

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***StB1***, ***Adr1***, vom 17.03.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch HR Mag. ***AV1***, vom 24.02.2021 und 25.02.2021 betreffend a) Nichtfeststellung von Einkünften nach § 92 BAO für die Jahre 2018 und 2019 und b) Umsatzsteuer 2018 und 2019, allesamt ergangen zu St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die unter lit. a) und lit. b) genannte Bescheide wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die unter lit. a) genannten Bescheide werden in ihrer Terminologie von „Nichtfeststellung“ auf „Nichtveranlagung“ geändert.

Im Übrigen bleiben sämtliche angefochtenen Bescheide unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem zwischen der ***N*** Betriebs GmbH als Verkäuferin einerseits und dem Beschwerdeführer (Bf) als Käufer andererseits abgeschlossenen Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag vom TT.MM..2017 erwarb der Letztgenannte zwei der in der Anlage ***R1*** gelegenen Appartements Top A04 und Top A08 samt Kellerabteil, Gartenanteil und Tiefgaragenplatz.

Als Kaufpreis für die Wohnung Top A04 (Wohnnutzfläche 34,89 m²) wurde ein Betrag von € 538.478 vereinbart; der Kaufpreis für die Wohnung Top A08 (Wohnnutzfläche 38,12 m²) betrug € 549.129,99.

Zwischen den Vertragsparteien wurde die Bezahlung des Kaufpreises in mehreren Teilbeträgen entsprechend dem Baufortschritt vereinbart.

Die ***N*** Betriebs GmbH ist Eigentümerin und Betreiberin eines in der Anlage situierten Hotels („***R1*** Hotel“). In zwei jeweils gesondert am TT1MM2.2018 abgeschlossenen Vereinbarungen (tit: „Hotelnutzungsvertrag“) wurde zwischen der ***N*** Betriebs GmbH (im Vertrag als „Hotel“ bezeichnet) und dem Bf (im Vertrag als „Anleger“ bezeichnet) vereinbart, dass dieser die beiden Appartements an die ***N*** Betriebs GmbH zur „ausschließlichen touristischen Nutzung im Rahmen ihres Hotelbetriebes zur Vermietung an Gästen“ überlässt.

Gemäß Pkt. II lit a des jeweiligen Vertrages beginnt das Nutzungsverhältnis mit dem Tag der Unterfertigung der Hotelnutzungsverbarung und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Beide Vertragsparteien sind berechtigt das Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Jahres hin aufzukündigen.

Gemäß Pkt. III lit a der Vereinbarung übernimmt die ***N*** Betriebs GmbH die gesamte Abwicklung mit der Durchführung der Vermietung der beiden Appartements im touristischen Rahmen an ihre Hotelgäste inklusive der Werbung und sonstige Maßnahmen der Akquisition von Gästen. Auch die Preisgestaltung obliegt ausschließlich der ***N*** Betriebs GmbH; der „Anleger“ (Bf) unterwirft sich deren Preispolitik hinsichtlich der Vermietung der beiden Wohnungseigentumseinheiten. Sämtliche mit der Nutzung der Appartements anfallenden Betriebskosten gehen zu Lasten des „Anlegers“. Die Betreibergesellschaft verpflichtet sich quartalsweise Abrechnung über die den Mietern der beiden Appartements verrechneten Preise (ohne Berücksichtigung von Konsumation und anderen Hotelleistungen) zu legen. Von den Nettoeinnahmen der an die Gäste verrechneten Preise sind 70% an den „Anleger“ weiterzuleiten. Die Zurverfügungstellung und Reinigung von Bettwäsche, Hand- und Badetücher wird von „Hotel“ organisiert; ebenso die Übergabe bzw. Übernahme des jeweiligen Appartements durch die Hotelgäste (Pkt III lit d).

Pkt IV des Hotelnutzungsvertrages regelt die „Verpflichtungen des Anlegers“. Neben der Verpflichtung das jeweilige Appartement im Einvernehmen mit „Hotel“ in Ansehung der touristisch vorgesehenen Nutzung im gehobenen Rahmen auf Kosten des Anlegers entsprechend einzurichten, regelt lit b folgendes:

„Soweit im Rahmen der Vermietung Schäden oder Zerstörungen an den Einrichtungsgegenständen erfolgen sollen, sind diese auf Kosten des „Anlegers“ entsprechend instand zu setzen oder zu erneuern, sofern diese Umstände nicht auf ein Verschulden von „Hotel“ zurückzuführen sind. Dies trifft auch für den Fall zu, als durch mehr als zehnjährige Nutzung Erneuerungen der Einrichtungsgegenstände notwendig oder erforderlich werden.“

Weiters wird dem Anleger die Verpflichtung aufgetragen sämtliche Einrichtungsgegenstände auf seine Kosten entsprechend zu versichern („Bündelversicherung“).

Im „Fragebogen bei beschränkter Steuerpflicht“ (Formular Verf 17) gab der Bf (dieser ist deutscher Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz in Deutschland) als Vermietungsbeginn in Bezug auf die beiden ETW den TT1MM2.2018 an. An Mieteinnahmen würden im Jahr 2018 voraussichtlich „€ 0“ erzielt werden; der voraussichtliche Verlust werde mit € 28.000 geschätzt.

Der Bf erklärte im Jahr 2018 an steuerpflichtigen Umsätzen einen Betrag von € 0, im Jahr 2019 einen Betrag von € 9.286,66. Dem gegenüber standen Vorsteuerbeträge von € 219.979,09 (2018) und € 3.043,71 (2019).

Ertragsteuerlich wurden an Mieteinkünften in den beiden Beschwerdejahren Werbungskostenüberschüsse von € 19.624,61 (2018) und € 25.703,51 (2019) ausgewiesen.

Die von Seiten der steuerlichen Vertretung erstellte Prognoserechnung zeichnet folgendes Bild:

Anlage Top A04:

Prognoserechnung		TOP A04													
Mietindexerhöhung (alle 3 Jahre) in % (= Kostenindexierung)	3,00%														
sonstige Indexanpassung - Ausgaben (jährlich)	1,00%														
Mieterlöse/Jahr	18.720,00														
Anschaffungskosten Apartment	483.464,75														
Anschaffungskosten Einrichtung	63.107,60														
sonstige lfd. Kosten	500,00														
Vermittlungsgebühr	30%														
Höhe eingesetztes Eigenkapital	219.610,19														
Fremdkapital	263.854,56														
Kreditlaufzeit (in Jahren)	15,00														
Finanzierungszinssatz Fremdkapital	1,25%														
durchschnittl. Mietauslastung/Jahr (in Monaten)	3														

Jahr	1 2018	2 2019	3 2020	4 2021	5 2022	6 2023	7 2024	8 2025	9 2026	10 2027	11 2028
Mieterlöse	0	5.065	18.720	19.282	19.282	19.282	19.860	19.860	19.860	20.456	20.456
Summe Einnahmen	0	5.065	18.720	19.282	19.282	19.282	19.860	19.860	19.860	20.456	20.456
AIA Apartment	2.901	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802
AIA Einrichtung	3.232	6.464	6.464	6.464	6.464	6.311	6.158	6.158	6.158	6.158	3.079
Vermittlungsgebühr	0	0	5.616	5.784	5.784	5.784	5.958	5.958	5.958	6.137	6.137
Betriebskosten	969	1.709	1.726	1.743	1.761	1.778	1.796	1.814	1.832	1.850	1.869
sonst. lfd. Kosten	292	200	500	505	510	515	520	526	531	536	541
Zinsaufwand	2.390	3.097	2.893	2.687	2.478	2.266	2.052	1.835	1.616	1.393	1.168
Summe Ausgaben	9.784	17.271	23.000	22.985	22.798	22.456	22.286	22.092	21.896	21.876	18.596
Jahresergebnis	-9.784	-12.206	-4.280	-3.703	-3.517	-3.175	-2.425	-2.232	-2.036	-1.420	1.860
Ergebnis kumuliert	-9.784	-21.990	-26.270	-29.973	-33.490	-36.665	-39.090	-41.322	-43.358	-44.778	-42.918

Jahr	12 2029	13 2030	14 2031	15 2032	16 2033	17 2034	18 2035	19 2036	20 2037	21 2038	22 2039	23 2040	24 2041	25 2042
Mieterlöse	20.456	21.070	21.070	21.070	21.702	21.702	21.702	22.353	22.353	22.353	23.023	23.023	23.023	23.714
Summe Einnahmen	20.456	21.070	21.070	21.070	21.702	21.702	21.702	22.353	22.353	22.353	23.023	23.023	23.023	23.714
AIA Apartment	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802	5.802
AIA Einrichtung	6.137	6.321	6.321	6.321	6.510	6.510	6.510	6.706	6.706	6.706	6.907	6.907	6.907	7.114
Betriebskosten	1.888	1.906	1.925	1.945	1.964	1.984	2.004	2.024	2.044	2.064	2.085	2.106	2.127	2.148
sonst. lfd. Kosten	547	552	558	563	569	575	580	586	592	598	604	610	616	622
Zinsaufwand	940	710	476	240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Summe Ausgaben	15.313	15.291	15.082	14.870	14.845	14.871	14.896	15.117	15.143	15.170	15.398	15.424	15.452	15.686
Jahresergebnis	5.143	5.779	5.988	6.199	6.856	6.831	6.805	7.235	7.209	7.183	7.626	7.599	7.572	8.028
Ergebnis kumuliert	-37.775	-31.996	-26.008	-19.809	-12.953	-6.122	684	7.919	15.128	22.311	29.937	37.536	45.107	53.135

Anlage Top A08:

Prognoserechnung**TOP A08**

Mietindexerhöhung (alle 3 Jahre) in % (= Kostenindexierung)	3,00%
sonstige Indexanpassung - Ausgaben (jährlich)	1,00%
Mieterlöse	18.720,00
Anschaffungskosten Apartment	493.028,24
Anschaffungskosten Einrichtung	62.648,43
sonstige lfd. Kosten	1.000,00
Vermittlungsgebühr	30%
Höhe eingesetztes Eigenkapital	223.954,54
Fremdkapital	269.073,70
Kreditlaufzeit (in Jahren)	15,00
Finanzierungszinssatz Fremdkapital	1,25%
durchschnittl. Mietauslastung/Jahr (in Monaten)	3

Jahr	1 2018	2 2019	3 2020	4 2021	5 2022	6 2023	7 2024	8 2025	9 2026	10 2027	11 2028	12 2029	13 2030	14 2031
Mieterlöse		0	5.065	18.720	19.282	19.282	19.282	19.860	19.860	19.860	20.456	20.456	20.456	21.070
Summe Einnahmen		0	5.065	18.720	19.282	19.282	19.282	19.860	19.860	19.860	20.456	20.456	20.456	21.070
A/A Apartment		2.958	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916
A/A Einrichtung		3.210	6.464	6.464	6.464	6.464	6.311	6.158	6.158	6.158	6.158	6.137	6.137	6.321
Vermittlungsgebühr		0	0	5.616	5.784	5.784	5.784	5.958	5.958	5.958	6.137	6.137	6.137	6.321
Betriebskosten		991	2.166	2.187	2.209	2.231	2.254	2.276	2.299	2.322	2.345	2.369	2.392	2.416
sonst. lfd. Kosten		292	200	500	505	510	515	520	526	531	536	541	547	552
Zinsaufwand		2.390	3.158	2.950	2.740	2.527	2.311	2.093	1.872	1.648	1.421	1.191	959	724
Summe Ausgaben		9.841	17.904	23.634	23.619	23.433	23.092	22.921	22.728	22.532	22.513	19.233	15.951	15.930
Jahresergebnis		-9.841	-12.839	-4.914	-4.337	-4.151	-3.810	-3.061	-2.868	-2.672	-2.057	1.222	4.504	5.140
Ergebnis kumuliert		-9.841	-22.680	-27.594	-31.931	-36.083	-39.893	-42.954	-45.822	-48.494	-50.551	-49.329	-44.824	-39.685

Jahr	15 2032	16 2033	17 2034	18 2035	19 2036	20 2037	21 2038	22 2039	23 2040	24 2041	25 2042
Mieterlöse	21.070	21.702	21.702	21.702	22.353	22.353	22.353	23.023	23.023	23.023	23.714
Summe Einnahmen	21.070	21.702	21.702	21.702	22.353	22.353	22.353	23.023	23.023	23.023	23.714
A/A Apartment	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916	5.916
A/A Einrichtung											
Vermittlungsgebühr	6.321	6.510	6.510	6.510	6.706	6.706	6.706	6.907	6.907	6.907	7.114
Betriebskosten	2.465	2.490	2.514	2.540	2.565	2.591	2.617	2.643	2.669	2.696	2.723
sonst. lfd. Kosten	563	569	575	580	586	592	598	604	610	616	622
Zinsaufwand	244	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Summe Ausgaben	15.510	15.485	15.516	15.547	15.773	15.805	15.837	16.070	16.103	16.135	16.376
Jahresergebnis	5.560	6.216	6.186	6.155	6.579	6.548	6.516	6.953	6.921	6.888	7.338
Ergebnis kumuliert	-28.776	-22.560	-16.374	-10.220	-3.640	2.907	9.423	16.377	23.297	30.185	37.523

Das Finanzamt versagte den beiden Objekten die Anerkennung als Einkunftsquelle und brachte in den ergangenen Umsatzsteuerbescheiden an steuerpflichtigen Umsätzen sowie an Vorsteuern jeweils € 0 in Ansatz.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass es sich bei den beiden Apartments um eine sogenannte „kleine Vermietung“ iSd Liebhaberverordnung (LVO) handle, welche umsatzsteuerlich zwingend unecht befreit sei. Demnach stehe ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Weiters erließ die Behörde Bescheide nach § 92 BAO, welche aussprachen, dass die Einkünfte aus Vermietung der beiden Apartments Top A 04 und Top A 08 in der ***R1*** Residence nicht festgestellt werden.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung hielt die Behörde fest, dass laut vorliegender Prognoserechnung die Vermietung in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss erwarten lasse. Der Gesamtüberschuss laut Prognoserechnung sei nur deshalb darstellbar, da nach Abschreibung der Einrichtung auf zehn Jahre von keiner Neuanschaffung ausgegangen werde. Da es sich gegenständlich um Luxusapartements handle, sei eine Vermietung mit alter Einrichtung unrealistisch. Auch der Hotelnutzungsvertrag

verpflichte den „Anleger“ die Einrichtungsgegenstände entsprechend in Stand zu halten. Unter Zugrundelegung einer Neuanschaffung der Einrichtungsgegenstände nach 10 Jahren und unter Ansatz einer AfA in der bisherigen Höhe (€ 6.158 p.a.) würden sich zusätzlich Werbungskosten von € 61.580 ergeben, was letztendlich - ausgehend von der Prognoserechnung - zu einem Werbungskostenüberschuss innerhalb eines Zeitraumes von 21 Jahren in Höhe von € 52.158 (Top A08) und € 39.269 (TopA 04) führen würde.

Darüber hinaus seien im Jahr 2020 die tatsächlichen Einnahmen (laut UVA € 18.982,88) um mehr als 50% hinter den prognostizierten (€ 37.440) zurückgeblieben. Der Nachweis, dass die Vermietung der beiden Appartements innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu positiven Ergebnissen führen würde, sei vom Bf nicht erbracht worden.

Mit **Beschwerde** vom 17.3.2021 wandte sich der Bf sowohl gegen die Umsatzsteuerbescheide als auch gegen die beiden Feststellungsbescheide nach § 92 BAO. Dabei wandte dieser ein, dass beide Appartements mit Möbel des gehobenen Standards (AK jeweils rd € 76.000 brutto) ausgestattet worden seien; in der Prognoserechnung sei zwar eine Nutzungsdauer von 10 Jahren in Ansatz gebracht worden, allerdings sei nicht davon auszugehen, dass die gesamte Ausstattung bereits nach Ablauf dieses Zeitraumes komplett zu erneuern sei. Vielmehr gehe auch der Hotelnutzungsvertrag von einer mehr als 10 Jahre währenden Nutzung der Einrichtungsgegenstände aus. Darüber hinaus wäre ein allfällig erzielter Veräußerungserlös im Hinblick auf die ausgetauschten Einrichtungsgegenstände einnahmenseitig zu berücksichtigen. Auch seien die Einrichtungsgegenstände versichert und müssten Gäste bei Übernahme des bzw. der Appartements eine Kautions hinterlegen, sodass Kosten iZm Beschädigungen an Einrichtungsgegenständen abgedeckt seien.

Zum Umstand, dass die tatsächlich erwirtschafteten Einnahmen hinter den prognostizierten zurückgeblieben sind, wandte der Bf ein, dass das Jahr 2020 von der Covid-19 Pandemie geprägt gewesen sei. Die behördlich angeordneten Schließungen zahlreicher Branchen, so auch der Hotelbranche, hätten naturgemäß zu Einnahmenverlusten geführt. Die durch die Pandemie hervorgerufenen Folgen seien als Unwägbarkeit zu qualifizieren und bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft entsprechend zu berücksichtigen.

Weiters seien die Einnahmen im Jahr 2020 laut Prognoserechnung um die Vermittlungsgebühr (30%) zu kürzen und dann ein Vergleich mit den Einnahmen laut Voranmeldung anzustellen. Die tatsächlichen Einnahmen im Jahr 2020 wären € 27.118, die prognostizierten Einnahmen indes € 37.400. Der daraus sich ergebende Einnahmenausfall von 28% wäre bei ganzjähriger Öffnung (ohne Lockdowns) möglicherweise nicht eingetreten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.6.2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass die Ausführungen in der Beschwerdeeingabe nicht geeignet seien die Liebhabereivermutung zu widerlegen.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Erneuerung der Einrichtung nach zehn Jahren durchaus realistisch und würde auch der vertraglichen Regelung entsprechen. Aber selbst bei einer Erneuerung nach 15 Jahren würde sich noch kein Gesamtüberschuss ergeben. Zudem hätte die Vermietung mit einer mehr als 10 Jahre alten Einrichtung Auswirkungen auf die Höhe der erzielbaren Einnahmen. Eine Versicherung der Einrichtungsgegenstände würde nicht die gewöhnliche Abnutzung abdecken, sodass Kosten einer Neuausstattung vom Versicherer nicht übernommen würden. Auch wenn man die Vermittlungsgebühr von den Einnahmen laut Prognoserechnung in Abzug brächte, so würden die Einnahmen 2020 immer noch 30% hinter der Prognose liegen. Wenn das Zurückbleiben der Einnahmen mit der Covid19 Pandemie begründet werde, so sei darauf hinzuweisen, dass laut Statistik des Landes *****Land1***** die Übernachtungen bei Ferienwohnungen im Zeitraum Juli bis September 2020 sogar gestiegen seien.

Mit Eingabe vom 28.10.2021 beantragte der Bf in verlängerter Frist die **Vorlage** seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht und wiederholte dabei im Wesentlichen seine Ausführungen in der Beschwerdeschrift. Ergänzend wurde festgehalten, dass im Jahr 2020 ein Lockdown bis Ende Mai verhängt worden sei und Hotelbetriebe erst Anfang Juni unter speziellen Auflagen wieder aufsperrten hätten dürfen. Die Einnahmen für die Vorsaison (April und Mai) seien daher zur Gänze weggefallen. Wie auch die Liebhabereirichtlinien ausführen würden, handle es sich bei der Pandemie um eine Unwägbarkeit; die daraus resultierenden Einnahmenausfälle dürften der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich sein. Auch 2021 seien die Auswirkungen der Pandemie noch zu spüren gewesen; die Vermietungssaison habe erst verspätet Ende Mai 2021 beginnen können.

Die Appartementvermietung sei im Rahmen der Ferienanlage *****R1***** Resort erfolgt. Es sei geplant durch diverse Aktionen, etwa Bau einer neuen Wellnessanlage (bis 2022), Beschäftigung eines Starkochs, etc. noch mehr Gäste anzuziehen. Ein regulärer Betrieb könne erst ab 2023 erwartet werden. Nach Abschluss der Umbaumaßnahmen werde auch die teilweise Vermietung in den Wintermonaten möglich sein. Die dadurch hervorgerufene Einnahmensteigerung sei in der erstellten Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden, da zum damaligen Zeitpunkt nicht alle Umbaumaßnahmen bekannt gewesen seien.

Dem von der Behörde angezogenen Argument in Bezug auf die Abschreibung von Einrichtungsgegenständen sei entgegenzusetzen, aufgrund der Hochwertigkeit der Möbel sei davon auszugehen, dass die Wohnungsausstattung nicht bereits nach Ablauf von zehn Jahren komplett zu erneuern sei. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass Ersatzinvestitionen von einem Drittel bis maximal der Hälfte des ursprünglichen Investitionsvolumens zu tätigen seien.

Auch ein eventuell anfallender Veräußerungserlös der zu ersetzenden Einrichtungsgegenstände sei als Einnahme zu erfassen.

Zudem vertrete der Bf die Auffassung, dass seit Inkrafttreten des AbgÄG 2012 und die damit einhergehende strenge Trennung der Einkunftsarten auch Substanzveräußerungsgewinne in die Liebhabereibeurteilung miteinzubeziehen seien. Gerade die Wertsteigerung von Seeimmobilien sei enorm; so habe der Bf die beiden Immobilien zu einem Kaufpreis von € 14.400/m² erworben; der Wertansatz nach nunmehr drei Jahren belaufe sich bereits auf € 16.250/m².

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

In seinem **Vorlagebericht** führte das Finanzamt unter „Stellungnahme“ folgendes aus:

„Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO) ist der Abgabepflichtige (vgl. VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162, VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170). Eine Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein bzw. muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028 unter Verweis auf VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Wird eine Prognose erst nach Beginn der Tätigkeit eingereicht, sind die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre in die Prognose aufzunehmen, weshalb große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zukommt.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999, zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO). Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Werden bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO Verluste erzielt und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn

eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleichbleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der Betätigung einzubeziehen.

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl VwGH 5.6.2003, 99/15/0129; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 27.6.2000, 99/15/0012).

Die Vermietung der gegenständlichen Wohnungen fällt unter § 1 Abs 2 LVO.

Die Erneuerung der Einrichtung nach zehn Jahren bei Nutzung im Rahmen zur Vermietung an Feriengäste ist nicht nur realistisch, sondern entspricht der vertraglichen Vereinbarung mit dem Betreiber. Selbst bei einer Erneuerung erst nach 15 Jahren ergäbe sich noch kein positiver Gesamtüberschuss. Zudem hätte eine Vermietung mit einer mehr als 10 Jahre alten Einrichtung/Ausstattung Auswirkung auf die Höhe der erzielbaren Einnahmen.

Was die Versicherung der Einrichtungsgegenstände anlangt, so deckt diese nicht das Risiko der gewöhnlichen Abnutzung, sodass die Kosten der Neuausstattung nicht von der Versicherung übernommen werden und daher in der Prognoserechnung zu berücksichtigen sind.

*Auch wenn man die Vermittlungsgebühr von den Einnahmen laut Prognoserechnung in Abzug bringt, liegen die Einnahmen 2020 noch immer 30% hinter der Prognose. Wenn als Grund für das zurückbleiben der Einnahmen hinter der Prognose die COVID-Pandemie ins Treffen geführt wird, ist darauf hinzuweisen, dass laut Statistik des Landes ***Land1*** die Übernachtungen bei Ferienwohnungen im Zeitraum Juli bis September 2020 sogar gestiegen sind.*

Auch ist der „Anleger“ aufgrund des Hotelnutzungsvertrages verpflichtet die Einrichtungsgegenstände entsprechend instand zu halten. Geht man von einer Erneuerung der Einrichtungsgegenstände nach zehn Jahren aus und berücksichtigt weiterhin die bisherige Jahres-AfA (6.158), so ergibt sich bei beiden Luxusappartements nach 21 Jahren unter Berücksichtigung von zusätzlichen Werbungskosten von 61.580 ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 52.157 (Top A08) bzw. € 39.269 (Top A04). Hinzu kommt, dass im Jahr 2020 die tatsächlichen Einnahmen (laut Voranmeldung 18.982,88) mehr als 50% hinter den prognostizierten Einnahmen (37.440) geblieben sind.

Die Prognoserechnung hat zu enthalten:

- zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung;
 - Einbeziehung der Erhaltungsaufwendungen (Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungs- und Reparaturaufwand);
 - bei Einrichtungsgegenständen die AfA und deren Ersatzbeschaffung;
 - Indexanpassungen;
 - Kosten der Leerstehung;
 - Mietausfallwagnis;
 - AfA;
 - Zinsen;
 - Sondertilgungen von Fremdkapital und den Nachweis der zum geplanten Zeitpunkt verfügbaren Geldmittel;
 - Beratungskosten
 - Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen;
 - Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände;
 - vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.
- Steuerliche Liebhaberei - Rauscher/Grübler Rz 194ff, 261ff, 402.

Nach den getroffenen Feststellungen ist es mit der Prognoserechnung nicht gelungen, die Ertragsfähigkeit nachzuweisen.

Umsatzsteuer:

Eine verlustträchtige Vermietung von einem objektiv privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 LVO ist umsatzsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren (keine Umsatzsteuerpflicht; kein Vorsteuerabzug). Im Erkenntnis Ra 2014/15/0015 vom 30.04.2015 führte der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der sogenannten kleinen Vermietung folgendes aus:

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

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, wurde die Liebhabereiverordnung 1993 in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) als auf Grund dieses UStG 1994 - in Ausführung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 - ergangen gilt.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I Mehrwertsteuersystemrichtlinie, im Folgenden, MwStSystRL, (der inhaltlich Art. 13 Teil B Buchstabe b der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, im Folgenden: 6. RL, entspricht) befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Davon ausgenommen sind die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe, die Vermietung zu Campingzwecken, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und

Maschinen und die Vermietung von Schließfächern. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.

Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen eine Option zur Steuerpflicht einzuräumen. Nach Abs. 2 wird den Mitgliedstaaten bei der Optionsgestaltung ein Spielraum eingeräumt, indem ausdrücklich festgelegt ist, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts einschränken sowie die Modalitäten der Ausübung bestimmen können. Die Mitgliedstaaten können auch bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen vom Optionsrecht ausnehmen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band Ib, 37. Lieferung, 393).

Die Vermietung von Grundstücken ist nach dem Unionsrecht somit grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges). Österreich wurde im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, bis Ende 1998 einen ermäßigten Steuersatz auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke anzuwenden, sofern der Satz nicht unter 10% liegt. Durch die Richtlinie 2000/17/EG, ABl. L 84/24, wurde diese Erlaubnis als Dauerrecht in die 6. RL übernommen.

Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird.

Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die 6. RL, angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist (vgl. Sarnthein in SWK 2005, S 515).

Schon im Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, VwSlg. 8110/F, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass die umsatzsteuerliche Regelung der in Rede stehenden verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum (so genannte "kleine Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, § 2 Abs. 5 Z 2 iVm § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) nicht den Vorgaben der 6. RL widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus unionsrechtlicher Sicht ihrem materiellen Gehalt nach Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL (nunmehr Art. 135 MwStSystRL), wobei die innerstaatliche Regelung

der in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vgl. hierzu auch Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 258/2, Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 379, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rz 547f; Renner, SWK 2006, S 391; Sarnthein, SWK 2006, S 414 und S 503).

Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Art. 135 MwStSystRL, wonach Mietgeschäfte grundsätzlich befreit sind, eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 135 MwStSystRL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. zur 6. RL die Urteile des EuGH vom 9. September 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Rn. 20, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Far, Rn. 13, vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, Rn. 45, 52 und vom 29. April 2004, C-487/01, Gemeente Leusden, Rn. 48, 66). Den zuletzt angeführten Urteilen des EuGH lagen jeweils nationale Bestimmungen zu Grunde, die danach differenzierten, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite (Gemeente Leusden, Rn. 16) bzw. ein bestimmter Ertrag (Stichting Goed Wonen, Rn. 9) erzielt wird. Eine vergleichbare Differenzierung nimmt die LVO 1993 vor, die darauf abstellt, dass der Unternehmer innerhalb eines bestimmten Zeitraumes aus der Vermietung einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt. Wettbewerbsabwägungen stellte der EuGH in diesen Urteilen - wohl im Hinblick darauf, dass die unechte Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung der grundsätzlich vom Unionsrecht vorgegebene Zustand ist - nicht an.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge auch in den Erkenntnissen vom 20. September 2007, 2005/14/0125, 23. September 2010, 2006/15/0318, 7. Juli 2011, 2007/15/0255 (diesem Beschwerdefall lag schon keine unternehmerische Vermietung zu Grunde), vom 29. Februar 2012, 2008/13/0029, sowie vom 26. April 2012, 2011/15/0175, mit eingehender Begründung zum Unionsrecht, ausgesprochen, dass umsatzsteuerlich "Liebhaberei" bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist.

In der Folge hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23.11.2016, Ro 2014/15/0048 (Vermietung eines Apartments durch eine Betreibergesellschaft) seine bisherige Rechtsprechung betreffend kleiner Vermietung und umsatzsteuerlicher Liebhaberei bestätigt und seine diesbezüglich vertretene Rechtsauffassung wie folgt begründet:

*Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, näher ausgeführt hat, hat der österreichische Gesetzgeber in Ausübung unionsrechtlicher Mitgliedstaatenwahlrechte für verschiedene ***Land1*** der*

Immobilienvermietung unterschiedliche umsatzsteuerliche Regelungen getroffen. Dabei hat er die verlustträchtige Vermietung von (objektiv) privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO umsatzsteuerlich als "Liebhaberei" qualifiziert (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug), was in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (siehe hiezu die Nachweise in den ErlRV zum AbgÄG 2016, 1352 BlgNR 25 GP, Seite 14).

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfasst ua die Bewirtschaftung (Vermietung) einer Eigentumswohnung. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 1 Abs. 2 LVO auf die abstrakte Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes ab (vgl. VwGH vom 16. November 2014, 2010/13/0159). Ein Appartement (eine Eigentumswohnung) eignet sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung, ihre Vermietung fällt daher unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (vgl. VwGH vom 24. Februar 2011, 2007/15/0025). Das gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann, wenn im konkreten Einzelfall die tatsächliche Vermietung einer solchen Einheit zu Geschäftszwecken erfolgt (vgl. VwGH vom 19. April 2007, 2006/15/0055, und vom 23. September 2010, 2007/15/0245).

Durch die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ist somit geklärt, dass eine im Sinne des § 1 Abs 2 LVO dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung, mag sie auch - wie im streitgegenständlichen Fall unbestritten - unter fremdüblichen Bedingungen erfolgen und unternehmerisch ausgeübt werden, umsatzsteuerlich als steuerfrei zu qualifizieren ist. Siehe BFG vom 31.07.2020, RV/6100344/2018.

Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Im Zuge der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren abgeführten **Beschwerdeverhandlung** gab der steuerliche Vertreter über Befragen an, dass sich die Einnahmen der vermieteten Wohnungen im Jahr 2023 auf € 5.278,39 (Top A04) und € 8.043,70 (Top A08), sohin insgesamt auf € 13.322,09, beliefen. Die Einnahmen in 2022 seien mit € 14.437,40 (Top A04) und € 13.140,46 (Top A08), im Summe mit € 27.874,96, ermittelt worden. Es sei zutreffend, dass auch in den Jahren 2022 und 2023 die in der Prognoserechnung ausgewiesenen Erwartungen nicht erreicht worden seien.

Als Gründe seien aufgrund baurechtlicher Probleme unterbliebene Sanierungsmaßnahmen zu nennen. So etwa sei der Ausbau der Wellnessanlage unterblieben; die Sanierung von Hotel und Restaurant sei indessen durchgeführt worden.

Der damalige Grundgedanke des Verkäufers (***N*** Betriebs GmbH) sei gewesen, ein rundes Gesamtkonzept anzubieten. Potenzielle Gäste hätten auch den hinter der Anlage situierten

fremdgeführten Golfplatz und die modernisierte Wellnessanlage benützen können. Die Idee einen Spitzenkoch (**Koch1**) mit an Bord zu holen, sei umgesetzt worden.

Der steuerliche Vertreter legte diverse vom Verwaltungsgericht angeforderte Dokumente (Darstellung der Vermietungseinkünfte 2018 bis 2023, Versicherungspolizze, Darlehensbewilligung Bausparvertrag sowie Eigentümerabrechnungen) vor.

Der Amtsvertreter führte in der Verhandlung aus, der Bf sei beweislasterpflichtig dafür, dass die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lasse. Dieser Beweis sei durch eine nachvollziehbare Prognoserechnung zu erbringen. Nun habe sich herausgestellt, dass die Einnahmen auch in den Jahren 2022 und 2023 hinter den Erwartungen in der Prognoserechnung geblieben sind. Zudem würde auch der Ansatz einer Ersatzbeschaffung der Einrichtung nach 15 Jahren zu keinem Gesamtüberschuss führen. Die nunmehr vorliegenden Ergebnisse für 2022 und 2023 würden die bisherige Rechtsansicht des Finanzamtes untermauern.

Darüber hinaus, so der Amtsvertreter, sei nicht verständlich, weshalb in der Prognoserechnung keine Instandhaltungskosten in Ansatz gebracht worden seien. So würden etwa die LRL für Neuobjekte in den ersten fünf Jahren Instandhaltungskosten von € 7,50/m², für die weiteren fünf Jahre € 10/m² usw., als Richtwerte ausweisen.

Ein allfälliger Veräußerungserlös des Mobiliars sei nicht zu berücksichtigen, da es sich um Privatvermögen handle. Ebenso wenig seien Substanzgewinne, welche im Rahmen der Veräußerung der ETWs anfallen könnten, zu berücksichtigen.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass deshalb keine Instandhaltungskosten in Ansatz gebracht worden seien, da es sich um einen Neubau handle. Die Instandhaltungskosten seien in den BK enthalten; so schreibe das WEG den Ansatz von € 1/m² an Kosten für eine Instandhaltung vor.

Der Amtsvertreter replizierte, dass der Reparaturfonds bei ETW, welcher gemeinsam mit den BK eingehoben werde, lediglich die allgemeinen Teile des Hauses, nicht jedoch die Wohnung selbst betreffe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf erwarb im Jahr 2017 zwei in der Anlage „**R1**“ situierte Eigentumswohnungen (App. Top A04 und App. Top A08).

Mit der Vermietung dieser Wohnungen wurde die ***N*** Betriebs GmbH beauftragt, welche eine Provision in Höhe von 30% der vereinnahmten Mieterlöse (netto) erhalten sollte. Die genannte Betreibergesellschaft selbst führt das in der Anlage situierte „***R1*** Hotel“.

In den Umsatzsteuererklärungen der beiden Beschwerdejahre 2018 und 2019 wurden steuerpflichtige Umsätze von € 0 (2018) und € 9.286,66 (2019) erklärt. Dem gegenüber standen Vorsteuern von € 210.979 (2018) und € 3.043,71 (2019). Das Finanzamt zuerkannte aufgrund der Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei keine Vorsteuern und setzte auch keine Umsatzsteuer fest.

Was die ertragsteuerliche Seite anlangt, so erklärte der Bf Werbungskostenüberschüsse in Höhe von € 19.624,61 (2018), € 25.703,51 (2019), € 16.910,64 (2020), und € 17.813,18 (2021). Wie der steuerliche Vertreter in der Beschwerdeverhandlung bekannt gab, setzten sich die negativen Ergebnisse in Jahren 2022 und 2023 fort. Laut der vorgelegten E/A-Rechnung für die nachfolgenden Zeiträume betrugen die Werbungskostenüberschüsse € 15.997,63 (2022) und € 22.741,51 (2023). Ein Vergleich mit den prognostizierten Verlusten von € 7.668 (2022) und € 6.985 (2023) zeigt, dass sich der negative Trend tendenziell sogar verstärkt hat. Auch einnahmenseitig sind die Beträge für 2022 und 2023 – so weist die E/A-Rechnung für 2022 Einnahmen von € 27.874,96 bzw. für 2023 von € 13.322,09 aus – weit unter den Erwartungen von je € 38.564 zurückgeblieben.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legt seiner Entscheidung die von den Verfahrensparteien in der mündlichen Verhandlung erstatteten Ausführungen sowie sämtliche bislang im erst- und zweitinstanzlichen Verfahren zur Vorlage gebrachten (Beweis-)Urkunden zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Verordnung des BM für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15, ordnet an:

„§ 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.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2 (1) bis (3) ...

(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).

(....)

Abschnitt II

Umsatzsteuer

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

Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

In Bezug auf den hier zu beurteilenden Fall ist die Tätigkeit des Bf in Bezug auf die Vermietung von zwei Ferienappartements unstrittig als solche gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) zu qualifizieren. Im Falle der sogenannten hier vorliegenden „kleinen Vermietung“ ist bei Verlusten grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen. Verluste werden nur anerkannt, wenn der Steuerpflichtige nachweist bzw. zumindest glaubhaft macht, dass es sich um eine Einkunftsquelle handelt. Diese Liebhabereivermutung ist somit widerlegbar. Eine Einkunftsquelle liegt dann vor, wenn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss, dessen Erzielung durch eine Prognoserechnung darzulegen ist, erreicht werden kann und daher trotz vorübergehender Verluste grundsätzlich eine gewinnträchtige Betätigung vorliegt (vgl. *Kohler/Wakounig*, u.a., Steuerleitfaden zur Vermietung, 10. Aufl., S 10). Bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft kommt es auf die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen nicht an (*Möstl/Trummer*, Ertragsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung, in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung (2021), S 139). Für die „kleine Vermietung“ gilt ein Prognosezeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (höchstens von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen bzw. Ausgaben).

Fakt ist, dass die in den Prognoserechnungen der beiden Objekte ausgewiesenen Ergebnisse vorliegendfalls in keinem Jahr auch nur ansatzweise erreicht werden konnten. Die ausgewiesenen Werbungskostenüberschüsse fielen durchwegs höher aus, als jene laut Prognoserechnung. So belaufen sich die kumulierten Jahresergebnisse laut Prognoserechnung für das Appartement Top A04 für die Jahre 2019 bis 2023 (das Jahr 2018 bleibt außer Ansatz, da keine Einnahmen, sondern ausschließlich vorweggenommene Werbungskosten erzielt bzw. erklärt wurden) auf insgesamt -€ 26.881, der tatsächliche erwachsene Werbungskostenüberschuss betrug für diesen Zeitraum (kumuliert) allerdings € 49.544,71. Ein ähnliches Bild ergibt sich in Bezug auf das Vermietungsergebnis des Appartements A08. Der prognostizierte Werbungskostenüberschuss beträgt für den genannten Zeitraum € 30.051; tatsächlich erwirtschaftet wurde ein Verlust in Höhe von 49.621,77.

Nun trifft es zwar zu, dass die Covid 19-Pandemie aus steuerlicher Sicht als Unwägbarkeit einzustufen ist, allerdings ist dem Gericht auch bekannt, dass in Zeiten der Pandemie Urlauber zumeist die Buchung eines Apartments gegenüber dem eines Hotelzimmers bevorzugt hatten, um so dem Risiko einer potentiellen Ansteckung zu begegnen. Diese allgemeine Wahrnehmung findet Deckung im Vorbringen der belangten Behörde, wonach laut Statistik des Landes ***Land1*** die Nächtigungen in Ferienappartements gegenüber den Zeiten vor Covid19 sogar angestiegen wären. Andererseits ist es durchaus zutreffend, dass durch Lockdowns, insbesondere im Jahr 2020, die Sommersaison in Österreich erst sehr spät (im Juni 2020)

startete, wodurch Umsatzeinbußen zumindest nicht auszuschließen sind. Im vorliegenden Fall allerdings ist in den Jahren nach der Pandemie, also in 2022 und 2023, in Bezug auf die Mieterlöse kein gegenläufiger Trend, also eine merkliche Erhöhung der Erlöse gegenüber den Vorjahren, zu beobachten. Die Mieterlöse blieben in sämtlichen Jahren ab Beginn des Beobachtungszeitraumes (2019) deutlich unter den prognostizierten Ergebnissen zurück, wobei die stärkste Abweichung vom prognostizierten Ergebnis gerade in Bezug auf das Jahr 2023 festzustellen ist. In diesem Jahr wichen die tatsächliche Mietergebnis über 72% (Top A04) bzw. ca. 42% (Top A08) von der Prognose ab.

Was die Prognoserechnung zu enthalten hat, hat der VwGH ua. in seinem Erkenntnis vom 18.12.2012, 2010/15/0167, dargestellt. Wenn der Amtsvertreter den Ansatz von Instandhaltungsaufwendungen jedenfalls (trotz Vorliegens eines Neubaus) als relevant ansieht, so steht diese Ansicht in Einklang mit der verwaltungsgerichtlichen Judikatur. Auch bei einem neuen Gebäude ist der Ansatz künftiger Instandhaltungs- und Reparaturkosten unverzichtbar. Dieser Betrag ist durch Schätzung (ohne Ansatz eines jährlichen Inflationsfaktors und unter Zugrundelegung eines geringeren Ansatzes als bei älteren Gebäuden) zu ermitteln.

Im vorliegenden Fall ist der Ansatz von Instandhaltungskosten in der Prognoserechnung allerdings zur Gänze, somit auch für spätere Perioden, unterblieben. Bereits aufgrund dieser Tatsache ist die Prognoserechnung mit einem Mangel behaftet.

Auch der unterbliebene Ansatz von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Neu- bzw. Ersatzbeschaffung von abgenutzten Einrichtungsgegenständen ist nach Auffassung des erkennenden Gerichtes als Mangel zu werten. Es ist notorisch, dass Gebrauchsgegenstände wie etwa das Inventar nach einer gewissen Zeit zu erneuern sind. Dass insbesondere bei einer kurzfristigen Appartementvermietung mit häufigen Mieterwechsel die Nutzungsdauer der Einrichtung tendenziell kürzer ausfällt als bei einer Dauervermietung ist allgemein bekannt. Ob die Ersatzbeschaffung nach 10 oder erst nach 15 Jahren zu erfolgen hat, ist nicht ausschlaggebend. Entscheidend bleibt vielmehr, dass nach einer gewissen Zeit ein Austausch abgewohnter Inventargegenstände zu erfolgen hat. Dass die Erneuerung abgewohnter Einrichtungsgegenstände für Bestandsobjekte des Luxussegments nach kürzerer Zeit vorzunehmen ist, als bei Einheiten mit durchschnittlicher Ausstattung, bedarf keiner weiteren Erläuterung. Die Erwartungshaltung von Feriengästen, die sich eine Seewohnung des Luxussegments anmieten, ist naturgemäß eine andere als bei Mietern von Ferienappartements der mittleren Kategorie. Eine Einrichtung mit (deutlichen) Verschleißspuren wird insbesondere bei Luxuswohnungen sicher nicht in dem Ausmaß vom Gast toleriert werden, als dies bei günstigen Ferienwohnungen der Fall wäre. Gewendet betrachtet heißt das: Eine Ferienwohnung des Luxussegmentes mit abgewohntem Inventar würde nicht zu jenen Mieterträgen führen, die mit neuwertiger Einrichtung erzielbar wären.

Nach Ansicht des Gerichtes wird eine Neuanschaffung des Inventars wohl nach 10 bis 15 Jahren zu erfolgen haben um konkurrenzfähig zu bleiben. In diesem Sinne legt auch der Hotelnutzungsvertrag dem Bf die Verpflichtung auf, eine Erneuerung der Einrichtungsgegenstände nach Ablauf von 10 Jahren - soweit erforderlich - vorzunehmen.

In der Prognoserechnung wird nach Ablauf von 10 Jahren überhaupt keine AfA mehr in Ansatz gebracht. Diesbezüglich wäre die Prognoserechnung zu korrigieren und spätestens nach 15 Jahren ein entsprechender AfA-Betrag (ausgehend von den im Schätzungswege ermittelten Kosten für eine Neuanschaffung des Inventars) anzusetzen, was die Ergebnisse weiter schmälern und den Gesamtwerbungskostenüberschuss erhöhen würde.

Festzuhalten gilt, dass das Risiko der gewöhnlichen Abnutzung nicht durch eine Haushaltsversicherung getragen bzw. abgedeckt wird. So weist die in der Verhandlung zur Vorlage gebrachte Versicherungspolizze (Haushalt) der ***X*** Versicherung, Pol.Nr. ***, erwartungsgemäß kein derartiges Risiko aus.

Wenn das Finanzamt verneint, dass ein allfälliger Veräußerungserlös der Einrichtung als Einnahme anzusetzen wäre, so ist dies zutreffend. Im außerbetrieblichen Bereich unterbleibt ein derartiger Ansatz.

Ebenso wenig kann eine Berücksichtigung der im Zuge einer Veräußerung der beiden Anlageobjekte allfällig erzielbarer Substanzgewinne erfolgen. Ein Verkauf der Objekte innerhalb des Prognosezeitraumes ist keinesfalls gewährleistet. So gab der Rechtsvertreter des Bf in der Verhandlung an, dass sein Mandant bis dato keine konkreten Maßnahmen in Bezug auf eine Veräußerung der Objekte getroffen habe.

Das Vorbringen, wonach diverse Projekte, wie beispielsweise der Bau einer Wellnessanlage, welche zusätzlich Feriengäste angezogen hätte, aufgrund diverser Umstände nicht realisiert werden konnten, erweist sich nach Auffassung des Gerichtes als nicht geeignet, den fehlenden Nachweis über die Einkunftsquelleneigenschaft zu egalisieren. Sollte in Zukunft durch neue Konzepte (etwa Umbaumaßnahmen und dadurch möglich werdende Vermietung über die Wintermonate hindurch) es zu einer Änderung in der Bewirtschaftung des bzw. der Objekte kommen, so würde dies ohnehin einen neuen Beobachtungszeitraum auslösen.

Eine Prognoserechnung in der hier vorliegenden Art ist nach Ansicht des erkennenden Gerichtes nicht geeignet einen innerhalb eines Betrachtungszeitraumes von 20 Jahren (ab 2019) erzielbaren Gesamtüberschuss zu belegen. Einerseits unterschreiten die tatsächlich erwirtschafteten Einnahmen in sämtlichen bisherigen Vermietungsjahren die prognostizierten Zahlen in erheblichem Ausmaß, andererseits wurden Ausgabenpositionen (Kosten für Instandhaltung und Reparatur, AfA für neu anzuschaffende Einrichtungsgegenstände) nicht angesetzt, wiewohl diese im angeführten Beobachtungs- bzw. Prognosezeitraum mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anfallen werden.

Demnach ist der dem Bf obliegende Nachweis über die Einkunftsquelleneigenschaft der beiden Objekte nicht gelungen.

Wenn das Finanzamt mangels dieser Einkunftsquelleneigenschaft keine Veranlagung in Bezug auf die beiden Streitjahre vornimmt, so entspricht dies dem Gesetz.

Wenn das Finanzamt in Einklang mit § 6 Liebhabereiverordnung die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge versagt und auch umsatzsteuerlich auf Liebhaberei erkennt, so findet diese Rechtsauffassung in der angeführten Bestimmung Deckung.

Die vorliegende Bescheidbeschwerde war somit zur Gänze abzuweisen.

Die im Spruch dieses Erkenntnisses erfolgte Änderung der terminologischen Bezeichnung der angefochtenen Bescheide von „Nichtfeststellung von Einkünften“ in „Nichtveranlagung von Einkünften“ ist eine rein stilistische Berichtigung. Aus den Bescheiden sowie aus den Begründungen geht zweifelsfrei hervor, dass die beiden Bescheide auf Grundlage des § 92 BAO (und nicht nach § 188 BAO) erlassen wurden.

Begründung nach § 25a (1) VwGG

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.

All die genannten Voraussetzungen treffen gegenständlich nicht zu. Die Feststellung, dass eine taugliche Prognoserechnung, die die tatsächliche Ergebnissituation im Wesentlichen widerspiegelt und als Nachweis für einen (innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes anfallenden) Gesamtüberschuss herangezogen werden kann, fehlt bzw. nicht in gehöriger Weise vorliegt, ist keine Frage der rechtlichen Beurteilung, sondern eine Tatfrage.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Jänner 2024