch für die Vermietung eines Hauses gilt, bei dem eine touristische Vermietung der im Haus befindlichen Räumlichkeiten vorliegt.

Die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Tätigkeit ist daher in Anlehnung an die Judikatur des Höchstgerichts unter § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zu subsumieren.

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung kann die Vermutung im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Durch die im

Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegte Prognoserechnung, in welcher bereits im Jahr 2022 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ausgewiesen ist, ist es nicht auszuschließen, dass durch die von der Beschwerdeführerin betriebene touristische Vermietung innerhalb von 20 Jahren die Erzielung eines Gesamtüberschusses möglich und wahrscheinlich ist.

Beginnt der Steuerpflichtige mit der Vermietung eines Gebäudes und führt dies zum Entstehen von Jahresverlusten, erfolgt sohin die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, nicht anhand einer Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO. Bei einer solchen Vermietung kommt es ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw.

Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften (vgl. VwGH vom 15. September 2011, 2011/15/0117).

Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen (VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0046). Der steuerliche Vertreter verweigerte zwar im Ermittlungsverfahren der belangten Behörde die Vorlage einer Prognoserechnung, im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung legte er jedoch letztlich eine durchaus realistische Prognoserechnung vor. Aufgrund dieser Prognoserechnung ist es nicht ausgeschlossen, dass die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften.

Der Senat verneinte daher vorläufig das Vorliegen von Liebhaberei und hob die endgültigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2017 auf. Damit erlangen die ursprünglichen vorläufigen Einkommensteuerbescheide dieser Jahre wieder ihre Wirksamkeit. Hinsichtlich des Jahres 2018 gab der Senat der Beschwerde Folge und sprach die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2018 aus.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (ESt 2018)

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da im gegenständlichen Fall in erster Linie Feststellungen über den maßgeblichen Sachverhalt zu treffen waren, und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen war, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 5. Juli 2023