

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer ***BF1StNr1***, vertreten durch die Karl Dobler Steuerberatung GmbH, Untersteinstraße 18, 6700 Bludenz, über die Beschwerde vom 13. Oktober 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. September 2023, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2020 und 2021 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erklärte mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2020 und 2021 neben positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (einerseits von der Arbeitgeber¹, andererseits von der Arbeitgeber²) sowie Einkünften aus Kapitalvermögen negative Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft mit der Adresse Chalet-Adresse (in der Folge als Chalet bezeichnet) in Höhe von -24.098,59 Euro (2020) und -30.072,21 Euro (2021). Die negativen Einkünfte im Jahr 2020 resultierten aus der Differenz zwischen Einnahmen in Höhe von Null Euro und Ausgaben in Höhe von -24.098,59 Euro, jene im Jahr 2021 aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen in Höhe von 29.876,51 Euro und Ausgaben in Höhe von -59.948,72 Euro.

Mit Umsatzsteuererklärung 2020 erklärte der Bf. innergemeinschaftliche Erwerbe in Höhe von 39.164,85 Euro und machte Vorsteuern in Höhe von -147.287,85 Euro geltend, mit der Umsatzsteuererklärung 2021 erklärte er Umsätze in Höhe von 29.370,99 Euro, innergemeinschaftlichen Erwerb in Höhe von 1.440,00 Euro sowie Vorsteuern in Höhe von -6.089,71 Euro.

2. Mit **Ergänzungsersuchen** vom 12.08.2020 forderte das Finanzamt den Bf. auf, im Zusammenhang mit den erklärten Einkünften und Umsätzen bzw. Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung bekanntzugeben und zu belegen, wie hoch das geplante Investitionsvolumen sei, welche Nutzung geplant sei, bis wann mit der Fertigstellung bzw. mit Einnahmen zu rechnen sei, ob das Projekt fremdfinanziert werde und wenn ja, eine Prognoserechnung sowie einen allfälligen Kaufvertrag, allfällige Mietverträge und die wesentlichsten Vorsteuerbelege mit Zahlungsnachweisen vorzulegen.

3. Dieses Ersuchen beantwortete der Bf. am 27.08.2020 mit Vorlage von Rechnungen, einem Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. an das Finanzamt aus dem Jahr 2016, einem Kreditvertrag des Bf. mit der *****1***** über die Aufnahme eines Kredites in Höhe von 750.000,00 Euro, einer Schätzung der Einnahmen sowie einem Schreiben folgenden Inhaltes: Der Bf. habe im Dezember 2010 ein Stallgebäude in *****2***** durch Schenkung bekommen. Nach längerer Planungsphase sei im Herbst 2016 damit begonnen worden, den Stall in ein modernes Landhaus mit komplett eingerichtetem Wellnessbereich (Schwimmbad, Sauna, etc.) auszubauen. Dabei sei besonders darauf Bedacht genommen worden, möglichst viel von der vorhandenen alten Bausubstanz zu erhalten. Wie bereits am 28.10.2016 dem Finanzamt bekannt gegeben worden sei, bestehe der Plan, das Gebäude nach Fertigstellung zu verkaufen oder zu vermieten. Weil bis dato kein Käufer für das Objekt habe gefunden werden können, habe der Bf. den Entschluss gefasst, das Gebäude zu vermieten. Daher sei der Vorsteuerabzug in der Voranmeldung für Juli 2020 geltend gemacht worden. Die Vorsteuerbeträge resultierten aus den Herstellungskosten, die in den Jahren 2016 bis 2019 angefallen seien. Das geplante Investitionsvolumen betrage ca. 850.000,00 Euro, wobei zwischen 2016 bis 2019 bereits 690.000,00 Euro angefallen seien. Zur Finanzierung des Bauvorhabens sei ein Darlehen in Höhe von 750.000,00 Euro aufgenommen worden. Prognosen über tatsächlich zu erzielende Einnahmen zu stellen, sei schwierig, da es im Montafon und in der näheren Umgebung kein vergleichbares Objekt gebe. Allerdings sollte bereits bei Einnahmen in Höhe von ca. 55.000,00 Euro, also bei 50% der geschätzten Einnahmen, ein positives Ergebnis erzielbar sein.

4. Mit E-Mail vom 30.11.2022 teilte die steuerliche Vertretung des Bf. dem Finanzamt mit, der Bf. habe bis dato noch immer keinen Käufer für das Chalet gefunden, weshalb er sich dazu entschieden habe, dieses zu vermieten. Wegen der Covid-Pandemie seien aber erst im Sommer 2021 die ersten Einnahmen erzielt worden.

5. Mit Kauvertrag vom 7.9.2022 verkaufte der Bf. das Chalet umsatzsteuerfrei um einen Verkaufspreis in Höhe von 1.620.000,00 Euro an ein luxemburgisches Ehepaar.

6. Mit den **angefochtenen Bescheiden** vom 12.09.2022 versagte das Finanzamt der Vermietung der Liegenschaft die Anerkennung als Einkunftsquelle mit der Begründung, das Mietobjekt sei bereits im Jahr 2022 veräußert worden. Da bis zur Veräußerung nur Verluste erzielt worden seien, sei die Erlangung eines Gesamtgewinnes (-überschusses) in einem

absehbaren Zeitraum nicht mehr möglich. Somit liege sowohl einkommensteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei vor mit der Folge, dass die erklärten Einkünfte und Umsätze bzw. Vorsteuern aus der Vermietungstätigkeit steuerlich nicht anzuerkennen seien.

7. In der gegen diese Bescheide am 13.10.2023 erhobenen **Beschwerde** wandte der Bf. gegen die Liebhabereibeurteilung durch das Finanzamt ein, das Ausbleiben des Gesamterfolges schade der Anerkennung als Einkunftsquelle nicht. Für das Chalet sei ein Betriebsmanagementvertrag mit der Unternehmen (***3***) abgeschlossen worden. Durch diesen Vertrag werde die Unternehmen berechtigt, das Objekt ab 01.10.2020 zu vermieten. Die Unternehmen sei ein professioneller Partner, welcher im Brandnertal, im Bregenzerwald und auch im Montafon Apartments und Häuser an Gäste vermiete. Laut Prognose der Unternehmen werde mit jährlichen Einnahmen von 170.000,00 Euro brutto gerechnet. Laut Rz 16 der Liebhabereichtlinien (LRL) sei für das Vorliegen von Einkünften nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses erforderlich. Träten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkten, seien diese Umstände alleine der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Überraschenderweise gelange das Finanzamt Österreich bereits nach Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 2020 und 2021 zur Auffassung, dass keine Einkunftsquelle vorliege, ohne das Ergebnis des Jahres 2022 überhaupt zu kennen. Aus der Beilage sei ersichtlich, dass in den Monaten Jänner bis September 2022 ein positives Ergebnis in Höhe von 13.631,92 Euro erwirtschaftet worden sei. Immerhin hätten in diesem Zeitraum Einnahmen in Höhe von 84.626,87 Euro erzielt werden können.

Aufgrund der einschränkenden Maßnahmen der Regierung durch die COVID-19-Pandemie hätten trotz guter Buchungen in den Wintersaisons 2020/2021 und 2021/2022 überhaupt keine Mieteinnahmen erzielt werden können. Die Einnahmen 2021 seien nur in den Monaten 7-10/2021 zugeflossen. Auch die Einnahmen des Jahres 2022 (Jänner bis September) seien durch die in der Wintersaison noch geltenden COVID-19 Maßnahmen deutlich vermindert worden. In der RZ 19 der LRL 2012 werde klargestellt, dass die COVID-19-Pandemie als Unwägbarkeit anzusehen sei. Werde eine Betätigung auf Grund unvorhergesehener Unwägbarkeiten beendet, liege eine Einkunftsquelle dann vor, wenn bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, nachvollziehbar bestanden habe. Ohne die Einschränkungen durch die COVID-19-Pandemie wären auch in den Jahren 2020 und 2021 keine Verluste entstanden, was durch das Ergebnis des Jahres 2022 untermauert werde. Mit der Beschwerde wurden eine „kurzfristige Erfolgsrechnung zum 31.12.2022“ genannte Übersicht mit den tatsächlichen Mieteinnahmen und -ausgabe der Jahre 2020 bis 2022 und Einkünften in Höhe von -24.098,05 (2020), -30.072,21 Euro (2021) und 13.631,92 Euro (2022), ferner eine (undatierte) „Prognose Einnahmen Unternehmen“, eine Objektbeschreibung und der Betriebsmanagementvertrag vorgelegt.

8. Mit der **Beschwerdevorentscheidung** vom 06.12.2023 wies das Finanzamt die Bescheidbeschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung führte es nach Darstellung der für den Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen der Liebhabereiverordnung (LVO) und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus, das gegenständliche Chalet sei als Eigenheim im Sinne der § 1 Abs 2 Z 3 LVO einzuordnen, weshalb aufgrund der erzielten Verluste von einer Liebhabereibetätigung auszugehen sei. Die Vermietung des Chalets sei erst nach Ausbruch der COVID-19-Pandemie im Herbst 2020 begonnen worden. Dieses Ereignis habe für den Bf. weder unerwartet noch nachträglich aufgetreten sein können, zumal Einnahmenausfälle bereits zu Beginn der Vermietung (mitten in der COVID-19 Pandemie) erkennbar oder sogar erwartbar gewesen seien. Hinzu komme, dass bereits im Jahr 2022 erstmals positive Einkünfte erzielt werden konnten und die Tätigkeit objektiv durchaus geeignet gewesen sei, ein positives Gesamtergebnis in einem absehbaren Zeitraum zu erreichen. Die Einstellung der Vermietung vor Erzielen eines Gesamtüberschusses aufgrund von Unwägbarkeiten habe vom Bf. nicht schlüssig nachvollziehbar dargelegt werden können. Die Beendigung der Vermietung sei daher nicht durch ein nachträglich eingetretenes Ereignis, insbesondere eine Unwägbarkeit, verursacht worden. Des Weiteren gehe aus dem gesamten Vorbringen des Bf. und den vorgelegten Unterlagen nicht hervor, dass die ursprüngliche Planung des Bf. auf die Aufrechterhaltung der Vermietung (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt worden sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe. Aus dem Gesamtbild der Umstände ergebe sich, dass die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft nur so lange beabsichtigt gewesen sei, bis sich eine Gelegenheit zur Veräußerung bieten würde. Somit habe ein „abgeschlossener Zeitraum“ zwischen 2020 bis 2022 vorgelegen, in dem ein negatives Gesamtergebnis von ca. 40.500,00 Euro erzielt worden sei. Die Vermietung sei daher einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei zu qualifizieren.

Bei der Umsatzsteuer könne Liebhaberei gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Angesichts der Ausführungen zur Einkommensteuer vermöge auch hinsichtlich der Umsatzsteuer keine andere Beurteilung Platz zu greifen und sei auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht die Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen.

9. Mit Schreiben vom 10.01.2024 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung brachte er vor, dass anlässlich der geplanten Vermietung des Chalets beginnend mit der Wintersaison 2020/2021 Maßnahmen für eine dauerhafte Vermietungstätigkeit gesetzt worden seien, wie etwa der Abschluss eines Betriebsmanagementvertrages mit der Unternehmen oder ein Antrag um gewerberechtliche Genehmigung der Bezirkshauptmannschaft Bludenz belegten. Der Behauptung des Finanzamtes, die Covid-19-Pandemie sei weder unerwartet noch nachträglich aufgetreten,

müsse entschieden entgegengetreten werden. Der Chronologie der Corona-Begleitmaßnahmen der österreichischen Bundesregierung sei zu entnehmen, dass Anfang September 2020 die Corona-Ampel für Vorarlberg ein geringes Risiko ausgewiesen habe und am 03.11.2020 ein Lockdown light beschlossen worden sei. Bis einschließlich 30.06.2023 seien unzählige weitere Maßnahmen erfolgt, die zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginns unmöglich vorhersehbar gewesen seien. Kein Vermieter und Gastronom habe es im Herbst 2020 für möglich gehalten, dass die komplette Wintersaison 2020/2021 der COVID-19-Pandemie zum Opfer falle und „Null“ Einnahmen erzielbar seien. Der ursprünglich von der Bezirkshauptmannschaft Bludenz für Anfang Dezember 2020 anberaumte Verhandlungstermin sei aufgrund der pandemiebedingten Notsituation abgesagt und erst am 06.05.2021 abgehalten worden. Auch diese Verschiebung sei zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginns nicht vorhersehbar gewesen.

Tatsächlich sei das Chalet ab Juli 2021 mit nachfolgend dargestellten Nettoeinnahmen ohne Kurtaxe vermietet worden:

Einnahmen netto	IST
07-09/2021	22.209,52
10/2021	7.161,14
Gesamt	29.370,66
24.12.21 - 02.01.22	10.080,95
02.01.22 - 06.03.22	27.948,27
06.03.22 - 30.04.22	9.252,73
01.05.22 - 31.07.22	13.601,45
01.08.22 – 31.10.22	22.521,27
Gesamt 2022	83.404,67

Laut einer detaillierten Prognoserechnung der Unternehmen, die diesem Schreiben ebenfalls beiliege, seien jährliche Einnahmen von ca. 170.000,00 Euro brutto (154.000,00 Euro netto) budgetiert worden. Davon fielen 118.000,00 Euro netto auf die Wintersaison und 36.000,00 Euro netto auf die Sommersaison. Dabei seien vereinfacht 10% USt berücksichtigt worden. Die Unternehmen (**3**) sei ein professioneller Partner, welcher im Brandnertal, im Bregenzerwald und auch im Montafon Apartments und Häuser vermiete. Dass diese Umsatzerwartungen realistisch gewesen seien, zeige auch die nachfolgende Tabelle:

Einnahmen netto	Ist in TSD	Soll in TSD	Ausfall %	Ausfall in TSD
Winter 2020/2021	0	118	100%	-118

Sommer 2021	29	36	19%	-7
Winter 2021/2022	47	118	60%	-71
Sommer 2022	36	36	0%	0
Total	112	308	64%	-106

Aus dieser Tabelle sei ersichtlich, dass im Sommer 2021 insgesamt 81% und im Sommer 2022 sogar 100% der prognostizierten Einnahmen erreicht worden seien. Das sei darauf zurückzuführen, dass die pandemiebedingten Einschränkungen in diesen Zeiträumen sehr gering gewesen seien. Dem gegenüber stehe in der Wintersaison 2020/2021 ein pandemiebedingter Ausfall von 100% und in der Wintersaison 2021/2022 ein Ausfall von 60%. Laut der Überschussrechnung des Jahres 2022 hätten die Einnahmen eines vollen Jahres vom 24.12.2021 bis 31.10.2022 83.404,67 Euro betragen und für 2022 zu einem positiven Ergebnis von 13.632,00 Euro geführt. Wären für 2021 Einnahmen in gleicher Höhe zugeflossen, hätte das einen positiven Gesamtüberschuss von 15.000,00 Euro ergeben. Einnahmen in Höhe von 75% der Umsatzprognose hätten zu einem Total-Plus von 80.000,00 Euro geführt, Einnahmen in Höhe von 100% der Umsatzprognose zu einem Total-Plus von 152.000,00 Euro.

Zusammenfassend ließen sich folgende Schlussfolgerungen ableiten: Erstens stelle die COVID-19-Pandemie auch für den Bf. eine Unwägbarkeit im Sinne der Liebhabereiverordnung dar, da die tatsächlichen Umsatzeinbußen zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginns unmöglich vorhersehbar gewesen seien. Zweitens seien die durch die COVID-19-Pandemie verursachten Einnahmenausfälle im Zeitraum 2020 bis 2022 außer Betracht zu lassen. Aus den dargelegten Berechnungen sei eindeutig ersichtlich, dass ohne die einschränkenden Maßnahmen durch die COVID-19-Pandemie im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum 2020 bis 2022 ein Gesamterfolg erwirtschaftet worden wäre.

10. Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 05.03.2024 dem Bundesfinanzgericht vor und führte in der Stellungnahme im Vorlagebericht ergänzend aus, dass sich bei Aufnahme der Vermietungstätigkeit eine Verschärfung der pandemiebedingten Maßnahmen angebahnt habe. Dadurch sei für den Bf. vorhersehbar gewesen, dass die prognostizierten Einnahmen nicht erreicht werden könnten. Das tatsächlich erzielte Ergebnis im abgeschlossenen Zeitraum sei für die Liebhabereibeurteilung heranzuziehen. Zudem sei nicht nachgewiesen worden, ob die Beendigung aus der COVID-19-Pandemie resultierte oder die Vermietung von vornherein auf begrenzte Zeit geplant gewesen sei.

11. Am 10.03.2026 wurde die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung durchgeführt. Der Verlauf dieser Verhandlung wurde niederschriftlich festgehalten.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Bf. kam im Jahr 2010 durch eine Schenkung zum Alleineigentum an der Liegenschaft Chalet-Adresse.

2. Auf dieser Liegenschaft befand sich ein Stall, den der Bf. zwischen 2016 und 2019 in ein modernes Landhaus (im weiteren als „Chalet“ bezeichnet) ausbauen ließ. Der Umbau erfolgte mittels eines Kredites von der ***1*** in Höhe von 750.000,00 Euro und umfasste insgesamt ein Investitionsvolumen von über 900.000,00 Euro. Das Chalet verfügt nunmehr über vier Schlafzimmer und verschiedene Wellnessangebote wie eine Sauna, einen Whirlpool etc.

3. Von Beginn an hatte der Bf. die Absicht, das Chalet zu verkaufen oder, solange sich kein Käufer finden ließ, bis zum Verkauf zu vermieten. Mangels Kaufinteressenten schloss der Bf. am 21.9.2020 einen Betriebsmanagementvertrag mit der Unternehmen ab. Inhalt des Vertrags war die Vermarktung und die Vermietung des Chalets inklusive der Gästebetreuung. Die Auswahl der Gäste war dem Management überlassen. Das Management hatte das Chalet sowohl auf seiner Homepage als auch auf diversen Plattformen im Internet zur tageweisen und wochenweisen Vermietung anzubieten. Seine Aufgaben bestanden in der Bereitstellung des Hauses für die ankommenden Gäste, einem 24 Stunden Telefondienst, der Betreuung des Gastes vor Ort, der Durchführung des Check-Outs, einer groben Überprüfung des Hauses auf Beschädigung im Rahmen des Check-Outs, der Bereitstellung von Handtüchern und Geschirrtüchern sowie von Verbrauchsmaterialien, der Vorbereitung des Hauses, der Abrechnung mit den Gästen und der Übernahme der melderechtlichen Verpflichtungen. Zusätzliche Dienstleistungen, wie sie für Beherbergungsbetriebe typisch sind wie die Verabreichung eines Frühstückes oder die tägliche Zimmerreinigung, gehörten nicht zu den Aufgaben des Managements und waren auch nicht Bestandteil der mit den Gästen abgeschlossenen Verträgen. Der Vertrag mit dem Management wurde auf unbestimmte Dauer geschlossen, enthielt aber die Möglichkeit der sofortigen Vertragsauflösung, sollte das Chalet veräußert werden.

4. Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 14.6.2021 wurde die gewerberechtliche Genehmigung für die Einrichtung und den Betrieb des Gästeappartements unter Auflagen erteilt.

5. Ab dem Sommer 2021 konnte das Chalet an Gäste vermietet werden. Die Vermietungen an die Gäste erfolgten in der Regel für eine Woche und beinhalteten lediglich die Nutzung der überlassenen Räume nur mit Endreinigung ohne Erbringung zusätzlicher Dienstleistungen.

6. Am 7.9.2022 verkaufte der Bf. die Liegenschaft zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von 1.620.000,00 Euro an ein luxemburgisches Ehepaar. Bei den Käufern hatte es sich um Gäste des Chalets gehandelt.

7. Aus der Vermietungstätigkeit zwischen 2020 und 2022 erzielte der Bf. einen Gesamtverlust in Höhe von -40.538,20 Euro.

2. Beweiswürdigung

1. Der Großteil der Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich zweifelsfrei aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten und ist unstrittig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Die Feststellungen über den Leistungsumfang und die durchschnittliche Dauer der Vermietung des Chalets an die Gäste basiert auf der der Beschwerde beigelegten Aufstellung der Buchungen in den Jahren 2020 und 2021, dem Vertrag mit der Unternehmen und den Aussagen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Einkommensteuer 2020 und 2021

1. Gemäß § 2 Abs 3 Z 6 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer. Zu diesen zählen gemäß § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988 die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

2. Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 sind bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn, bei allen übrigen Einkunftsarten, und daher auch bei Vermietung und Verpachtung, der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs 4 EStG).

3. Wann Einkünfte vorliegen, wird durch die auf der Grundlage des § 2 Abs 3 EStG 1988 ergangenen Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 1999/15 (im Folgenden: LVO), geregelt.

4. Nach dessen § 1 Abs 1 LVO 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 LVO) zu erzielen, und nicht

unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in den Fällen des § 1 Abs 2 LVO nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO ausgeschlossen sein. Danach liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 leg. cit. 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 erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

5. Die in der genannten Bestimmung angeführten "Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten" sind Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318). Dieser Einordnung steht nicht entgegen, dass der Abgabepflichtige die Wohnung nicht selbst bewohnt und auch nicht beabsichtigt, sie in Zukunft selbst zu bewohnen (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 1 Abs 2 LVO auf die abstrakte Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes ab (vgl. VwGH 26.11.2014, 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 24.2.2011, 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 23.9.2010, 2007/15/0245). Dasselbe gilt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für ein Eigenheim. Anders wäre nur zu entscheiden, wenn zur entgeltlichen Raumüberlassung zusätzliche Leistungen wie die Verabreichung eines Frühstückes oder die tägliche Reinigung hinzukommen. In diesem Fall wäre von einer gewerblichen Vermietung und nicht mehr von einer kleinen Vermietung auszugehen (vgl. dazu *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹², Rz 529).

6. Nach diesen Kriterien beurteilt ist die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit als Bewirtschaftung eines Eigenheimes iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzustufen. In diesem Fall war nach der LVO von Liebhaberei auszugehen, außer, die Vermietungstätigkeit ließ in einem Zeitraum

von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung, höchstens 23 Jahren, einen Einnahmenüberschuss erwarten.

7. Der Zeitraum von 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten für einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

8. Liegt ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen (vgl. VwGH 7.6.1989, 88/13/0164). Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH 23.3.2000, 97/15/0009; VwGH 24.6.1999, 97/15/0082; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001; VwGH 27.6.2017, Ra 2017/13/0029) erkannt hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines "gesamtpositiven Ergebnisses") fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen von vornherein zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt unvorhergesehener Umstände, ergeben hat.

9. Für das Bundesfinanzgericht besteht kein Zweifel daran, dass die Vermietung des Chalets in der vom Bf. gestalteten Art objektiv ertragsfähig war. Bereits im Jahr 2022 bis zum Verkauf des Chalets im September dieses Jahres wurde bei Umsatzerlösen in Höhe von 84.626,57 Euro ein Gewinn in Höhe von 13.631,92 Euro erzielt. Wäre die Vermietungstätigkeit fortgesetzt worden, wäre der Bf. wahrscheinlich bereits in zwei bis drei weiteren Jahren in die Gesamtgewinnzone gekommen. Tatsächlich hat der Bf. aber das Chalet im September 2022 verkauft, sodass sich der Beobachtungszeitraum auf die Jahre 2020 bis September 2022 verkürzt hat. Innerhalb dieses verkürzten Beobachtungszeitraumes lag ein Gesamtverlust von -40.538,20 Euro vor. Wird eine Vermietungstätigkeit nach einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum mit einem Verlust beendet, ist aber von Liebhaberei auszugehen, es sei denn, der Entschluss zur Beendigung der Tätigkeit wurde erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt von Unwägbarkeiten gefasst (vgl. die oben zitierte Rechtsprechung des VwGH).

10. Der Verkauf im September 2022 erfolgte in einer Zeit, als die Covid-19-Pandemie bereits im Abklingen und viele der in Österreich verfügbaren Covid-Maßnahmen wieder gelockert oder beseitigt wurden (so wurden etwa im Februar 2022 Einkäufe wieder ohne 2G Nachweis und Lokalbesuche mit 3G Nachweis möglich und endete mit Juni 2022 die Maskenpflicht in

Supermärkten und öffentlichen Verkehrsmitteln, mit Ausnahme Wiens - vgl. https://de.wikipedia.org/wiki/COVID-19-Pandemie_in_Österreich) und infolgedessen die Mieteinnahmen des Bf. bereits auf das angestrebte Niveau gestiegen waren. Für das Bundesfinanzgericht folgt daraus, dass der Verkauf allein deshalb stattfand, weil sich dem Bf. mit dem luxemburgischen Ehepaar eine gute Gelegenheit dazu geboten hatte, den von Anfang an bestehenden Plan zu verkaufen und nicht etwa deshalb, weil ihn die Coronapandemie zum Verkauf gezwungen hätte. Die Schlussfolgerung, dass die Veräußerung des Chalets in keinerlei Zusammenhang mit der Coronapandemie stand, erscheint auch vor dem Hintergrund der Tatsache, dass der Bf. gegenüber dem Finanzamt mehrfach angegeben hat (so im Schreiben vom 27.8.2020 und in der E-Mail vom 30.11.2021), das Chalet so lange vermieten zu wollen, bis ein Käufer gefunden werde, als geboten. Dass kein Zusammenhang zwischen der Covid-19-Pandemie und Verkauf des Chalets bestand, hat schließlich auch die steuerliche Vertretung des Bf. selbst in der mündlichen Beschwerdeverhandlung bestätigt. Bei dieser Sachlage kann aber nicht von einem ursprünglichen Plan des Bf., das Chalet bis zum Eintritt eines Gesamtüberschusses zu vermieten, ausgegangen werden. Die Vermietung war vielmehr nur so lange beabsichtigt, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung des Chalets bieten würde. Solcherart kann aber nicht von einer Absicht, innerhalb eines angemessenen Beobachtungszeitraumes einen Gesamtgewinn zu erzielen, gesprochen werden (vgl. dazu auch VwGH 27.6.2017, Ra 2017/13/0029).

11. Dass die Einnahmen des Bf. aufgrund der Beschränkungen des öffentlichen Lebens infolge der Covid-Maßnahmen hinter den Möglichkeiten geblieben sind, ist zwar unbestritten, ändert aber nichts an der Liebhabereibeurteilung der in Rede stehenden Tätigkeit. Zunächst ist dazu zu sagen, dass der Bf. die Vermietungstätigkeit während der Hochphase der Pandemie im Jahr 2020 aufgenommen hat. So verordnete die österreichische Bundesregierung aufgrund gestiegener Infektionszahlen im Juli 2020 österreichweit eine Maskenpflicht im Lebensmittelhandel, in Bank- und Postfilialen sowie in Kranken-, Pflege- und Kuranstalten und wurde die Einreise aus ausgewiesenen Risikogebieten nur mit negativem Testergebnis erlaubt. Im September 2020 wurde die Corona-Ampel in Betrieb genommen, die ab 15.9.2020 den Bezirk Bludenz (und damit auch das Montafon) als Gebiet mit hohem Risiko auswies (vgl. dazu Chronologie der Corona-Maßnahmen auf https://de.wikipedia.org/wiki/COVID-19-Pandemie_in_Österreich und den Artikel „Bundeskommission empfiehlt Farben der Vorarlberger Bezirke zu ändern vom 15.9.2020 auf https://www.meinbezirk.at/vorarlberg/c-politik/bundeskommission-empfiehl-farben-fuer-vorarlberger-bezirke-zu-aendern_a4239435). Wenn sich daher der Bf. während der Covid-19-Pandemie dazu entschlossen hat, am 23.9.2020 einen Managementvertrag abzuschließen und mit der Vermietung des Chalets zu beginnen, kann das Zurückbleiben der Einnahmen hinter den ursprünglichen Erwartungen nicht als unvorhersehbar betrachtet werden. Auch wenn der weitere Verlauf der Pandemie in seiner konkreten Form damals nicht vorhersehbar war, musste der Bf. doch jederzeit mit weiteren Reiseeinschränkungen und damit mit Einnahmenminderungen in der Zukunft rechnen.

12. Abgesehen davon ist die Frage, wie sich das Gesamtergebnis ohne Pandemie entwickelt hätte, für die im Beschwerdefall zu treffende Liebhabereibeurteilung aber auch nicht von entscheidender Bedeutung. Entscheidend ist nämlich nicht, ob der Bf. ohne Pandemie im gegebenen Beobachtungszeitraum einen Gesamtüberschuss erzielt hätte oder nicht, entscheidend ist vielmehr, ob er die Betätigung infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses vor Erzielung eines Gesamterfolges beendet hat oder nicht. Der Bf. hat nach Lockerung der bisherigen Covid-Maßnahmen im Sommer 2022 erfolgreich vermietet und 100% der möglichen Einnahmen erzielt. Er hätte die Vermietungstätigkeit nur fortsetzen müssen und wäre absehbar in einigen Jahren zu einem positiven Gesamtergebnis gekommen. Das hat er aber nicht getan, stattdessen hat er eine Gelegenheit zum Verkauf wahrgenommen und die Vermietungstätigkeit mit einem Gesamtverlust beendet. Damit hat er aber keine Gewinnerzielungsabsicht die Vermietung betreffend erkennen lassen und war diese daher als Liebhaberei einzustufen.

Umsatzsteuer 2020 und 2021

13. Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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

Die innerstaatliche Regelung für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum führt im Falle von Liebhaberei zu keiner Umsatzsteuerpflicht und zu keinem Vorsteuerabzug und ist in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

15. Als Betätigung im Sinne des § 2 Abs 1 LVO galt für die Vermietungstätigkeit für die Umsatzsteuer dieselbe Beurteilung wie für die Einkommensteuer und war diese auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als Liebhaberei zu beurteilen (§ 6 LVO). Damit waren die Vermietungsumsätze nicht mit Umsatzsteuern zu belasten, konnten aber auch keine Vorsteuern geltend gemacht werden.

16. Die gegenständliche Vermietung des Bf. war im Ergebnis sowohl einkommensteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren.

17. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

1. 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.

2. Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen und zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab, insbesondere bei der Beurteilung der Fragen, ob die ursprüngliche Planung des Bf. auf eine die Aufrechterhaltung der Vermietungstätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und ob Unwägbarkeiten vorlagen, welche zur vorzeitigen Beendigung der Vermietung führten. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 26. März 2026