

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri1***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und ***Ri4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Korber & Partner WTH-Stb GmbH, Grünbergstraße 31, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 31.08.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Juni 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. Jänner 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 am 15.04.2016 in elektronischer Form ein, wobei Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 14.870,77 Euro und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -5.478,60 Euro erklärt wurden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 21.04.2016 wurde der Bf. aufgefordert, eine Betriebsaufgabebilanz samt Ermittlung des Übergangs- bzw. Aufgabeergebnisses nachzureichen. Weiters wurde er um eine Prognoserechnung gebeten, ob bzw. wann bei der Vermietung mit Einnahmen bzw. der Erzielung eines Überschusses gerechnet werden könne.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15.06.2016 übermittelte der Bf. eine Darstellung des Aufgabegewinns für die Trafik sowie die Schlussbilanz zum 31.07.2014. Er habe die Stilllegungsprämienaktion der Monopolverwaltung in Anspruch genommen.

Im Zusammenhang mit der Verpachtung des Gastronomiebetriebes wurde vom Bf. dargelegt,

dass er bis zur Übernahme der Trafik im Jahr 2012 in ***1*** Wien dort selbst einen Gewerbebetrieb (Skibuffet) geführt habe. Er sei - gemäß den Vorgaben der Monopolverwaltung - bei Übernahme gezwungen gewesen, sämtliche andere aktiven gewerblichen Engagements einzustellen. Die Verpachtung sei also nicht freiwillig erfolgt. Leider habe sich der Standort als nicht mehr betreibbar herausgestellt. Zunächst habe im Jahr 2012 eine Mure den Betrieb zerstört und nach Sanierung (durch Versicherungsdeckung) habe es keine nennenswerten Winter mehr gegeben. Der Pächter habe 2013 und 2014 keine Pacht an ihn leisten können. Der Bf. habe versucht, einen neuen Pächter bzw. mit der Region eine Vereinbarung über eine Ablöse zu finden. Bisher seien diese Bemühungen aber erfolglos geblieben.

Der beschwerdegegenständliche Bescheid erging am 17.06.2016. Der Ausgabenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde von der belangten Behörde nicht anerkannt; dies mit der Begründung, auf Grund der Vorhaltsbeantwortung könne bei der Verpachtung des Skibuffets nicht von einer steuerlichen Einkunftsquelle ausgegangen werden. Der Standort sei aufgrund mehrerer widriger Umstände (Sanierungsfall nach Murenabgang, schneearme Winter etc.) nicht mehr mit Gewinnerzielungsabsicht zu betreiben, weshalb seit 2013 auch keine Pachtzahlungen mehr erfolgt seien. Die steuerlichen Verluste aus der Verpachtung könnten daher ab dem Jahr 2014 keine Berücksichtigung mehr finden. Die Einkommensteuer wurde mit einer Nachforderung in Höhe von 2.012 Euro festgesetzt.

Dagegen richtet sich die innerhalb verlängerter Frist erhobene Beschwerde vom 31.08.2016, in welcher der Bf. im Wesentlichen ausführt, dass der Grund für die Nichterzielung von Verpachtungserlösen außerhalb seiner Einflussphäre gelegen sei. Schneearme Winter wie 2012/13 und insbesondere 2013/24 zeigten den Einfluss höherer Gewalt auf die wirtschaftliche Betreibbarkeit des Skigebiets. Die Überführung des Gewerbebetriebes auf eine Verpachtung im Jahr 2012 sei nicht freiwillig erfolgt. Der Bf. hätte damals die Tabaktrafik, deren Betrieb aufgrund eines profitablen Abfertigungsangebots der Monopolverwaltung im Jahr 2014 eingestellt wurde, bei einem aufrechten anderen Gewerbeschein nicht übernehmen können. Das positive gewerbliche Ergebnis im Jahr 2014 sei also nur durch die Überführung des ehemaligen gastronomischen Gewerbebetriebes in eine Verpachtung erzielbar gewesen. Höhere Gewalt habe dazu geführt, dass keine Erlöse im Rahmen der Verpachtung erzielt werden konnten. Daher werde jedenfalls für das letzte Jahr des Zusammenfallens von gewerblicher Tätigkeit und Verpachtung die Anerkennung des nahezu ausschließlich aus fortgesetzten Abschreibungsbeträgen resultierenden Ausgabenüberschusses im Bereich der Verpachtung beantragt.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 05.09.2016 wurde der Bf. aufgefordert, bekannt zu geben, wann der (eigene) Gastronomiebetrieb eingestellt worden sei. Die Aufgabebilanz und

der Pachtvertrag seien nachzureichen. Weiters sei mit Nachweisen bekannt zu geben welche Schritte zur Eintreibung der Pachtgebühr unternommen wurden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.10.2016 gab der Bf. an, er habe ab Übernahme der Tabaktrafik ab 01.01.2012 den Gastronomiebetrieb nicht mehr selbst betreiben dürfen, da keine andere gewerbliche Tätigkeit, neben der Trafikantentätigkeit, seitens der Monopolverwaltung erlaubt sei. Den Gastronomiebetrieb habe er verpachten müssen. Der Wechsel in die Verpachtung sei daher von Anfang an ein Zwang gewesen, um die Trafik betreiben zu können. Eine Betriebsaufgabe sei deshalb nicht vorzunehmen gewesen, weil die Verpachtung nur als Übergangslösung vorgenommen wurde, und nicht als endgültig geplant gewesen sei. Auf Grund der Erkrankung der Gattin habe der Bf. die Trafik so lange weiterführen wollen, bis ein vernünftiges Angebot auf dem Tisch liege. Das sei ihm schließlich auch gelungen. Durch den Murenschaden im Sommer 2012, der eine Nutzung im Winter 2012/13 sehr einschränkte und den ausbleibenden Winter in 2013/14 sei es einfach nicht möglich gewesen, Pachtentgelte zu erzielen.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.03.2017 abgewiesen. Zusammengefasst führte die belangte Behörde aus, bei dem Betrieb und der anschließenden Verpachtung des Skibuffets handle es sich ihrer Ansicht nach um eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle. Notwendig für eine tatsächliche Berücksichtigung sei allerdings eine Gewinnerzielungsabsicht, es müsse also ein objektiv erkennbares Ertragsstreben geben. Dies müsse zum jeweiligen Zeitraum, für die eine Überprüfung stattfinde, gegeben sein. Der Bf. habe selbst aus dem Betrieb des Buffets jahrelang Verluste erwirtschaftet. Durch die Verpachtung habe sich an der Ertragslage nichts zum Besseren verändert. Spätestens nach dem Murenabgang sei erkennbar gewesen, dass ein Gewinn aus dieser Tätigkeit bestenfalls mit außergewöhnlichen Maßnahmen denkbar wäre. Der Bf. habe in der Beantwortung des Vorhaltes vom 05.09.2016 weder den geforderten Pachtvertrag vorgelegt noch Stellung bezüglich eventueller Eintreibungsmaßnahmen bezogen. Es wurde auch nicht behauptet, dass aus dieser Tätigkeit noch ein Gewinn möglich wäre.

Der Bf. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und wies neuerlich darauf hin, dass er - auf Grund von Vorgaben Dritter Seite, nämlich der Monopolverwaltung - gezwungen gewesen sei, seinen ehemaligen Gewerbebetrieb aufzugeben und diesen zu verpachten. Es sei in sich unlogisch (und abgabenrechtlich unbillig), sodann die finalen Erlöse aus der Aufgabe der Tabaktrafik der Einkommensteuer zu unterwerfen, die nachgelagerten Ausgaben (Abschreibungen) aus dem Gastronomiegewerbebetrieb, der verpachtet werden musste, jedoch nicht zur Gegenrechnung heranzuziehen.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 28.04.2017 wurde der Bf. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

[...]

Dafür wurde eine Frist bis zum 31.05.2017 eingeräumt. Eine Beantwortung erfolgte trotz zweimaliger Fristerstreckung bis zum 10.08.2017 nicht.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 23.03.2018 zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme wurde ausgeführt, dass die Betätigung des Bf. als eine solche gem. § 1 Abs. 1 LVO zu betrachten sei. Mit der Betätigung seien jedenfalls seit über 10 Jahren nur mehr Verluste erzielt worden. Da der Bf. angegeben habe, – und es könnten seitens des Finanzamtes keine Gründe erkannt werden, die dagegen sprechen – dass die Verpachtung nur vorübergehend geplant gewesen sei, sei von einer durchgehenden gewerblichen Tätigkeit auszugehen, auch wenn der Bf. in den Jahren ab 2012 Einkünfte aus Verpachtung erklärt hat und dies durch die Abgabenbehörde nicht geändert wurde (VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027). Insbesondere seit der Aufgabe der Eigenbewirtschaftung und Verpachtung sei ein extremer Einnahmenrückgang zu verzeichnen.

Bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO sei die Gewinnerzielungsabsicht (nach objektiven Kriterien zu beurteilende Ertragsstreben) bei Vorliegen von Verlusten anhand der in § 2 LVO angeführten Kriterien zu prüfen. Darauf zielte das unbeantwortet gebliebene Ergänzungsersuchen ab. Wie eine Internetrecherche ergeben habe, sei der Skibetrieb auf der ***2*** seit Jahren rückläufig, was auch an den verringerten Schneefallmengen liege. Zu beachten sei aber, dass der angeführte Artikel erst die Wintersaison 2014/2015 betreffe, es in den Vorjahren demnach uneingeschränkter Betrieb gegeben haben müsse. Ungünstige Wetterlage gehöre bei einem touristischen Betrieb in einem (Ski)Sportgebiet zu den unternehmerischen Risiken. Es sei daher bei der Liebhabereibeurteilung insbesondere darauf Bedacht zu nehmen, wie auf Entwicklungen reagiert werde, vor allem welche Verbesserungsmaßnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 6 LVO gesetzt werden.

Ob der Bf. versucht habe, die ausständigen Pachtzinse einzutreiben oder einen neuen Pächter zu finden, könne mangels Beantwortung der gestellten Fragen nicht beurteilt werden. An sich könne nicht einmal sicher davon ausgegangen werden, dass der Betrieb tatsächlich verpachtet war, da ja ein Pachtvertrag nicht vorgelegt wurde. Obwohl es eindeutig im Interesse des Bf. gelegen wäre, den Nachweis zu erbringen, dass er sich wirtschaftlich und mit Gewinnstreben verhalten habe, sei er einen solchen schuldig geblieben. Mangels Mitwirkung könne daher die Betätigung seitens der Abgabenbehörde nur aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der eigenen Ermittlungsergebnisse beurteilt werden. Aus diesen sei ein objektiv erkennbares Ertragsstreben nicht abzuleiten, weshalb der Betrieb des Lokals auf der ***2*** nicht als Einkunftsquelle anzusehen und daher ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften nicht möglich sei. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren fand am 20.11.2024 ein Erörterungstermin im Beisein des steuerlichen Vertreters und der Amtsvertreter statt. Dem Bf. wurde im Anschluss aufgetragen, folgende Unterlagen vorzulegen:

- Darstellung allfällige Betriebsaufgabe im Jahre 2014
- Einnahmen/Ausgaben Rechnung und Anlageverzeichnis der Jahre 2012 bis 2014 (samt Nachweise der Werbungskosten und AfA)
- Unterlagen zum Murenabgang 2012 (insbesondere Höhe und Zufluss der Versicherungsentschädigung).

Mit Schriftsatz vom 30.12.2024 kam der steuerliche Vertreter dieser Aufforderung nach. Übermittelt wurden die Ertragsrechnungen V+V samt Anlagenverzeichnis für die Jahre 2012 bis 2014, ein Auszug aus dem Mitgliederstammbuch der WKO Steiermark und aktuelle Fotos der Skihütte. Dargelegt wurde, dass von einem positiven Aufgabeergebnis im Jahr 2014 nicht auszugehen sei.

Über die Beschwerde fand am 29.01.2025 eine mündliche Senatsverhandlung in Anwesenheit des Bf., seines steuerlichen Vertreters und der Amtsvertreter statt. Den Parteien wurden vom Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen vorgelegt:

1. Darstellung der Bemessungsgrundlagen Einkommensteuer des Bf. lt. Veranlagungsakt in den Jahren 2003-2014
2. Darstellung der Bemessungsgrundlagen Umsatzsteuer des Bf. lt. Veranlagungsakt in den Jahren 2003-2014
3. Darstellung der Bemessungsgrundlagen Einkommensteuer (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) des Sohnes des Bf. lt. Veranlagungsakt in den Jahren 2012-2014.

Die Parteienvertreter führten aus wie in den bisherigen Schriftsätzen. Die Vertreter der belangten Behörde beantragten die Abweisung im Sinne ihres Vorbringens. Der steuerliche Vertreter beantragte, den Ausgabenüberschuss aus der Vermietung und Verpachtung anzuerkennen und der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben. In eventu wurde vom steuerlichen Vertreter der Antrag gestellt, der dargelegten Überzeugung näher zu treten, dass der Gewerbebetrieb auf der ***2*** niemals aufgegeben wurde und sich daher in Wahrheit in den Jahren 2012 -2014 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergeben hätte, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für das Jahr 2014 würden sich aus der Zusammenrechnung der vom Sohn erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den vom Bf. erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung insgesamt gewerbliche Einkünfte des Bf. aus dem Betrieb der Skihütte in Höhe von – 4.129,49 Euro ergeben, sodass der Beschwerde insoweit teilweise stattzugeben wäre. Beweisanträge wurden weder vom steuerlichen Vertreter noch von der Amtsvertreterin gestellt. Die Entscheidung wurde vom erkennenden Senat der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen, des ergänzenden Vorbringens beider Parteien und nach Einsichtnahme in die elektronischen Veranlagungsakte des Bf. und seines Sohnes folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der am ***3*** geborene Bf. hat ein Grundstück im Skigebiet ***2*** in ***4*** gepachtet. Es gibt zu diesem Pachtverhältnis keinen schriftlichen Vertrag. Im Jahr 2004 errichtete der Bf. auf dem Pachtgrund eine Hütte, die als Skibuffet geführt wurde:

Foto Skihütte Außenansicht:

[...]

Foto Skihütte Innenansicht:

[...]

Die Saison ging von Ende November bis maximal Ende März. Es wurden alkoholische und antialkoholische Getränke sowie eine kleine Speisenauswahl angeboten. Die Hütte befand sich bei der Talstation des Liftes und war nur im Winter geöffnet. Bei den Gästen handelte es sich überwiegend um Skifahrer, teilweise kamen auch einheimische Tagesgäste.

In den Jahren 2003 bis 2011 erzielte der Bf. aus dieser Betätigung folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2003	-3.543,69
2004	-6.700,86
2005	-5.382,78
2006	-7.546,95
2007	-4.256,04
2008	-5.234,04
2009	-564,58
2010	-5.946,05
2011	-4.968,00
Skihütte Bf. (Einkünfte GW)	-44.142,99

Da mit dem Betrieb der Skihütte von Anfang an lediglich Verluste erzielt wurden, war der Bf. zur Finanzierung seines Lebensunterhaltes auf familiäre Unterstützung angewiesen. Sein Vater bürgte für den Kredit und bezahlte in weiterer Folge auch die Kreditraten für die

Errichtungskosten. Zudem bezog der Bf. zwischendurch Arbeitslosengeld und war bei seiner Ehegattin angestellt, die eine Trafik in ***5***, betrieb. Am 12.06.2012 kam es zu einem Murenabgang, der im Keller der Skihütte große Schäden verursachte. Die Kühltruhen und die Schankanlage wurden komplett zerstört. Die Ersatz-beschaffung wurde durch die Versicherungsentschädigung abgedeckt, sodass ein Betrieb im Winter wieder möglich war.

Der Bf. hat Versuche unternommen, die Ertragssituation zu verbessern, u.a. durch die Veranstaltung von Skirennen. Eine angedachte Verlängerung der Saison Richtung Sommer wurde mangels Unterstützung nicht umgesetzt.

Aufgrund der Erkrankung seiner Ehegattin übernahm der Bf. die Trafik im Jahr 2012. Nach den Vorschriften der Monopolverwaltung war eine weitere gewerbliche Betätigung neben der Trafik nicht zulässig. Der Bf. hat die Skihütte mit Übernahme der Trafik an seinen Sohn verpachtet. Es gibt dazu weder schriftliche Unterlagen noch wurde ein Pachtentgelt vereinbart. Der Sohn hat dem Bf. auch nichts bezahlt. Die Verpachtung an einen fremden Dritten war nicht angedacht. Anfangs war nicht absehbar, wie lange der Bf. die Trafik betreiben würde. Er hat auf ein Angebot der Monopolverwaltung gewartet und die Trafik dann zum 31.07.2014 aufgegeben. Im Zuge der Betriebsaufgabe erhielt der Bf. eine Stilllegungsprämie.

In den Jahren 2012 bis 2014 hat der Bf. folgende Einkünfte erzielt:

	Trafik (Einkünfte GW)	Skihütte (Einkünfte V+V)
2012	2.250,20	-7.764,76
2013	9.782,97	-7.277,16
2014	14.870,77	-5.478,60
Einkünfte Bf.	26.903,94	-20.520,52

Der im Beschwerdejahr geltend gemachte Ausgabenüberschuss resultiert aus der Absetzung für Abnutzung in Höhe von 4.773 Euro und Fahrtkosten in Höhe von 705,60 Euro. Der Bf. ist mehrmals von seinem Wohnort in ***6*** zur Skihütte gefahren.

Der Sohn des Bf. verfügte über eine Gewerbeberechtigung für das Skibuffet ab 01.01.2012 und erzielte aus dieser Tätigkeit folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2012	2.731,67
2013	2.016,56
2014	1.349,11
Skihütte Sohn (Einkünfte GW)	6.097,34

Bei der Skiarena ***2*** handelte es sich um ein familienfreundliches Skigebiet im ***7***, das über die Autobahn auch von Wien aus leicht erreichbar war. Die gute Erreichbarkeit war der ausschlaggebende Grund dafür, dass der Bf. die Skihütte auf dem gepachteten Grundstück errichtet hat. Generelle Betriebszeiten waren von Anfang Dezember bis Ende März. Es standen

zwei Lifte mit insgesamt 8,8 Pistenkilometern zur Verfügung, davon ein Sessellift. In den Jahren 2003 bis 2011 hatte das Skigebiet geöffnet. Auch nach dem Murenabgang hatte die ***2*** offen. Am 14.12.2013 startete die ***2*** mit neuem Marketingkonzept und geänderten Öffnungszeiten unter finanzieller Beteiligung der Gemeinde und Wirte an der Skipiste in die Wintersaison 2013/14.

Aufgrund der schneearmen Saison gab es im Winter 2014/2015 keinen Skibetrieb. Ein Konzept, das einen Betrieb der Liftanlagen für zumindest 7 bis 8 Monate durch Wandern, die Errichtung einer Mountainbike-Strecke und Durchführung diverser Veranstaltungen gewährleisten sollte, wurde zwar geplant, jedoch nicht umgesetzt. Seit Ende der Wintersaison 2015/2016 ist das Skigebiet außer Betrieb. Die Liftanlagen wurden abgebaut.

Der Bf. hat die Gewerbeberechtigung für den Gastronomiebetrieb am 05.07.2019 zurückgelegt. Die auf dem Pachtgrund errichtete Skihütte besteht noch immer. Eine Ablösezahlung wurde nicht geleistet.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dies gilt auch für das Bundesfinanzgericht.

Die Feststellungen zum Pachtverhältnis mit dem Grundbesitzer und zur Skihütte beruhen auf den Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung. Die Fotos wurden dem Bundesfinanzgericht in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 30.12.2024 übermittelt.

Die vom Bf. in den Jahren 2003 bis 2011 erzielten Einkünfte aus dem Betrieb der Skihütte ergeben sich aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt sowie die Einkommensteuerbescheide und stellen sich im Detail folgendermaßen dar:

		Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003 - 2011								
KZ	Text	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
9010	Übergangsgewinn/-verlust							-395,05		
9040	Erlöse ohne § 109a	11.280,00	10.943,41	17.292,76	20.741,35	19.831,50	21.753,79	20.409,85	22.793,34	12.120,41
9060	Erlöse Anlagevermögen							1.000,00		
9080	Bestandsveränderungen					352,74				
9090	übrige Erträge/Einnahmen		8.700,00	8.200,00			-995,94	2.262,07	27,66	464,45
9093	Vereinnahmte Umsatzsteuer							3.989,90	4.162,46	2.165,99
9100	Waren, Roh-, Hilfsstoffe		-3.714,69	-5.842,84	-4.914,95	-5.012,12	-6.956,09	-7.868,08	-8.331,82	-2.960,27
9120	Personalaufwand				-1.006,28					
9130	AfA Anlagevermögen		-8.928,27	-11.815,26	-11.496,00	-11.034,99	-9.114,87	-8.567,43	-8.506,87	-8.212,11
9150	Instand-/Erhaltung Gebäude		-2.842,97							
9170	Tatsächliche KFZ Kosten		-4.180,37	-2.688,81	-3.232,13	-1.772,19	-1.941,73	-2.175,45	-2.446,47	-1.894,39
9180	Miet-/Pachtaufw., Leasing			-150,00	-125,00			-125,00	-2.955,12	-150,00
9200	Werbe-/Repräsentationsaufwendungen			-489,44	-82,84	-164,62	-741,37	-1.038,01	-846,88	-77,19
9220	Zinsen u. ähnl. Aufw.		-450,00	-1.140,25	-8,00		-329,37	-51,22		
9225	Eigene Pflichtversicherung					-647,90	-836,04	-514,29	-255,99	-799,48
9230	übrige Aufw./Betriebsausg.	-14.823,69	-6.227,97	-8.748,94	-7.423,10	-5.808,46	-6.072,42	-5.159,46	-6.393,94	-4.482,16
9233	Bezahlte Umsatzsteuer							-2.671,03	-3.192,42	-1.143,25
9520	Instandhaltungk./-setzungk.									
9530	übrige Werbungskosten									
Einkünfte Bf.		-3.543,69	-6.700,86	-5.382,78	-7.546,95	-4.256,04	-5.234,04	-564,58	-5.946,05	-4.968,00

Dass der Bf. aufgrund der Verlustsituation auf Unterstützung seiner Familie angewiesen war und zur Finanzierung seines Lebensunterhaltes auch Arbeitslosengeld bezogen hat, hat er in der mündlichen Verhandlung eingeräumt. Der Murenabgang im Jahr 2012 ist durch die vorgelegten Fotos und die in der Ertragsrechnung 2012 ausgewiesene Versicherungsvergütung dokumentiert.

Der Bf. hat für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar vorgebracht, dass er bemüht war, die Ertragssituation zu verbessern. Die Skirennen brachten seinem Gastronomiebetrieb jedoch keine zusätzlichen Einnahmen. Von einem Gremium, bestehend aus den drei Skihüttenbetreibern und dem Liftbetreiber, wurden vergebliche Vorschläge für die Attraktivierung des Gebiets durch Errichtung einer Mountainbike-Strecke eingebracht.

Die Übernahme der Trafik im Jahr 2012 und die Betriebsaufgabe zum 01.07.2014 ist unstrittig. Die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte gehen aus dem elektronischen Veranlagungsakt und dem aktenkundigen Jahresabschluss 2014 hervor. Der Bf. hat für den erkennenden Senat glaubhaft dargelegt, dass er seinen eigenen Gastronomiebetrieb aufgrund der Vorgaben der Monopolverwaltung nicht weiterführen durfte und für ihn zum Zeitpunkt der Übernahme nicht absehbar war, wie lange er die Trafik führen würde. Zur Verpachtung ist festzuhalten, dass der Bf. dem Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 28.04.2017 trotz zweimaliger Fristverlängerung nicht nachgekommen ist, sodass das Pachtverhältnis mit dem Sohn der belangten Behörde nicht bekannt war. Erst im Zuge des Erörterungstermines und der mündlichen Verhandlung konnte festgestellt werden, dass der Bf. den Betrieb an seinen Sohn verpachtet hat und dazu weder eine schriftliche Vereinbarung vorliegt noch ein Pachtentgelt vereinbart bzw. bezahlt wurde. Dazu befragt, gab der Bf. an, dass er die Hütte in der Familie halten wollte und daher die Verpachtung an einen fremden Dritten gar nicht überlegt habe. Bei einem Ablöseangebot hätte er die Hütte verkaufen wollen.

Die Feststellung zu den in den Jahren 2012 bis 2014 erzielten Einkünften des Bf. gründet auf die Einsichtnahme in den elektronischen Veranlagungsakt, die Einkommensteuerbescheide

2012 bis 2013 und die in der Stellungnahme vom 30.12.2024 übermittelte Ertragsrechnung betreffend das Beschwerdejahr. Die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung der im Jahr 2004 angefallenen Errichtungskosten der Skihütte ist durch das vorgelegte Anlagenverzeichnis nachgewiesen. Der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung für den erkennenden Senat nachvollziehbar vorgebracht, dass er im Beschwerdejahr mehrmals zur ***2*** gefahren ist, auch um dort an Verhandlungen betreffend die Zukunft des Skigebietes teilzunehmen. Insgesamt wurden Kilometer-Gelder für 7 Fahrten (hin und retour) geltend gemacht.

Aus dem vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Mitgliederstammblatt der WKO Steiermark ist ersichtlich, dass für den Sohn die Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe in der Betriebsart „Buffet“ am Standort ***2*** mit Wirksamkeit ab 01.01.2012 ausgestellt wurde. Die vom Sohn in den Jahren 2012 bis 2014 erzielten Einkünfte aus dem Betrieb der Skihütte ergeben sich aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt und stellen sich im Detail folgendermaßen dar:

KZ	Text	2012	2013	2014
9040	Erlöse ohne § 109a	15.657,50	13.370,70	5.938,00
9100	Waren, Roh-, Hilfsstoffe	-5.322,05	-5.146,49	-1.699,40
9130	AfA Anlagevermögen	-246,00	-68,99	
9160	Reise- und Fahrtspesen	-2.406,15	-1.611,07	-297,71
9180	Miet-/Pachtauf., Leasing	-150,00	-150,00	-150,00
9221	Grundfreibetrag	-408,18	-301,32	-201,58
9225	Eigene Pflichtversicherung	-455,00	-623,75	-315,06
9230	übrige Aufw./Betriebsausg.	-3.938,45	-3.452,52	-1.925,14
Einkünfte Gewerbebetrieb Sohn		2.731,67	2.016,56	1.349,11

Die Feststellungen betreffend die Entwicklung des Skigebietes gründen auf die von der belangten Behörde im Rahmen des Erörterungstermins vorgelegten Zeitungsartikel und das Ergebnis einer durch das Bundesfinanzgericht durchgeführten Internetrecherche. Neben den Einheimischen kamen etwa 50 Prozent der Gäste aus dem Wiener Raum, aus Niederösterreich und dem Burgenland sowie 25 % aus Ungarn, Tschechien und der Slowakei. Dass die gute Erreichbarkeit ausschlaggebend für die Errichtung der Skihütte war, folgt aus den Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellung zur Zurücklegung der Gewerbeberechtigung gründet auf den von den Amtsvertretern beim Erörterungstermin vorgelegten Auszug aus dem Gewerbeinformationssystem Austria. Dass die Skihütte Ende 2024 noch bestand, geht aus der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 30.12.2024 hervor. Der Bf. gab dazu in der mündlichen Verhandlung an, dass er weder vom Grundbesitzer noch von der Gemeinde eine Ablösezahlung erhalten habe.

In der mündlichen Verhandlung wurden keine Beweisanträge durch die Verfahrensparteien gestellt. Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Das Verwaltungsgericht ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wie der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, erzielte der Bf. aus seiner auf der ***2*** betriebenen Skihütte ab dem Jahr 2003 lediglich Verluste. Bis zum Jahr 2011 betrugen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt -44.142,99 Euro. Zur Finanzierung seines Lebensunterhaltes war der Bf. auf familiäre Unterstützung und den Bezug von Arbeitslosengeld angewiesen. Aufgrund der Erkrankung seiner Ehefrau übernahm der Bf. im Jahr 2012 ihren Gewerbebetrieb, eine in Wien geführte Trafik. Bereits in den Vorjahren war der Bf. fallweise bei seiner Ehegattin angestellt. Aufgrund monopolrechtlicher Vorschriften durfte der Bf. ab Übernahme der Trafik keiner weiteren gewerblichen Tätigkeit nachgehen, sodass er die Skihütte verpachtet hat. Nach Aufgabe der Trafik wollte er die Skihütte wieder selbst weiterführen. Zum Zeitpunkt der Übernahme war für den Bf. nicht absehbar, wie lange er die Trafik betreiben würde. Die Verpachtung der Skihütte erfolgte an den Sohn, wobei weder ein Pachtvertrag abgeschlossen noch ein Pachtentgelt vereinbart wurde. Aus der Vermietung und Verpachtung erzielte der Bf. in den Jahren 2012 bis 2014 negative Einkünfte in Höhe von - 20.520,52 Euro. Der im Beschwerdejahr geltend gemachte Verlust in Höhe von -5.478,60 Euro ist nach Auffassung des erkennenden Senates nachweislich entstanden. Der Sohn erzielte in den Jahren 2012 bis 2014 positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 6.097,34 Euro (davon 1.349,11 Euro im Beschwerdejahr). Zum 31.07.2014 erfolgte die Betriebsaufgabe der Trafik.

Unabhängig von entstandenen Gewinnen oder Verlusten ist eine Vermietung oder Verpachtung an nahestehende Personen einer eingehenden Überprüfung darüber zu unterziehen, ob eine anzuerkennende (fremdübliche) Verpachtung vorliegt oder ob eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung gegeben ist.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
3. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden waren (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034).

Die Gestaltung des Pachtverhältnisses im vorliegenden Beschwerdefall entspricht nicht jenen Kriterien, deren Erfüllung die Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen fordert. Es wurde weder ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen noch ein Pachtentgelt vereinbart. In der Beschwerde wird vorgebracht, der Bf. habe aufgrund monopolrechtlicher Vorschriften keiner weiteren gewerblichen Tätigkeit nachgehen dürfen und die Skihütte daher an seinen Sohn verpachten müssen. Damit zeigt der Bf. jedoch nicht auf, weshalb er die Gestaltung und Umsetzung des Pachtverhältnisses nicht fremdüblich vorgenommen hat. Für das Bundesfinanzgericht ist es durchaus verständlich, dass der Bf. seinen Sohn als Pächter ausgewählt hat. Dessen ungeachtet wäre aber auch die Verpachtung an den Sohn zu fremdüblichen Bedingungen möglich bzw. für Zwecke der steuerlichen Anerkennung eben sogar zwingend geboten gewesen.

In Anbetracht all dieser Umstände gelangt der erkennende Senat zur Ansicht, dass die Verpachtung der Skihütte an den Sohn des Bf. steuerlich nicht anzuerkennen ist, da im Ergebnis eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung im Familienverband vorlag. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind mit Null festzusetzen, sodass die Beschwerde abzuweisen ist.

In der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter den Antrag gestellt, der von der belangten Behörde dargelegten Überzeugung näher zu treten, dass der Gewerbebetrieb auf der ***2*** vom Bf. niemals aufgegeben wurde. Somit seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 4.129,49 Euro anzuerkennen. Nach Auffassung der belangten Behörde sei ein objektiv erkennbares Ertragsstreben nicht abzuleiten, weshalb der Betrieb des Lokals auf der ***2*** im Lichte der Liebhabereibeurteilung nicht als Einkunftsquelle anzusehen sei.

Allein das Auftreten von Verlusten ist keine Grundlage für die Feststellung, dass keine Einkunftsquelle vorliegt. Für Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten. Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO kann diese Vermutung an Hand der in

§ 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden.

Die Kriterienprüfung laut LVO ist als demonstrative Aufzählung zu verstehen und folglich im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen.

§ 2 Abs. 1 Z 1: Ausmaß und Entwicklung der Verluste

§ 2 Abs. 1 Z 2: Verhältnis Verluste - Gewinne bzw. Überschüsse

§ 2 Abs. 1 Z 3: Verlustursachen im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben

§ 2 Abs. 1 Z 4: Marktgerechtes Verhalten beim Leistungsangebot

§ 2 Abs. 1 Z 5: Marktgerechtes Verhalten bei der Preisgestaltung

§ 2 Abs. 1 Z 6: Strukturverbessernde Maßnahmen

Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314).

Stellt sich bei einer Tätigkeit objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 07.10.2003, 99/15/0209).

Zum Eventualbegehren ist festzuhalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Verpachtung eines Betriebes für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen ist. Eine Aufgabe des Betriebes liegt stets dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter selbst diesen Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird; nicht nötig hingegen ist es, dass Letzteres wegen rechtlicher oder sachlicher Möglichkeit für immer ausgeschlossen ist (VwGH 26.01.1999, 97/14/0089). Eine Betriebsaufgabe wird somit dann anzunehmen sein, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens tatsächlich veräußert werden, der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses daher mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder wenn das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiter aufrecht zu erhalten (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0088).

Der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar geschildert, dass er die Skihütte nach Aufgabe der Trafik wieder selbst betreiben wollte. Der Bf. war zum Zeitpunkt der Verpachtung 55 Jahre alt und es war weder absehbar, dass er die Stilllegungsprämienaktion der Monopolverwaltung im Jahr 2014 in Anspruch nehmen kann, noch dass das Skigebiet mit Ende der Wintersaison 2015/2016 den Betrieb einstellt.

Für das Bundesfinanzgericht bestehen jedoch keine Zweifel daran, dass der Bf. aufgrund der Vorgaben der Monopolverwaltung seinen Gewerbebetrieb auf der ***2*** vorübergehend aufgeben musste und tatsächlich auch aufgegeben hat. In der Zwischenzeit hat der Sohn die Skihütte auf eigene Rechnung und Gefahr geführt. Dies erschließt sich aus der erteilten Gewerbeberechtigung und den eingereichten Steuererklärungen. Eine Zusammenrechnung der vom Bf. erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der vom Sohn erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb kommt daher nicht in Betracht.

Dem Eventualbegehren kann somit nicht stattgegeben werden, sodass sich ein Eingehen auf die Auffassung der belangten Behörde, wonach im Lichte einer Liebhabereibetrachtung nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen sei, erübrigt.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich an der höchstgerichtlichen Judikatur, wobei entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Juni 2025