

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr1***, ***Vertr1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Oktober 2020 betreffend die Umsatzsteuer 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017, die Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017, die Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuer 2012, 2013, 2014, 2015, sowie die Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 sowie die Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012 2013, 2014, 2015, 2016 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Bescheide über die die Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012 2013, 2014, 2015, 2016 werden gemäß § 279 BAO ersatzlos behoben.

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuer 2017, die Einkommensteuer 2017 und die Anspruchszinsen 2017 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 Selbstanzeige vom 31.01.2019 gab die BF durch ihren steuerlichen Vertreter bekannt, dass bei Erstellung der Jahressteuererklärungen für 2017 festgestellt worden sei, dass die Vermietung von Apartments 2017 aufgegeben worden sei und daher die anteiligen Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Gesamtbetrag von 31.958,13 € auf das Abgabenkonto der BF einbezahlt werden würden.

In weiterer Folge führte das FA ab 28.05.2019 eine Betriebsprüfung über die Jahre 2013-2017 durch.

Im Bericht vom 06.10.2019 führte die Prüferin nach Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren in der Sache aus, dass die Vermietung der Apartments seit 2012 und damit von Anbeginn an nach § 1 Abs. 2 LVO als Liebhaberei zu qualifizieren sei, daher kein Vorsteuerabzug zustünde und die in den Jahren 2013-2015 erzielten Einnahmen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen wären. Auch die Verluste der Jahre 2013, 2015, 2016 und 2017 sowie der Überschuss des Jahres 2014 seien steuerlich nicht zu berücksichtigen. Die Vermietung sei im Jahr 2015 vor der Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet worden. Ab 2015 sei ein Makler beauftragt worden, die Liegenschaft zu verkaufen. Unwägbarkeiten für diese frühzeitige Beendigung der Vermietung lägen nicht vor.

Nach Abschluss dieser Prüfung wurden mit 07.10.2020 der nach einer im Jahr 2014 durchgeführten BP vorläufig erlassene Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2012 endgültig mit 0,00 € festgesetzt und die zunächst vorläufig anerkannten Verluste aus der Vermietung bei der Einkommensteuer 2012 ebenfalls nicht mehr berücksichtigt. Die mit 07.10.2020 datierten Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 2013 bis 2015 setzten die Umsatzsteuer ebenfalls mit 0,00 € fest, bei der Einkommensteuer 2013 bis 2017 wurden die Verluste bzw. der im Jahr 2014 erzielte Überschuss ebenfalls nicht berücksichtigt und die daraus resultierenden Anspruchszinsen für die Einkommensteuer der BF betreffend für die Jahre 2015 bis 2017 festgesetzt. Begründet wurde dies in den Bescheiden der Jahre 2012 bis 2017 mit dem Verweis auf den oben zitierten BP Bericht.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihren ausgewiesenen steuerlichen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte darin aus, dass ein Gesamtgewinn laut Prognoserechnung bereits binnen zehn Jahren erreicht hätte werden können und das Abweichen der tatsächlichen Verhältnisse von der Prognoserechnung auf konkrete Unwägbarkeiten zurückzuführen sei. Dazu schilderte der steuerliche Vertreter ausführlich den Ablauf und den Zeitraum der Errichtung der Apartments und Fremdenzimmer, die persönlichen Verhältnisse und familiären Schwierigkeiten der BF, begründete darauf aufbauend, warum die BF eine

nichtselbständige Tätigkeit in größerer Entfernung zum Vermietungsobjekt angenommen habe und dass der Auftrag an einen Makler im Jahr 2015 zum Verkauf der Liegenschaft nicht das Gebäude betroffen habe.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 22.10.2022 wies das FA diese Beschwerden als unbegründet ab, beschrieb ausführlich die steuerlichen Angelegenheiten der BF von der Bekanntgabe des Beginnes der Vermittlungstätigkeit, einer ersten Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2012 im Jahr 2014 und den Ablauf der im Jahr 2020 durchgeführten Betriebsprüfung. Weiters stellte das FA den der Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt dar, wonach eine Vermietung nur bis 2015 geplant gewesen sei und danach ein Verkauf angestrebt worden sei und begründete nochmals detailliert warum bei dieser vorzeitigen Beendigung der Vermietung nicht von Unwägbarkeiten ausgegangen werde.

Darauf beantragte die BF durch ihren steuerlichen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das BFG.

Nach Vorlage der Beschwerden an das BFG am 30.01.2023 und Zuteilung an eine Gerichtsabteilung erklärte sich der mit dieser Beschwerde betraute Richter am 01.02.2023 für befähigt. Die Beschwerdesache wurde daraufhin dem dafür zuständigen Vertreter zur Bearbeitung zugewiesen.

Bei dem am 14.01.2025 abgehaltenen Erörterungstermin wurden offene Fragen zum Sachverhalt angesprochen und dazu von der BF und ihrem steuerlichen Vertreter und dem Vertreter der belangten Behörde ausgeführt.

In der am 05.02.2025 abgehaltenen mündlichen Verhandlung führten die Parteien ergänzend nochmals zum Sachverhalt aus und legten nochmals ihre Rechtstandpunkte dar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG legt der Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zu Grunde:

Aufgrund eines Übergabevertrages vom 20.12.2000 wurde der BF und ihrem Ehegatten eine Land- und Forstwirtschaft übergeben. Diese war zuvor vernachlässigt worden, die Forstwirtschaft war defizitär und es bestanden hohe Schulden und Investitionsbedarf in die Gebäude (Stall und Bauernhaus). In einem ersten Schritt wurde versucht die vom Rechtsvorgänger kurz vor der Übergabe zugekauften Flächen wiederum zu veräußern um etwas wirtschaftlichen Spielraum zu erhalten. In weiterer Folge wurde die defizitäre Forstwirtschaft eingestellt.

In der Folge wurde anstelle der neuerlich notwendigen Sanierung des alten (desolaten) Bauernhauses die Errichtung eines neuen Gebäudes geplant, das nicht nur die Familienwohnung umfassen sollte, sondern auch Apartments, die zur kurzfristigen Vermietung gedacht waren. Hintergrund war, dass die BF aufgrund der familiären Situation (Erkrankung des Ehegatten) plante, ihren Arbeitsplatz „nach Hause“ zu verlegen. Die Planung dafür begann bereits 2009 oder 2010. Der Baubeginn erfolgte im Jahr 2011. Zur Finanzierung des Gebäudes wurde wiederum ein Grundstück veräußert und die BF nahm im eigenen Namen Kredite auf dieser Liegenschaft auf bzw. schuldete alte Verbindlichkeiten auf ihren Namen um. Dies geschah im Jahr 2012.

Im Gebäude befanden sich drei Apartments und zwei Fremdenzimmer, die 52% des Gebäudes umfassten. Zudem befand sich die Wohnung der Familie der BF in diesem Haus. Die Fertigstellung des Hauses erfolgte im Jahr 2012.

Sowohl die Ferienwohnungen als auch Fremdenzimmer waren mit TV und Internet ausgestattet, die BF übernahm die Reinigung der Apartments und stellte die Wäsche für die Gäste zur Verfügung. Es gab einen Bäcker Service, bei dem die BF die Gäste mit Backwaren versorgte, das Frühstück wurde in den Apartments von den Gästen selbst gemacht.

Im Fragebogen über die Eröffnung des Betriebes beantragte die BF die Regelbesteuerung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994.

Sowohl die Landwirtschaft als auch ab 2012 die Apartmentvermietung wurden aufgrund der Erkrankung des Ehegatten ausschließlich von der BF betrieben, die auch Kreditnehmerin für die damit im Zusammenhang aufgenommenen Kredite war und an die die Rechnungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes ausgestellt wurden. Die Vermietung der Ferienwohnungen erfolgte von Anbeginn an ausschließlich durch die BF. Sie trat von der Errichtung des Gebäudes an als (zukünftige) Vermieterin auf. Die Tätigkeit war von der BF auf Dauer geplant.

Im Februar 2013 kam es zu massiven körperlichen Übergriffen des Ehegatten gegen die BF und ihren Sohn, worauf mit Beschluss des LG am 05.04.2013 ein Strafverfahren wegen Körperverletzung und gefährlicher Drohung gegen den Ehegatten der BF eingeleitet wurde. In der Folge strebte die BF die Scheidung an. Am 03.04.2013 erfolgte die Übertragung des zweiten Hälfteanteils der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft vom Ehegatten an die BF. Am 18.04.2013 erfolgte die einvernehmliche Scheidung. Am 28.06.2013 wurde das Strafverfahren gegen den Ehegatten der BF nach Durchführung des Tatausgleichs durch Diversion eingestellt.

Die ersten Vermietungen der Apartments erfolgten über die Weihnachtsfeiertage 2012. Es fielen VorSt aus der Errichtung des Gebäudes iHv. 38.934,50 € und aus der Anschaffung von sonstigen Anlagen iHv. 14.124,96 € an.

Die ersten Einnahmen aus dieser Tätigkeit flossen im Jahr 2013 zu. Im Jahr 2013 wurden Umsätze von 11.467,44 € erzielt. Es fielen VorSt aus der Anschaffung von aus sonstigen Anlagen iHv. 2.246,72 € an.

Der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen betrug 28.709,24 €.

Im Jahr 2014 wurden Umsätze von 43.605,64 € erzielt, der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten betrug 8.927,22 €. Es fielen VorSt iZm dem Gebäude iHv. 2.715,19 € an.

Bis Juli 2014 war die BF in der rund 25 km entfernten Bezirkshauptstadt angestellt, ab September 2014 arbeitete die BF in der rund 120 km entfernten Landeshauptstadt, in der sie bis Jänner 2015 auch wohnte. In weiterer Folge übersiedelte die BF in den Flachgau, was die Entfernung zum Vermietungsobjekt nochmals um rund 25 km verlängerte. Grund für die Übersiedlung waren fortdauernde Probleme mit ihrem Ehegatten, der nach wie vor über ein Wohnrecht im Bauernhaus verfügte. Diese wirkten sich auch auf die Vermietung aus.

Ab 2015 bot die BF die Wohnungen und Zimmer aufgrund ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in Salzburg nicht mehr tageweise (ab zwei oder drei Tagen), sondern nur mehr wöchentlich an. Betreut wurden die Wohnungen und die Landwirtschaft ab 2015 unter der Woche von der Tochter der BF und am Wochenende durch die BF. Die BF prüfte mehrere Optionen, um die Vermietung weiter zu betreiben. Eine Variante mit einem Komplettanbieter scheiterte, Dauervermietungen zu Wohnzwecken stand die Raumordnung entgegen. Ende 2015 bot die BF über einen Makler einen Teil der Liegenschaft, auf der die Landwirtschaft und das Apartmenthaus betrieben wurden, zum Verkauf an. Die BF versuchte 2015 noch einen Teil der Landwirtschaft und das Apartmenthaus auch weiter zu „halten“ um ihren Kindern die Möglichkeit zu geben, diese Betriebe weiter fortzuführen.

Im Jahr 2015 wurden Umsätze von 11.700,55 € erzielt, der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen betrug 16.129,04 €.

Bis in das Jahr 2015 erscheint trotz der geringeren Einnahmen im Jahr 2015 die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus der Apartmentvermietung in einem Zeitraum von rd. 10 Jahren möglich.

Die negative Entwicklung im privaten Bereich war für die BF im Planungszeitraum noch nicht absehbar. Auch die häusliche Gewalt, die zur Scheidung führte und die nach der Scheidung ab 2013 fortdauernden Probleme waren für die BF nicht absehbar. Sie konnte darauf lediglich reagieren.

Ab dem Jahr 2016 reduzierte die BF ihren Werbeaufwand und bot die Apartments nur mehr (kostenlos) über den Tourismusverband an. Der Betrieb der Apartments wurde zunächst noch aufrecht erhalten, es erfolgten Anschaffungen für Einrichtungsgegenstände (GWG) iHv. 5.342,06 €.

Im Jahr 2016 wurden Umsätze von 0,00 € erzielt, der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen betrug 20.157,56 €. Die Vermietung der Apartments wurde im Jahr 2016 eingestellt und diese Gebäudeteile ins Privatvermögen übernommen. Die Zeitwerte der ins Privatvermögen übernommenen Mobilien, die im Jahr 2012 angeschafft worden waren, lagen geschätzt damals bei 20% der ursprünglichen Anschaffungskosten, jene der im Jahr 2013 angeschafften Mobilien, lagen geschätzt bei 40% der ursprünglichen Anschaffungskosten.

Im Jahr 2017 wurden Umsätze von 0,00 € erzielt, der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen betrug 10.845,52 €. Diese betrafen lediglich offene Abschreibungen. Die Vermietung der Apartments war bereits eingestellt. 2017 erfolgte keine werbende Tätigkeit mehr.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich auf Basis der vorgelegten Verwaltungsakten sowie aufgrund der Ausführungen der Parteien im Erörterungstermin vom 14.01.2025 und der mündlichen Verhandlung vom 05.02.2025. Im Einzelnen ist dazu Folgendes auszuführen:

Dass die BF und ihr Ehegatte bereits ein bis zwei Jahre vor dem Baubeginn mit der Planung des Apartmenthauses begonnen hatten und die Gründe dafür ergeben sich für das BFG aus den Ausführungen der BF im Erörterungstermin vom 14.01.2025, die dem BFG schlüssig und plausibel erscheinen. Berücksichtigt man den nachgewiesenen Baubeginn im Jahr 2011 und eine zweifellos notwendige Vorlaufzeit betreffend die Finanzierung und die Planung eines solchen Objektes im Zusammenhang mit den Überlegungen zur wirtschaftlichen Sanierung der Land- und Forstwirtschaft so ist ein solcher Planungszeitraum ab 2009 oder 2010 plausibel. Dies wird dadurch gestützt, dass die BF und ihr Ehegatte bereits im Jahr 2008 einen ersten Teil der Liegenschaften verkauft hatten um Verbindlichkeiten zu reduzieren und auch durch die Notwendigkeit einer Sanierung des alten Bauernhauses, die sich aus dem von der BF im BP Verfahren vorgelegten Unterlagen ergibt. Diesen Ausführungen trat das FAÖ nicht entgegen.

Größe, Ausstattung und von der BF erbrachte Nebenleistungen ergeben sich aus den glaubhaften und unwidersprochenen Darstellungen der BF im Erörterungstermin vom 14.01.2025.

Dass nur die BF alleine ab der Planung bzw. dem Beginn die Apartmentvermietung betrieb, ergibt sich für das BFG schlüssig daraus, dass die BF glaubhaft dargetan hat, dass die schwere Erkrankung ihres Ehegatten bereits über viele Jahre vor der Errichtung des Apartmenthauses vorlag. Sie hatte daher die Landwirtschaft schon vor Errichtung des Apartmenthauses weitestgehend alleine neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit zu bewirtschaften. Die BF hat glaubhaft und unwidersprochen dargetan, dass die Errichtung des Apartmenthauses dazu diente, ihr eine Einnahmequelle „zu Hause“ auf den Flächen der Landwirtschaft zu

ermöglichen. Auch dies spricht nach dem Verständnis des BFG dafür, dass geplant war, mehr vor Ort zu sein und sich intensiver um den eigenen Betrieb kümmern zu können.

Aus den vorgelegten Kreditverträgen nachvollziehbar ist zudem, dass die BF auch von Seiten der finanzierenden Kreditinstitute als Betreiberin angesehen wurde, trat sie doch für die Errichtung des Objektes und den Betrieb der Landwirtschaft aufgenommenen und umgeschuldeten Kredite gegenüber der Bank als alleinige Kreditnehmerin auf.

Dass dies auch gegenüber den Unternehmen, die das Apartmenthaus errichteten der Fall war, ergibt sich für das BFG glaubhaft nicht nur aus den Darstellungen der BF im Verfahren, sondern vor allem auch aus den Feststellungen der BP im Jahr 2014 betreffend das Jahr 2012. Die BF hatte im Jahr 2012 als Einzelunternehmerin Vorsteuern im Ausmaß von rund 52.000,00 € aus der Errichtung des Apartmenthauses geltend gemacht. Soweit aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich ist, hat der Prüfer damals sämtliche Eingangsrechnungen überprüft und anerkannt, dass diese der BF alleine zuzurechnen sind. Diese Umstände sind von der belangten Behörde weder bei den Betriebsprüfungen im Jahr 2014 bzw. 2020 noch im laufenden Verfahren in Zweifel gezogen worden.

Wenn das FAÖ nun in der mündlichen Verhandlung vom 05.02.2025 angeführt hat, dass der zweite Teil der rund 62.000 m² großen Liegenschaft erst Anfang April 2013 auf die BF übertragen wurde, so ist dies zwar entgegen der Erinnerung der BF in der mündlichen Verhandlung aufgrund des Grundbuchstandes richtig, ändert jedoch aus Sicht des BFG nichts daran, dass die BF in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Apartmenthaus alleine betrieben hat und ihr die gesamten Ergebnisse aus dieser Tätigkeit zuzurechnen sind. Dies gilt auch für die Frage, ob Sie im Jahr 2012 als (Einzel) Unternehmerin anzusehen ist. Sie ist bereits im Jahr 2012 alleine selbstständig und nachhaltig als Errichterin des Apartmenthauses und damit als Unternehmerin aufgetreten, weswegen das BFG keine Bedenken hat, Ihr den gesamten Vorsteuerabzug und das gesamte wirtschaftliche Ergebnis des Jahres 2012 aus der Vermietung zuzurechnen, auch wenn ihr zivilrechtlich der Hälfteanteil an der Landwirtschaft erst im April 2013 übertragen wurde.

Dass die BF plante, die Landwirtschaft und das Apartmenthaus auf Dauer in der 2013 und 2014 betriebenen Form zu führen, ergibt sich aus den bereits oben erwähnten glaubhaften und unwidersprochenen Ausführungen der BF, warum sie versuchte neben der Landwirtschaft eine zusätzliche Einkunftsquelle „zu Hause“ zu schaffen. Grund dafür war unzweifelhaft der Umstand, dass der Ehegatte aufgrund seiner Erkrankung nicht mehr in der Lage war, die Landwirtschaft zu betreiben, die BF jedoch plante die Landwirtschaft und die Apartmentvermietung weiter zu betreiben. Derartig hohe Investitionen werden nur getätigt, wenn dauerhaft Überschüsse angestrebt werden. Auch die Maßnahmen, die bereits vor der Errichtung des Gebäudes gesetzt wurden, um die überschuldete Landwirtschaft durch Verkauf von Flächen, Umschuldungen und die Einstellung des Forstbetriebes weiterführen zu können,

sprechen aus Sicht des BFG unzweifelhaft dafür, dass die BF versuchte den „Betrieb“ (im Sinne von Landwirtschaft und Vermietung) auf Dauer und in Gewinnerzielungsabsicht zu betreiben.

Geht man von diesem Grundgedanken aus, so hat es die höchste Wahrscheinlichkeit für sich, dass nicht die bereits länger bestehende Erkrankung des Ehegatten, sondern erst die im Februar 2013 erfolgten Gewaltausbrüche zur Scheidung führten und diese von der BF so schnell als möglich umgesetzt wurde.

Die belangte Behörde verwies zum Nachweis einer befristet geplanten Tätigkeit darauf, dass die eheliche Gemeinschaft nach den Ausführungen des Gerichtes im Beschluss über die einvernehmliche Scheidung im April 2013 bereits seit mehr als sechs Monaten aufgehoben gewesen sei.

Aus Sicht des BFG liefert dieser Beschluss des BG keinen tauglichen Beweis für eine Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft seit dem Jahr 2012. Zum einen bestand ein nachvollziehbares Bestreben der BF um eine schnelle Trennung, was durch die Behauptung einer bereits bestehenden dauernden Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft ermöglicht wird. Berücksichtigt man dazu die Situation des Ehegatten, der aufgrund des damals gegen ihn noch laufenden und erst zwei Monate nach der Scheidung durch Diversion beendeten Strafverfahrens wohl nicht in der Lage gewesen ist, sich einer einvernehmlichen Scheidung mit dieser Begründung zu entziehen. Dies spricht aber auch dagegen, dass die BF von Beginn an geplant hatte, eine befristete Tätigkeit als Vermieterin zu beginnen. Vielmehr ergibt sich aus den glaubhaften Ausführungen der BF im Verfahren ihr Bemühen selbst unter den widrigen Umständen im Jahr 2015 die Einkunftsquellen (Landwirtschaft und Vermietung) trotz der anhaltenden Schwierigkeiten mit ihrem Exgatten weiter zu erhalten und unter Einbeziehung ihrer Kinder die Vermietungstätigkeit und die Landwirtschaft weiter zu führen, bis diese sich entschieden hatten, ob sie die Betriebe übernehmen wollten.

Wie die BF die Ferienwohnungen bzw. die Fremdenzimmer in den Jahren 2012 bis 2015 vermietete, ergibt sich aus den Ausführungen der BF im Verwaltungsverfahren und vor dem BFG.

Dass die BF auch 2016 die Vermietung durch die Unterstützung ihrer Kinder weiter fortführen wollte und allenfalls den Verkauf eines lebenden Betriebs im Jahr 2016 versuchte, ergibt sich aus den von der BF gelegten Steuererklärungen, in denen auch im Jahr 2016 laufende Kosten für den Betrieb des Vermietungsobjektes, wie insbesondere GWG angefallen sind. Dass die BF nach der langen in der Zwischenzeit vergangenen Zeit diese Umstände jahresmäßig nicht mehr exakt datieren kann ist glaubhaft und die daraus resultierenden Unschärfen sind nachvollziehbar. Darum sieht es das BFG als die wahrscheinlichste und von der belangten Behörde nicht widersprochene Variante an, dass nach der im Jahr 2015 betriebenen wochenweisen Vermietung jedenfalls bis in das Jahr 2016 versucht wurde auf andere Art und Weise die Vermietung aufrechtzuerhalten. Dafür sprechen die getätigten Aufwendungen im

Jahr 2016 ebenso, wie die Ausführungen der BF, dass sie die Apartments über den Tourismusverband noch anbot.

Der geschätzte Wert der ins Privatvermögen übernommenen Mobilien ergibt sich aus deren Alter und der erhöhten Abnutzung von Einrichtungsgegenständen im Bereich der kurzfristigen Vermietung. Es erscheint nach der Lebenserfahrung realistisch, dass Einrichtungsgegenstände, die in Beherbergungsbetrieben nach fünf bis sieben Jahren ausgetauscht werden müssen, da Urlaubsgäste sorgloser mit Einrichtungsgegenständen in einem Objekt umgehen, das sie nur kurz und oft nur einmal nutzen, nach spätestens fünf Jahren wertlos sind. Eine Anlehnung an den Buchwert bei einer fünfjährigen linearen AfA erscheint daher ein plausibler Ansatz.

Das BFG sieht es aber als wahrscheinlichste Variante an, dass die Vermietung dann im Jahr 2016 eingestellt wurde und im Jahr 2017 nicht mehr betrieben wurde. Wenn keinerlei Kosten für den Betrieb des Objektes im Jahr 2017 mehr geltend gemacht wurden, ist die wahrscheinlichste Variante wohl, dass keine Anstrengungen mehr unternommen wurden, um das Objekt zu vermieten und einen lebenden Betrieb weiter zu betreiben, zu übergeben oder zu veräußern.

Die nichtselbstständigen Tätigkeiten der BF in den Jahren 2012-2017 ergeben sich aus den in den Verwaltungsakten erliegenden steuerlichen Unterlagen und den Ausführungen der BF im BP Verfahren und wurden vom BFG der Entscheidung zugrunde gelegt.

Die persönliche Situation der BF ergibt sich aus den Ausführungen ihr steuerlichen Vertreters im Verwaltungsverfahren, den vorgelegten Unterlagen insbesondere aus dem Scheidungsverfahren und Ihren nachvollziehbaren und glaubhaften Ausführungen beim Erörterungstermin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe, teilweise Stattgabe, Abweisung und Abänderung)

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1. und 2. TS liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Die BF vermietete in dem Gebäude drei Ferienapartments und zwei Ferienwohnungen. Die Beherbergung von Urlaubsgästen in diesem Umfang stellt noch keine gewerbliche Vermietung, sondern Vermietung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO dar.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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. [...] Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

Dabei muss die Ertragseignung objektivierbar sein (VwGH vom 21.02.2018, Ra 2015/13/0015, vom 23.01.2019, Ra 2016/13/0019), auf das nach außen in Erscheinung tretende Streben nach einem Gesamterfolg ist Bedacht zu nehmen (VwGH vom 9.12.2004, 2000/14/0015).

Die BF legte bei Beginn der Tätigkeit eine Prognoserechnung vor, die bereits nach zehn Jahren einen Gesamtüberschuss prognostizierte. Es zeigt sich jedoch bereits im ersten Jahr des Vollbetriebes (2014) dass die Einnahmen sehr vorsichtig geschätzt worden waren, sie lagen bereits im zweiten Jahr um rund 50 % über den prognostizierten Einnahmen, bei einer geringeren Steigerung der prognostizierten Werbungskosten. In einer solchen Situation hat das BFG keine Bedenken davon auszugehen, dass diese Tätigkeit - hätte sie unter normalen Voraussetzungen fortgeführt werden können - innerhalb einer sehr kurzen Zeit zu einem Gesamtüberschuss geführt hätte, wobei der prognostizierte Zeitraum von zehn Jahren sogar unterschritten hätte werden können, bzw. Schwierigkeiten in einem Jahr (2015) die Prognoserechnung noch nicht unschlüssig machen. Betrachtet man die im Jahr 2014 möglichen Einnahmen im Vollbetrieb, so macht ein „schlechtes“ Jahr - selbst ohne Qualifikation der konkreten Umstände als Unwägbarkeiten - diese Rechnung noch nicht unplausibel.

Zu klären ist aber auch noch, ob durch die im Sachverhalt genannten privaten Umstände, die zu einer vorzeitigen Beendigung der Vermietung geführt haben, von Bedeutung für die Liebhaberei Beurteilung sein können, somit ob diese Umstände ein gewöhnliches Risiko oder Unwägbarkeiten darstellen und somit die objektive Ertragsfähigkeit in Frage zu stellen ist. Diese Unwägbarkeiten können auch in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen

liegen. (VwGH vom 27. April 2000, 99/15/0012, vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0001)

Eine Ehescheidung stellt für sich nach dem Verständnis des BFG noch kein so ein unvorhergesehenes und vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbares Ereignis dar, das zu einer Unwägbarkeit aus privaten Gründen führen könnte. Betrachtet man jedoch die konkreten Umstände, bei denen körperliche Gewalt aufgrund einer psychischen Erkrankung, eine daraus folgende Scheidung zunächst zu keiner Änderung der betrieblichen Tätigkeit geführt haben, und erst die weiter anhaltenden Probleme zwischen den ehemaligen Ehegatten zunächst eine Änderung des Wohnsitzes der BF zur Folge hatten und letztlich auch Überlegungen zu einem Verkauf der Einkunftsquelle bedingt haben, so stellt dies nach Sicht des BFG ein de facto nicht zu beeinflussendes Ereignis dar, dass keinen Beweis dafür liefern kann, dass eine Vermietung nur auf bestimmte Zeit geplant gewesen ist. (VGH vom 24. Juni 2010, 2006/15/0343)

Faktum ist, dass durch äußere Umstände bereits im Jahr 2015 die Umsätze wieder zurückgingen, da es der BF aufgrund der privaten Probleme nicht mehr möglich war vor Ort zu bleiben. Die Aufgabe einer gut dotierten Tätigkeit in der Nähe des eigenen Betriebs und die Annahme einer Tätigkeit in einem rund 120 km entfernten Ort sind aus Sicht des BFG ein sehr starkes Indiz dafür, dass der BF ein Leben in der Nähe Ihres ehemaligen Gatten nicht mehr möglich war. Dass diese Situation für die BF nicht vorhersehbar war und sie darauf lediglich reagieren konnte wurde im Sachverhalt dargestellt. Diese Umstände stellen nach dem Verständnis des BFG eine Unwägbarkeit im Rahmen der privaten Lebensführung dar, die eine weitere Fortführung des wirtschaftlichen Engagements in der geplanten Form für sie selbst nicht möglich gemacht haben. Dass die BF zunächst noch versucht hat die Einkunftsquellen (sowohl die Landwirtschaft als auch den Apartmentbetrieb) für ihre Kinder aufrechtzuerhalten spricht dafür, mit welchem Engagement die BF die aus Sicht des BFG grundsätzlich ertragsbringende Tätigkeit aus der Vermietung der Ferienwohnungen aufrechterhalten wollte. Ein solches Verhalten ist nachvollziehbar und marktgerecht. Auch wenn es letztlich durch Unwägbarkeiten doch zu einem Verkauf der Einkunftsquelle führt, ändert dies aus Sicht des BFG nichts. Für die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei im ertragsteuerlichen Sinn bleibt damit aus Sicht des BFG kein Raum. Die infrage stehende Tätigkeit ist ertragsteuerlich als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. [...] Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Wie im Sachverhalt dargestellt, ist die BF nach Sicht des BFG bereits ab der Errichtung des Apartmenthauses als Unternehmerin aufgetreten.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 in der bis 31.12.20216 geltenden Fassung sind die Umsätze der Kleinunternehmer unecht steuerbefreit. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. [...]

Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Die BF hat mit ihrer Erklärung ab dem Jahr 2012 auf die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 verzichtet und ihre Umsätze versteuert. Dieser Verzicht war jedenfalls bis zum Ablauf des Jahres 2016 nicht widerrufbar.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit a) UStG 1994 kann der Unternehmer [...] Vorsteuerbeträge, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Wie im Sachverhalt dargestellt, ist die BF ab 2012 als die Unternehmerin anzusehen, der grundsätzlich der Vorsteuerabzug zusteht.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

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

Gemäß Art 135 Abs. 1 lit. I) MWStSysRL befreien die Mitgliedsstaaten [...] Umsätze aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer.

Gemäß Art 135 Abs. 2 lit. a) MWStSysRL sind Umsätze aus der Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedsstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind, von der Befreiung nach Abs. 1 lit. I) ausgeschlossen.

Unabhängig davon, dass bereits oben dargestellt wurde, dass auch ertragsteuerlich keine Liebhaberei vorliegt, muss an dieser Stelle auch ausgeführt werden, dass umsatzsteuerlich

jedenfalls zu berücksichtigen ist, dass es sich bei den gegenständlichen Umsätzen um Beherbergungsumsätze im Sinne des Art. 135 Abs. 2 lit. a) MWStSysRL gehandelt hat, die von der vom VwGH als unechte Befreiung interpretierten Vorsteuerauschluss für Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 LVO aufgrund europarechtlicher Vorschriften nicht umfasst sein können.

Gemäß § 3 Abs. 2, 1. Teilstrich wird einer Lieferung gegen Entgelt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, gleichgestellt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a.) UStG 1994 sind die Lieferungen von Grundstücken steuerfrei.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z. 1 UStG 1994 ist die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Aufgabe der Tätigkeit durch die BF im Jahr 2016 und die Entnahme des Grundstücks in das Privatvermögen stellt eine solche Lieferung eines Grundstückes nach § 3 Abs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a) UStG 1994 dar, für die kein VorSt Abzug zusteht. Dabei sind aber das Gebäude und die Einrichtungsgegenstände unterschiedlich zu behandeln.

Die Entnahme des Gebäudes stellt eine steuerfreie Lieferung des Grundstückes nach § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a.) UStG 1994 dar.

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3 oder Art. 12 Abs. 5) ändern.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren, [...].

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr [...] bei sonstigen Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der

Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Da im Jahr 2016 mit der Entnahme des Gebäudes in das Privatvermögen der BF eine unecht steuerfreie Lieferung nach § 3 Abs. 2 UStG vorlag haben sich die Verhältnisse für den VorSt Abzug, der nach den obigen Darstellungen zurecht geltend gemacht wurde, geändert und die entsprechenden Berichtigungen nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 sind im Jahr 2016 durchzuführen. Die Berichtigung für den restlichen Zeitraum war spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes 2016 vorzunehmen, in dem die Lieferung nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 erfolgte.

Somit waren 16/20 der VorSt aus der Errichtung des Gebäudes in 2012 und 18/20 der VorSt iZm dem Gebäude aus 2014 zu berichtigen.

Für die Entnahme der Einrichtungsgegenstände nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 besteht keine solche Steuerbefreiungsmöglichkeit. Diese Lieferung ist steuerbar und zum Normalsteuersatz steuerpflichtig.

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.

Ob eine auf Dauer angelegte Tätigkeit vorlag, die durch private Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wurde und diese Tätigkeit, auf Dauer angelegt ertragsfähig gewesen ist, ist eine Sachverhaltsfrage, die der Revision nicht zugänglich ist. Wie dieser Sachverhalt zu beurteilen ist, stützt sich auf die im Begründungsteil zitierte Rechtsprechung des VwGH.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 25. Februar 2025