

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Bf-Adresse, z.H.: Zustellung-Ö, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Juni 2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2004 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I.

Im **Vorhalt des Finanzamtes an den Beschwerdeführer (Bf.) vom 13. Mai 2011**

wurde festgestellt, dass aus den bisher vorgelegten Erklärungen [Anm.:

Einkommensteuererklärungen für 2004ff (bei beschränkter Steuerpflicht)] ersichtlich sei, dass hinsichtlich der beiden vom Bf. vermieteten Eigentumswohnungen (Ferienwohnung Top 1A ab 2004, Ferienwohnung Top 32 ab 2005) die Werbungskosten die Mieteinnahmen regelmäßig überstiegen. Es müsse daher angenommen werden, dass auch in Hinkunft keine positiven Einkünfte erzielt würden. Nach Ansicht des Finanzamtes lägen somit keine Einkunftsquellen vor, und es seien daher die erklärten Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung nicht zu berücksichtigen. Sollte diese Schlussfolgerung des Finanzamtes nach Ansicht des Bf. nicht zutreffend sein, so werde er ersucht, bis 17. Juni 2011 anhand einer Prognoserechnung (gesondert für jedes Objekt) zu dokumentieren, dass innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraumes mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen sein werde.

## II.

Dieser Vorhalt wurde **nicht beantwortet**.

## III.

1. Mit dem hier angefochtenen **Umsatzsteuerbescheid vom 22. Juni 2011** wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2010 (endgültig) nicht festgesetzt. Laut Bescheidebegründung sei gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO Liebhaberei bei einer Betätigung ua. dann anzunehmen, wenn Verluste entstehen, die aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern resultieren, die sich nach der Verkehrsauffassung in besonderem Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, wie zB Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Darunter falle auch der Tatbestand der Bewirtschaftung (Vermietung) von Mietwohnungen sowie von Ferienhäusern. Wie aus den bisher vorgelegten Erklärungen ersichtlich sei, sei aus der Vermietung des Objektes Top 1A bisher ein Werbungskostenüberschuss von 16.189,29 Euro und aus jener des Objektes Top 32 ein Werbungskostenüberschuss von 32.067,71 Euro erzielt worden. Auf Grund dieser Ergebnisse sei aber davon auszugehen, dass aus der Vermietung der Ferienhäuser ein Gesamtüberschuss jeweils nicht erzielbar sei, und es sei die Betätigung daher als Liebhaberei einzustufen. Die Veranlagungen für die Jahre 2004 bis 2009 würden nunmehr endgültig ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgen. Auch die Veranlagung für 2010 erfolge ohne die Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2. Mit dem hier angefochtenen **Einkommensteuerbescheid vom 22. Juni 2011** wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2010 (endgültig) nicht veranlagt. Laut Bescheidebegründung sei gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO Liebhaberei bei einer Betätigung ua. dann anzunehmen, wenn Verluste entstehen, die aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern resultieren, die sich nach der Verkehrsauffassung in besonderem Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, wie zB Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Darunter falle auch der Tatbestand der Bewirtschaftung (Vermietung) von Mietwohnungen sowie von Ferienhäusern. Wie aus den bisher vorgelegten Erklärungen ersichtlich sei, sei aus der Vermietung des Objektes Top 1A bisher ein Werbungskostenüberschuss von 16.189,29 Euro und aus jener des Top 32 ein Werbungskostenüberschuss von 32.067,71 Euro erzielt worden. Auf Grund dieser Ergebnisse sei aber davon auszugehen, dass aus der Vermietung der Ferienhäuser ein Gesamtüberschuss jeweils nicht erzielbar sei, und es sei die Betätigung daher als Liebhaberei einzustufen. Die Veranlagungen für die Jahre 2004 bis 2009 würden nunmehr endgültig ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgen. Auch die Veranlagung für 2010 erfolge ohne die Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

## IV.

Dagegen richtet sich die **Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 19. Juli 2011:**

Das Finanzamt habe die Liebhaberei auf Grund der hohen Werbungskostenüberschüsse der Vermietung unterstellt. Die kumulierten Werbungskostenüberschüsse bei Top 1A und Top 32 seien dadurch entstanden, dass die dem Bf. für die einzelnen Wirtschaftsjahre zustehenden Mieterlöse von der Betreibergesellschaft nicht bzw. nicht vollständig ausbezahlt worden seien. Man habe versucht, die strittigen Mieterträge mittels eines Anwaltes einzutreiben. Diese Anwaltskosten seien auch in den Werbungskostenüberschüssen enthalten. Durch den Konkurs der Betreibergesellschaft werde die restliche Mietforderung in Höhe der Mindestquote erst 2011 eingehen. Man habe bereits einen neuen Betreiber gefunden, der es ermöglichen sollte, die vom Bauträger erstellte Prognoserechnung (in Beilage) [Anm.: betreffend Top 1A ab 2004 mit einem prognostizierten Einnahmengesamtüberschuss bereits ab 2011] zu erfüllen bzw. zu übertreffen. Dieses Ergebnis entspräche auch der Realität, da dieses Feriengebiet sehr im Trend liege. Die Appartementpreise lägen zwischen 120 und 180 Euro pro Tag, sodass eine Vermietung von ca. 6-7 Wochen pro Jahr zu positiven Einkünften führen werde. Für Top 32 seien von 01.01.2011 bis 30.06.2011 bereits 5.500 Euro, für Top 1A 3.750 Euro an Mieterlösen erzielt worden. Da es für Juli und August 2011 schon Reservierungen gebe und die Wintersaison mit 15.11.2011 beginne, würden für das 2. Halbjahr noch Mietererträge von 3.000 Euro für jede Wohnung erzielbar sein.

#### **V.**

Laut **Vorhalt des Finanzamtes vom 22. September 2011** ginge die in der Beilage zur Beschwerde eingebrachte Prognoserechnung nicht auf die bisher tatsächlich erzielten Einnahmen- bzw. Ausgabenüberschüsse ein. Der Bf. werde daher nochmals ersucht, auf Basis der bisher erzielten Ergebnisse getrennt für beide Objekte (Top 1A und Top 32) eine adaptierte Prognoserechnung vorzulegen. Diese neue Prognoserechnung habe insbesondere folgende Punkte zu berücksichtigen: die seit Beginn der Betätigung tatsächlich erzielten Einnahmen und getätigten Ausgaben, die bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes noch zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben und ein Mietausfallsrisiko. Sollte der Bf. in seiner Prognoserechnung von deutlich ansteigenden Einnahmen und/oder deutlich sinkenden Ausgaben für die Zukunft ausgehen, so wären diese Änderungen zu begründen. In der Beschwerde werde vorgebracht, dass für den Zeitraum 01.01.2011 bis 30.06.2011 bei beiden Mietobjekten gestiegene Einnahmen vorlägen. Der Bf. werde daher weiters ersucht, die für das Jahr 2011 bisher angefallenen Einnahmen bzw. Ausgaben zu dokumentieren.

#### **VI.**

In der Folge übermittelte der Bf. dem Finanzamt die **Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2011** samt „adaptierter Prognoserechnung“: In der Neuberechnung habe man berücksichtigt, dass die Vermietung ab Oktober 2011 in Eigenregie erfolge. Die Verhandlungen mit dem neuen Betreiber seien auf Grund der Umsatzverteilung (60% für die Betreibergesellschaft) gescheitert. Der Bf. habe auch schon Werbemaßnahmen wie die Registrierung beim X Fremdenverkehrsverein (sowie auch Vorbereitungen zur

Internetpräsentation, welche „in den nächsten Woche“ abrufbar sein sollte) gesetzt. Eine vorläufige Umsatzaufstellung für Top 1A und Top 32 für das Jahr 2011 liege bei. Die Prognoserechnung sei auf Grund der neu organisierten Vermietungstätigkeiten erstellt worden. Ortsübliche Gegebenheiten wie Preis und Auslastung habe man einbezogen. Eine vorläufige Umsatzaufstellung für Top 1A und Top 32 für das Jahr 2011 liege bei.

Aus den beigelegten „Prognoserechnungen“ für Top 1A bzw. Top 32 für die Jahre 2012 bis 2032 [!] gehen jährliche Einnahmenüberschüsse zwischen 2.365 Euro bzw. 448 Euro und 5.957 Euro bzw. 4.622 Euro hervor. Aus der beigelegten „vorläufigen Einnahmen/Ausgabenrechnung 2011“ geht ein (geschätzter) Einnahmenüberschuss in Höhe von 705,42 bzw. 294,32 Euro hervor.

## VII.

Die (abweisenden) **Beschwerdevorentscheidungen vom 27. März 2013** wurden vom Finanzamt begründet wie folgt:

Die gegenständliche Vermietung der zwei Ferienappartements (Top 1A und Top 32) werde als Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO eingeordnet. Dementsprechend sei zu klären gewesen, ob die ausgeübte Vermietungstätigkeit geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Dabei seien die beiden Appartements aber getrennt zu beurteilen. Im vorliegenden Fall sei zu Beginn des Jahres 2011 der Konkurs der bisherigen Pächterin erfolgt, und in weiterer Folge ab Oktober 2011 sei die Vermarktung der Appartements auf Eigenvermietung umgestellt worden. Der Konkurs der bisherigen Pächterin könne als Unwägbarkeit angesehen werden und führe zu einer Änderung der Bewirtschaftung auf Grund der Umstellung auf Eigenvermietung. Die Umstellung auf Eigenvermietung werde deswegen als Änderung der Bewirtschaftung gesehen, weil dadurch die Mietersuche, Werbung, Reinigung, Schlüsselübergabe etc. nunmehr in der Hand des Bf. lägen und es durch diese grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements zu einer Erhöhung der Chancen wie auch der Risiken gekommen sei. Eine Folge der geänderten Wirtschaftsführung sei, dass der Beschwerdezeitraum 2004 bis inkl. 2010 als abgeschlossener Beurteilungszeitraum anzusehen sei. Anhand der geänderten Verhältnisse sei zukünftig, für den Zeitraum, der auf die Änderung der Bewirtschaftung folge, neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliege oder nicht. Auf Basis der bislang tatsächlich erzielten Ergebnisse und unter Zugrundelegung der ersten Prognoserechnung für das Top 1A, die vor der Änderung der Bewirtschaftung erstellt worden sei, könne aber, auch unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeit (Konkurs des bisherigen Pächters), nicht davon ausgegangen werden, dass in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss hätte erzielt werden können. Für Top 32 sei trotz Vorhaltes keine Prognoserechnung für den Zeitraum vor der Änderung der Bewirtschaftung abgegeben worden. Die Verhältnisse der Vermietung des Top 32 stellten sich aber analog zu der Vermietung des Top 1A dar. Stelle man daher die Prognoserechnung für Top 1A den tatsächlich in den Jahren 2004 bis 2010 erwirtschafteten Ergebnissen gegenüber, so sei festzustellen, dass einerseits die

tatsächlich erzielten Einnahmen hinter den prognostizierten zurückblieben, andererseits komme es auch bei den Werbungskosten zu einer sehr deutlichen Abweichung der tatsächlichen Kosten von den prognostizierten. Die tatsächlichen Werbungskosten seien um ca. 54% höher als die prognostizierten Werbungskosten, was ua. auf die in der Prognoserechnung deutlich zu gering angesetzten Zinsen zurückzuführen sei. Auffällig sei an der Prognoserechnung weiters, dass überhaupt kein Mietausfalls- bzw. Leerstellungsrisiko Berücksichtigung gefunden habe. Auch wenn das Appartement langfristig vermietet werde, sei in der Prognoserechnung zumindest ein geringes Mietausfallsrisiko zu berücksichtigen. Die Vermietung des zweiten Appartements (Top 32) stelle sich hinsichtlich Lage und erzielter Ergebnisse ähnlich dar (sie sei aber erst im Jahr 2005 begonnen worden). Grundsätzlich bleibe festzuhalten, dass die Vermietung der beiden Appartements bei gleichbleibender Bewirtschaftung, unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeit des Konkurses der Pächterin, in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren keinen Gesamtüberschuss erwarten lasse. Weiters sei angemerkt, dass, selbst wenn man hier nicht von einem abgeschlossenen Beurteilungszeitraum ausginge, auf Basis der zweiten Prognoserechnung, welche bereits die geänderten Verhältnisse der Eigenvermietung berücksichtige, nicht von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden könne. Für das Appartement Top 1A käme man zwar unter Berücksichtigung der in den Jahren 2004 bis 2010 erwirtschafteten Werbungskostenüberschüsse, des im Jahr 2011 tatsächlich erzielten Ergebnisses und den laut Prognoserechnung angegebenen zukünftig zu erwartenden Überschüssen zu einem Gesamtüberschuss im 15. Jahr. Allerdings seien die Zahlen, insbesondere die Einnahmen zu hinterfragen. Die Prognoserechnung gehe nämlich von Einnahmen von 8.960 Euro im Jahr 2012 aus. Diese Einnahmen seien zur Zeit der Dauerverpachtung an die erste Pächterin nie erreicht worden, und es sei nicht ersichtlich, weshalb es nach der Umstellung auf Eigenvermietung plötzlich zu einer derartigen Einnahmensteigerung kommen sollte. Durch die Eigenvermietung sei der Zugang zu einem Mietenpool ja nun nicht mehr möglich, was es auch erschweren dürfte, Mieter zu finden. Für das zweite Appartement sei gesagt, dass unter Zugrundelegung der bisher angelaufenen Verluste, des tatsächlichen Ergebnisses im Jahr 2011 und der zukünftig prognostizierten Überschüsse im 20. Jahr noch immer ein kumulierter Werbungskostenüberschuss von 14.063,16 Euro bestünde. Insgesamt könne daher weder in der Vermietung des Appartements Top 1A, noch in der Vermietung des Appartements Top 32 eine Einkunftsquelle gesehen werden.

#### **VIII.**

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 27. April 2013**.

#### **IX.**

Laut **Vorlagebericht des Finanzamtes vom 14. Mai 2013** sei strittig, ob die Vermietung der zwei Ferienappartements (Top 1A werde seit 2004, Top 32 seit 2005 vermietet) steuerliche Liebhaberei darstelle. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei der Vermietung der zwei Appartements um zwei getrennt voneinander zu beurteilende

Betätigungen, die auf Grund des Konkurses des bisherigen Pächters auf Eigenvermietung umgestellt worden seien. Durch die Umstellung auf Eigenvermietung liege für beide Vermietungen ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor. Da der Konkurs des bisherigen Pächters als Unwägbarkeit angesehen worden sei, sei daher zu prüfen gewesen, ob unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeit die gegenständlichen Vermietungen überhaupt in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss geführt hätten. Auf Basis der tatsächlich erzielten Ergebnisse und der gravierenden Abweichung zu der Prognoserechnung des Top 1A sei daher hinsichtlich Top 1A von steuerlicher Liebhaberei auszugehen. Hinsichtlich Top 32 sei erst nach der Beschwerde eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche aber offensichtlich bereits auf den geänderten Umständen (Eigenvermietung) beruhe. Da sich die Verhältnisse der Vermietung bei Top 32 analog zu den Verhältnissen bei Top 1A darstellten und aus der Vermietung des Top 32 bis inkl. 2010 ein Werbungskostenüberschuss von 32.067,71 Euro erwirtschaftet worden sei, könne (auch unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeit) hinsichtlich dieser Vermietung ebenfalls nicht von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Im Übrigen werde auf die Begründung der Beschwerde vorentscheidung verwiesen.

#### **X.**

Im **BFG-Schreiben an das Finanzamt vom 23. Juli 2014** wurde zunächst festgestellt, dass das Finanzamt laut Aktenlage im vorliegenden Fall von zwei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO (Vermietungsobjekt Top 1A ab 2004, Vermietungsobjekt Top 32 ab 2005) ausgehe, wobei es laut Finanzamt bezüglich beider Betätigungen ab 2011 auf Grund einer "Unwägbarkeit" zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart gekommen sei. Streitentscheidend sei demnach also, wann aus diesen Betätigungen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ohne Änderung der Bewirtschaftungsart (voraussichtlich) zu erzielen gewesen wäre. Es ergehe somit das Ersuchen, das Finanzamt möge zur Klärung der o.a. Frage ("Totalgewinnzeitraum") vom Beschwerdeführer Prognoserechnungen abverlangen, welche ua. folgende Voraussetzungen erfüllen:

-> Für jede Einkunftsquelle (Top 1A, Top 32) sei eine gesonderte Prognoserechnung zu erstellen.

-> Hinsichtlich der Jahre 2004-2010 (Top 1A) bzw. 2005-2010 (Top 32) sei in den Prognoserechnungen grundsätzlich von den tatsächlich erzielten Überschussergebnissen / Einnahmen bzw. Werbungskosten auszugehen, wobei die einnahmen- bzw. ausgabenseitigen Auswirkungen der anerkannten "Unwägbarkeit" jedoch zu neutralisieren seien.

-> Hinsichtlich der Jahre ab 2011 sei in den Prognoserechnungen die ursprüngliche Art der Bewirtschaftung (Top 1A: 2004-2010, Top 32: 2005-2010) gedanklich fortzuführen; allfällige deutliche Abweichungen der Einnahmen bzw. Werbungskosten laut Prognose von denen der Vorjahre seien jedenfalls zu begründen.

-> Das Mietausfalls- bzw. Leerstehungsrisiko sei entsprechend zu berücksichtigen.

## **XI.**

Mit **Schreiben des Finanzamtes vom 27. Oktober 2014** wurden ua. die Prognoserechnungen des Bf. vom 1. Oktober 2014 samt Begleitschreiben des Bf. vom 1. Oktober 2014 vorgelegt [Anm.: die vom Bf. zunächst an das Finanzamt übermittelten Prognoserechnungen vom 19. September 2014 wurden vom Bf. in der Folge - entsprechend den o.a. Vorgaben des Bundesfinanzgerichtes – korrigiert]. Laut Finanzamt seien diese Prognoserechnungen getrennt für die beiden vermieteten Objekte erstellt worden und basierten auf den in den Jahren 2004 bzw. 2005 bis inkl. 2010 tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen. Dabei sei zu bemerken, dass es bei Top 32 im Jahr 2006 zu einer kleinen Abweichung komme, die restlichen Zahlen würden aber mit den im Akt ersichtlichen Ergebnissen übereinstimmen. Weiters sei anzuführen, dass es bei Top 32 nach der nun vorgelegten Prognoserechnung in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren zu keinem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gekommen wäre. Vielmehr sei in den Prognoserechnungen ersichtlich, dass für Top 32 (Vermietungsbeginn 2005) im Jahr 2024 immer noch ein Werbungskostenüberschuss von 35.320,10 Euro bestünde. In beiden Prognoserechnungen (Top 1A und Top 32) sei als Basis der zukünftigen Entwicklung vom tatsächlich erzielten Umsatz des Jahres 2008 ausgegangen worden. Für das Top 1A würde sich damit im 20. Jahr der Betätigung ein Gesamtüberschuss ausgehen. Aus Sicht des Finanzamtes sei diese Annahme aber zu optimistisch, weil in den Jahren 2004 bis 2010 ein durchschnittlicher Jahresumsatz von lediglich rd. 3.000 Euro habe erwirtschaftet werden können. Der Umsatz des Jahres 2008 steche dabei hervor, habe aber in den beiden Folgejahren und auch in den Jahren 2007 und 2004 nicht erreicht werden können. Es erscheine daher die Annahme der Prognose als zu optimistisch. Würde der Prognoserechnung der in den Jahren 2004 bis 2010 tatsächlich erwirtschaftete Durchschnittsumsatz zu Grunde gelegt werden, so wäre ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren nicht zu erwarten gewesen. An der Sicht des Finanzamtes, dass beide Vermietungen des gegenständlichen Verfahrens steuerliche Liebhaberei iSd-§ 1 Abs. 2 LVO darstellen, werde daher festgehalten.

Laut o.a. Begleitschreiben des Bf. sei die ursprüngliche Betreibergesellschaft in Konkurs gegangen. Die nachfolgende Betreibergesellschaft habe das – nach Ansicht des Bf. nicht korrekte – Abrechnungssystem der Vorgängerin beibehalten und ihre Tätigkeit mittlerweile ebenfalls beendet. In den Jahren 2012/2013 habe der Bf. daher keinen Betreiber für die Vermietung gehabt. Für das Jahr 2014 sei aber wieder ein Betreiber („bereits der dritte“) gefunden worden, der sehr initiativ und vertrauenswürdig wirke, sodass der Bf. „wieder voller Hoffnung“ sei.

Aus der dem o.a. Finanzamtsschreiben beigelegten „Prognoserechnung Top 1A“ des Bf. geht für den Zeitraum 2004-2024 ein Einnahmengesamtüberschuss von 6.387,78 Euro, aus der beiliegenden „Prognoserechnung Top 32“ des Bf. für den Zeitraum 2005-2024 ein Werbungkostengesamtüberschuss von 35.320,10 Euro hervor. In beiden Prognoserechnungen wird ab 2011 mit den (gerundeten) Einnahmen des Jahres

2008 (= das Jahr mit den seit 2006 bzw. 2005 höchsten Mieteinnahmen laut Erklärung) fortgerechnet.

## **XII.**

Mit **Ersuchen vom 3. November 2014** wurde das Finanzamt um die Übermittlung einer Stellungnahme zur Frage nach dem marktüblichen Verhalten des Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gebeten.

## **XIII.**

Laut **Antwortschreiben des Finanzamtes vom 4. November 2014** betreffend das marktübliche Verhalten des Bf. und die Fremdüblichkeit der Miete könne in Anbetracht der Tatsache, dass die verfahrensgegenständliche Vermietung im Rahmen eines Mietenpools durchgeführt worden sei, an der Ortsüblichkeit der verlangten Mieten aus der Sicht des Finanzamtes nicht gezweifelt werden. Was das marktübliche Verhalten anbelangt, so sei nach nochmaligem Studium des Rückbehaltsaktes anzumerken, dass zumindest betreffend die Vermietung von Top 1A nicht daran gezweifelt werden könne. Es liege der ursprüngliche Pachtvertrag für das Top 1A vor, und der Beschwerdeführer habe sich darin für das Vermietungsprogramm 1 entschieden. Das Vermietungsprogramm 1 besage, dass es zu keiner Eigennutzung dieses Apartments komme. Betreffend Top 32 finde sich im Rückbehaltsakt kein derartiger Pachtvertrag, sondern lediglich der Bauträgervertrag. Es sei aber davon auszugehen, dass auch der Pachtvertrag betreffend Top 32 ähnlich abgefasst sein werde. Lediglich für den Fall, dass hinsichtlich Top 32 das Vermietungsprogramm 3 gewählt worden sei (Eigennutzung für fünf Wochen pro Jahr, wobei zwei in die Hauptsaison fallen dürfen), werde von Seiten des Finanzamtes ein marktübliches Verhalten bezweifelt, da eine derartige Beschränkung der freien Verfügbarkeit des Apartments, die in der Privatsphäre begründet wäre, ein marktübliches Verhalten ausschließe. Von Seiten des Finanzamtes sei dieser Sachverhalt deswegen nicht weiter erhoben worden, weil man bis dato von der engen Verknüpfung der umsatzsteuerlichen mit der einkommensteuerlichen Betrachtung ausgegangen sei.

## **XIV.**

Mit **BFG-Schreiben vom 12. November 2014** wurden dem Bf. (ua.) die o.a. Stellungnahmen des Finanzamtes vom 27. Oktober 2014 und 4. November 2014 zur Kenntnis gebracht. Der Bf. wurde ersucht, sich dazu binnen vier Wochen zu äußern.

## **XV.**

Dieses Schreiben wurde **nicht beantwortet**.

## **XVI.**

Mit **BFG-Schreiben vom 13. Jänner 2015** wurde der Bf. nochmals (vgl. BFG-Schreiben vom 12. November 2014, 2. Satz) ersucht, sich zu den beiden Stellungnahmen des Finanzamtes zu äußern: In der Stellungnahme vom 27. Oktober 2014 habe das Finanzamt ua. näher begründet, weshalb seiner Ansicht nach bezüglich beider vermieteter Wohnungen (Top 1A und Top 32) bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art



der Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines Zeitraumes von (rd.) 20 Jahren bei Weitem nicht zu erwarten gewesen wäre. In der Stellungnahme vom 4. November 2014 habe das Finanzamt unter Punkt 2. ua. darauf aufmerksam gemacht, dass im vorliegenden Fall noch unklar sei, welches Vermietungsprogramm für Top 32 vom Bf. gewählt worden sei. Um die Beantwortung dieses Schreibens binnen drei Wochen werde gebeten.

#### **XVII.**

Dieses Schreiben wurde **nicht beantwortet**.

#### **XVIII.**

Mit **BFG-Schreiben vom 16. Februar 2015** wurde der Bf. ua. darauf aufmerksam gemacht, dass beim Bundesfinanzgericht auch keine Antwort auf das BFG-Schreiben vom 13. Jänner 2015 eingelangt sei. Das Bundesfinanzgericht gehe derzeit davon aus, dass hinsichtlich beider vermieteten Wohnungen (Top 1A und Top 32) bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung (= ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen bzw. Ausgaben) nicht zu erwarten gewesen wäre. Der Bf. habe sich auch noch nicht dahingehend geäußert, welches Vermietungsprogramm für Top 32 (Vermietungsprogramm 1 / ohne Eigennutzung oder Vermietungsprogramm 3 / mit Eigennutzung) von ihm gewählt worden sei. Um die Beantwortung dieses Schreibens binnen drei Wochen werde gebeten.

#### **XIX.**

Dieses Schreiben wurde **nicht beantwortet**.

#### **XX.**

Laut **Mitteilung des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht vom 24. März 2015** habe der Bf. hinsichtlich der Wohnung Top 32 laut Pachtvertrag das sog. Vermietungsprogramm 1 (dh. ohne Eigennutzung) gewählt.

#### **XXI.**

Mit **BFG-Schreiben vom 21. April 2015** wurde der Bf. darauf aufmerksam gemacht, dass beim Bundesfinanzgericht auch keine Antwort auf das BFG-Schreiben vom 16. Februar 2015 eingelangt sei. Aus Gründen des Parteienghört werde ihm zur Kenntnis gebracht, dass laut zwischenzeitiger Mitteilung des Finanzamtes vom 24. März 2015 im vorliegenden Fall auch hinsichtlich der Wohnung Top 32 das sog. Vermietungsprogramm 1 (dh. ohne Eigennutzung) gewählt worden sei. Außerdem werde - zusammenfassend - noch Folgendes festgestellt:

Laut Aktenlage sei er mit Vorhalt des Finanzamtes vom 18. August 2014 - unter Bezugnahme auf das BFG-Schreiben vom 23. Juli 2014 - um die Vorlage neuer

Prognoserechnungen gebeten, welche die folgenden Voraussetzungen erfüllen (vgl. das erwähnte Schreiben des Bundesfinanzgerichtes): "(...) -> Für jede Einkunftsquelle (Top 1A, Top 32) ist eine gesonderte Prognoserechnung zu erstellen. -> Hinsichtlich der Jahre 2004-2010 (Top 1A) bzw. 2005-2010 (Top 32) ist in den Prognoserechnungen grundsätzlich von den tatsächlich erzielten Überschussergebnissen / Einnahmen bzw. Werbungskosten auszugehen, wobei die einnahmen- bzw. ausgabenseitigen Auswirkungen der anerkannten "Unwägbarkeit" jedoch zu neutralisieren sind. -> Hinsichtlich der Jahre ab 2011 ist in den Prognoserechnungen die ursprüngliche Art der Bewirtschaftung (Top 1A: 2004-2010, Top 32: 2005-2010) gedanklich fortzuführen; allfällige deutliche Abweichungen der Einnahmen bzw. Werbungskosten laut Prognose von denen der Vorjahre sind jedenfalls zu begründen. -> Das Mietausfalls- bzw. Leerstellungsrisiko ist entsprechend zu berücksichtigen (...)"

Die vom Bf. daraufhin letztlich vorgelegten Prognoserechnungen vom 1. Oktober 2014 sähen für Top 1A bis 2024 einen "Totalgewinn" in Höhe von 6.387,78 Euro und für Top 32 bis 2024 einen "Totalverlust" in Höhe von 35.320,10 Euro vor. Das Finanzamt habe im dem Bf. bekannten Schreiben vom 27. Oktober 2014 Bedenken gegen die in diesen Prognoserechnungen (ua.) für Top 1A angesetzten Einnahmen vorgebracht. Diese Bedenken seien nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes berechtigt. Es werde dem Bf. daher mitgeteilt, dass das Bundesfinanzgericht - in Anlehnung an die Prognoserechnungen des Bf. vom 1. Oktober 2014, aber unter Berücksichtigung der vom Finanzamt im Schreiben vom 27. Oktober 2014 angestellten schlüssigen Überlegungen zur Einnahmehöhe - derzeit davon ausgehe, dass hinsichtlich keiner der beiden vermieteten Wohnungen (Top 1A und Top 32) bei gedanklicher Neutralisierung der einnahmen- bzw. ausgabenseitigen Auswirkungen der anerkannten "Unwägbarkeit" (Konkurs des bisherigen Pächters) und gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung ein "Totalgewinn" innerhalb eines absehbaren Zeitraumes gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung (= ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen bzw. Ausgaben) zu erwarten gewesen wäre.

## **XXII.**

Dazu brachte der Bf. in einem **ergänzenden Schriftsatz vom 20. Mai 2015** im Wesentlichen vor, dass er die zwei gegenständlichen Ferienwohnungen 2004 und 2005 zum Zwecke der Vermietung, somit zur Einnahmenerzielung, erworben habe. Eine private Nutzung beider Ferienwohnungen habe er von vornherein ausgeschlossen und sohin eine entsprechende Betreibergesellschaft mit der Vermietung beider Ferienwohnungen beauftragt. Beim Kauf der Ferienwohnungen seien ihm vom Bauträger Prognoserechnungen mit ausgewiesenen Überschüssen (der Behörde bereits zur Verfügung gestellt) übergeben worden. Diese Prognoserechnungen seien für ihn plausibel gewesen und hätten letztlich zur Kaufentscheidung geführt. Wäre diese Betätigung (Vermietung) für ihn im dargestellten Prognosezeitraum von vornherein nicht ertragbringend gewesen, hätte er sich für diese beiden Objekte nicht entschlossen

und nach einer alternativen (ertragbringenden) Betätigung gesucht. Ziel dieser Projektrealisierung sei nicht die Anschaffung von Immobilien-Objekten und deren Verwaltung bzw. Erhaltung, sondern vielmehr die nachhaltige laufende Erzielung von Einnahmen (Gewinnen) mittels geeigneter Projekte gewesen. Er habe im Jahr 2004 und 2005 keinen Grund gehabt, die Prognosen des Bauträgers hinsichtlich Einnahmen und Erträgen anzuzweifeln; im Gegenteil, die geographische Lage der gegenständlichen Ferienwohnungen mit den vielversprechenden touristischen Nutzungsmöglichkeiten seien ihm bekannt gewesen. Hinzu komme, dass im Jahr 2004/2005 allgemein von einer sehr guten Wirtschaftslage bzw. von Wirtschaftswachstum ausgegangen worden sei. Die Finanzkrise im Jahr 2008 mit den anschließenden wirtschaftlichen Einbrüchen sei aus damaliger Sicht keinesfalls vorhersehbar gewesen. Auch die bereits dargestellten Schwierigkeiten mit den Betreibern seien für ihn auf Grund des sehr professionellen Auftretens und der Abwicklung aus damaliger Sicht unvorstellbar gewesen. Das gesamte Projekt sei sehr durchdacht und durchgeplant gewesen. Zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietungstätigkeit seien die beiden Ferienwohnungen somit objektiv geeignet gewesen, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamterfolg erzielen zu können. Wenn nunmehr die Finanzverwaltung von einer Änderung der Bewirtschaftung ab dem Jahr 2011 ausgehe, so sei aus oben dargelegten Gründen zumindest bis zum Jahr 2010 von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Ungeachtet der Eignung, mit diesen beiden Ferienwohnungen objektiv in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamterfolg erzielen zu können, liege aus umsatzsteuerlicher Sicht im gegenständlichen Fall eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG) vor. Für die Umsatzsteuer sei nicht der einkommensteuerliche Liebhabereibeurteilungsmaßstab der Absehbarkeit eines steuerlichen Gesamterfolges (objektive Ertragsfähigkeit im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO) maßgeblich, sondern ob eine "wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorliege. Bei der Prüfung der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sei ein Vergleich anzustellen zwischen den Umständen, unter denen der Steuerpflichtige die Betätigung ausübe, und jenen Umständen, unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde (marktkonformes Verhalten). Im Erkenntnis vom 07.07.2011, 2007/15/0255, habe der VwGH (Vermietung einer Wohnimmobilie durch eine Privatstiftung) bereits ausgeführt, dass - sofern ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden könne - es darauf ankomme, ob der (Vermietungs-)Gegenstand tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werde. Im Ergebnis habe es der VwGH in diesem Erkenntnis beim Vergleich zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude dem Mieter überlassen worden sei, und den Umständen, unter denen die entsprechenden wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde, bereits als zureichend angesehen, wenn ein marktüblicher Mietzins vereinbart werde. Wie der Bf. bereits oben ausführlich dargelegt habe, habe er die beiden Ferienwohnungen zur Erzielung von Einnahmen erworben. Dafür, dass ein marktkonformes Verhalten seinerseits vorliege bzw. vorgelegen sei,

spreche schon der Umstand, dass er sich bei der Abwicklung der Vermietung der beiden Ferienwohnungen einer Betreibergesellschaft bedient habe. Diese habe letztlich auch für andere Auftraggeber die Vermietungen der Ferienwohnungen abgewickelt. Die erzielten Appartementpreise hätten sich nach den am Markt erzielbaren Preisen gerichtet. Für eine "wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie spräche im gegenständlichen Fall auch der Umstand, dass es sich bei dieser Tätigkeit um die kurzfristige Vermietungen von Ferienwohnungen handle. Würde man im gegenständlichem Fall die Rechtsmeinung vertreten, dass es sich hier um eine als Liebhaberei zu qualifizierende verlustträchtige "kleine Vermietung" handle, die primär zum Zwecke der Vermögensveranlagung und nicht zur Leistungserstellung erfolge und für die unionsrechtskonform eine Steuerbefreiung unter Ausschluss der Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht vorgesehen sei, so sei dem entgegenzuhalten, dass diese Steuerbefreiung entsprechend dem EU-Recht nur für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (worunter auch die Vermietung für Wohnzwecke falle) anzuwenden sei. Nach österreichischem Umsatzsteuerrecht falle die Vermietung von Ferienwohnungen nicht unter die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 erster Teilstrich UStG (= Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke), sondern unter die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 dritter Teilstrich UStG (= Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen). Die Vermietung für Wohnzwecke (steuerbefreit) sei von einer mittel-/ langfristigen Vermietungsdauer (> sechs Monate) und dem grundsätzlichen Fehlen von Nebenleistungen gekennzeichnet. Im Gegensatz dazu sei die Beherbergung zwingend steuerpflichtig zu behandeln und von Kurzfristigkeit und dem Vorhandensein von (auch nur geringfügigen) Nebenleistungen charakterisiert. Das Beibehalterecht auf Vorsteuerauschluss der 6. MwSt-RL greife bezüglich der LVO nicht, weil die umsatzsteuerliche Liebhaberei bis zum Beitritt Österreichs zur Union laut Judikatur und Gesetzeswortlaut nicht als unechte Steuerbefreiung (= Vorsteuerauschluss) geregelt gewesen sei. Auch die EuGH-Judikatur spreche für eine Nichtanwendbarkeit des Beibehalterechts. Die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Urlaubsgäste sei nach EU-Recht zwingend steuerpflichtig, die österreichische Liebhabereibestimmung für die Vermietung von Ferienwohnungen könne somit nicht greifen, da hier das EU-Recht keinen Spielraum lasse. Bei Vorliegen von marktüblichen Mietpreisen sei somit der Vorsteuerabzug zu gewähren.

Zusammenfassend sei bei der (Vermietungs-)Tätigkeit des Bf. hinsichtlich der beiden Ferienwohnungen ertragsteuerlich zumindest bis zum Jahr 2010 von einer Einkunftsquelle auszugehen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht handle es sich im Sinne der MwSt-RL um eine "wirtschaftliche" und somit unternehmerische Tätigkeit unter Berufung auf die EU-Richtlinienbestimmungen.

### **XXIII.**

In der diesbezüglichen **Stellungnahme des Finanzamtes vom 3. Juni 2015** wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich ertragsteuerlich an der Sicht des Finanzamtes nichts

ändere: Es liege bei beiden Ferienwohnungen eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor, und die Liebhabereivermutung des Finanzamtes habe nicht widerlegt werden können.

Zur umsatzsteuerlichen Argumentation des Bf. sei Folgendes anzumerken:

Gem. Art 135 Abs. 1 lit. I MwSt-RL sei die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer befreit. Gem. Art. 135 Abs. 2 lit. a sei die Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten 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 des Abs. 1 lit. I ausgeschlossen. Die Frage, ob die gegenständliche Beherbergung überhaupt unter Art. 135 Abs. 2 lit. a MwSt-RL falle („Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung“), könne unbeantwortet bleiben, da die Beherbergungsleistung nicht vom Bf. erbracht werde. Die Betreibergesellschaft trete den Gästen gegenüber als Vertragspartner auf, nehme die Reservierungen entgegen, setze die Mietpreise fest, gestalte die Saisoneinteilung und Sorge während der Vertragszeit für Werbung in jeder Form. Die Beherbergungsleistung im Sinne einer gewerblichen Beherbergung werde daher eindeutig von der jeweiligen Betreibergesellschaft - und nicht vom Bf. – durchgeführt. Umsatzsteuerrechtlich liege beim Bf. eine sonstige Vermietung von Grundstücken zur Überlassung für Geschäftszwecke gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG an die Betreibergesellschaft vor. Während das UStG an die Art der erbrachten Leistung (Beherbergung, Wohnraumvermietung oder sonstige Vermietung von Grundstücken zur Überlassung für Geschäftszwecke) unabhängig vom Umfang der Tätigkeit anknüpfe, knüpfe die LVO neben diesem Umfang der Tätigkeit und des damit verbundenen unterschiedlichen Bewirtschaftungsrisikos vor allem auf die Nähe zur privaten Lebensführung an. Die tatsächliche Nutzung durch den Mieter (ob als Wohnraum oder Geschäftsraum) spiele daher nach der LVO keine Rolle. Es sei ausschließlich die Beschaffenheit der Räumlichkeiten für eine Einordnung unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ausschlaggebend (vgl. BFG 06.08.2014, RV/6100572/2014, oder BFG 31.07.2014, RV/6100556/2011). Zu den Wirtschaftsgütern, die unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fallen, zählten vor allem: Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, einzelne Appartements (vgl. UFS 28.04.2006, RV/0278-G/05) oder im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer. Es liege im gegenständlichen Fall nach den Kriterien des UStG unter Berücksichtigung der einschlägigen Bestimmungen der LVO daher keine Beherbergung durch den Bf., sondern durch die Betreibergesellschaft vor. Der Bf. vermiete eine Wohnung, was sich als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO darstelle. Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von Wohnraum, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen sei, beurteile sich nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen. In unionsrechtskonformer Interpretation sei eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung zwingend unecht steuerbefreit (VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082), weshalb im vorliegenden Fall ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden könne.

**XXIV.**

Mit **BFG-Schreiben vom 10. Juni 2015** wurde dem Bf. die o.a. Stellungnahme des Finanzamtes vom 3. Juni 2015 zur Kenntnis gebracht.

## **XXV.**

Der Bf. äußerte sich dazu im **Schreiben vom 9. Juli 2015** dahingehend, dass bei der Vermietung der gegenständlichen Appartements in einkommensteuerlicher Hinsicht aus seiner Sicht nach wie vor keine Liebhaberei iSd LVO vorliege. Der Erwerb der Appartements in den Jahren 2004/2005 sei seinerseits ausschließlich darauf gerichtet gewesen, mit der Vermietungstätigkeit eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erzielen. Nach der Diktion der LVO solle die Liebhabereibeurteilung die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung abgrenzen. Die Selbstnutzung der Appartements habe er von Anfang an ausgeschlossen und nicht beabsichtigt. Seine Tätigkeit sei ausschließlich auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses gerichtet gewesen. Aus diesem Grund habe er sich auch in Österreich nach ertragbringenden Objekten erkundigt. Er hätte die gegenständlichen Appartements nicht erworben, wenn sich in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss nicht hätte erwarten lassen können. Zum Zeitpunkt des Erwerbes in den Jahren 2004/2005 seien die erworbenen Objekte nach gründlicher Prüfung seinerseits und seines Beraters objektiv geeignet gewesen, einen solchen Gesamtüberschuss in einem absehbaren zeitlichen Rahmen zu erzielen. Dass es dann zu den Einnahmenausfällen und Umsatzeinbrüchen gekommen sei, was hauptsächlich auf die Unredlichkeit der Betreibergesellschaft(en) zurückzuführen sei, könne wohl nur als unvorhersehbares Ereignis gewertet werden.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht werde dem Argument des Finanzamtes, dass nicht der Bf. die Beherbergungsleistung gegenüber den Feriengästen erbringe, entgegengehalten, dass das Unternehmerrisiko und auch die Kosten im Zusammenhang mit den Nebenleistungen für die Beherbergung letztlich von ihm getragen würden. Auch wenn gegenüber den Feriengästen eine Betreibergesellschaft auftrete, so würden die erzielten Überschüsse (erzielter Umsatz abzüglich der Kosten in Zusammenhang der Beherbergung) auf die Wohnungseigentümer aufgeteilt bzw. weiterverrechnet. Mit der Betreibergesellschaft habe er keinen Pachtvertrag mit fixen monatlichen oder jährlichen Mieten, die mit einer Dauervermietung einer Wohnung (Nutzungsüberlassung einer Wohnung) vergleichbar wäre. Vielmehr komme es zu einer Überwälzung sämtlicher anfallenden Kosten auf die Eigentümer. Die Betreibergesellschaft sei lediglich als "Dienstleister", vergleichbar einem Reisebüro, dazwischengeschaltet, um eine effizientere und kostengünstigere Beherbergung für den gesamten Komplex zu erzielen (Kostendegression). Die Beherbergungsleistung (kurzfristige Vermietung von Appartements mit entsprechenden Nebenleistungen) sei somit umsatzsteuerlich ihm zuzurechnen. Er entfalte durch die Übernahme des Unternehmerrisikos unter Zwischenschaltung eines Dienstleisters (Betreibergesellschaft) die unternehmerische Tätigkeit. Aus diesem Grund sei aus umsatzsteuerlicher Sicht seine Tätigkeit nicht einer

sonstigen Vermietung von Grundstücken zur Nutzungsüberlassung gleichzusetzen, sondern es sei vielmehr von einer Beherbergungsleistung auszugehen.

### ***Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:***

#### **1. Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung 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.

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 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. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

#### **2. Feststehender Sachverhalt**

Der in Österreich beschränkt steuerpflichtige Bf. erwarb im Jahr 2004 in Österreich eine Eigentumswohnung („Top 1A“) und erklärte ab diesem Jahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Verpachtung dieser Wohnung an eine Betreibergesellschaft zur „touristischen Vermietung als Ferienwohnungen“ (vgl. Einkommensteuererklärungen für 2004ff [bei beschränkter Steuerpflicht]). Den Gästen gegenüber trat also der Pächter (Betreibergesellschaft) als Vertragspartner auf, nahm die Reservierungen entgegen, setzte die Mietpreise fest, gestaltete die Saisoneinteilung und sorgte während der Vertragszeit für Werbung in jeder Form (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 3. Juni 2015).

Im Jahr 2005 erwarb der Bf. in Österreich eine weitere Eigentumswohnung („Top 32“) und erklärte ab diesem Jahr ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Verpachtung dieser Wohnung an eine Betreibergesellschaft zur „touristischen Vermietung als Ferienwohnungen“ (vgl. Einkommensteuererklärungen für 2004ff [bei beschränkter

Steuerpflicht]). Auch hier trat den Gästen gegenüber der Pächter (Betreibergesellschaft) als Vertragspartner auf, nahm die Reservierungen entgegen, setzte die Mietpreise fest, gestaltete die Saisoneinteilung und sorgte während der Vertragszeit für Werbung in jeder Form (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 3. Juni 2015)

Die Pachtverträge: Bf. (Verpächter) / Betreibergesellschaft (Pächterin) betreffend Top 1A und Top 32 sind ähnlich lautend:

- Gemäß Punkt II. verpachtet der Verpächter und pachtet der Pächter die (jeweilige) Ferienwohnung mit der Verpflichtung, diese der touristischen Vermietung als Ferienwohnung zuzuführen. Das Pachtverhältnis wird auf die Dauer von zwölf Jahren abgeschlossen, wobei gleichzeitig dem Pächter die Verlängerungsoption für drei mal fünf Jahre eingeräumt wird.
- Gemäß Punkt III. entscheidet sich der Bf. für das sog. „Vermietungsprogramm 1“ (keine Eigennutzung).
- Gemäß Punkt IV. wird als Pachtzins vereinbart, dass der Pächter *„60% aus den um eine 5% Managementfee, eine 5%ige Kommission sowie evtl. anfallende Kreditkartengebühren bereinigten Erlösen, welche aus der Vermietung erzielt werden, an den Verpächter ausschüttet“*.
- Gemäß Punkt VII. verpflichtet sich der Verpächter, Grundsteuer, Gebäudeversicherung sowie einen Beitrag zur Investitionsrücklage in Höhe von 0,70 Euro pro m<sup>2</sup> zu bezahlen. Die Kosten für die laufende Bewirtschaftung, wie Energiekosten (Heizung, Strom), Wasser-, Müll-, Kanalkosten, allgemeine Verwaltungskosten, Hausbetreuungskosten, Erhaltungsaufwand und Liftwartung werden vom Pächter verauslagt. Die Erhaltung der Substanz der Ferienimmobilien, insbesondere der Fassade, des Daches, der Heizung sowie des Kanal- und Wassersystems usw. obliegt der Eigentümergemeinschaft, während es Sache des Pächters ist, für die Instandhaltung des Inneren (Ausmalen, Heizung, Fußböden, Möbel, Kleininventar usw.) zu sorgen.

Im Jahr 2011 stellte der Bf. die Vermarktung der beiden verfahrensgegenständlichen Wohnungen auf Grund von Problemen mit der Pächterseite, welche letztlich (Anfang 2011) in einen Pächterkonkurs mündeten, auf Eigenvermietung um („Unwägbarkeit“) (vgl. Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 3. November 2011; Beschwerdeentscheidung vom 27. März 2013; Vorlagebericht des Finanzamtes vom 14. Mai 2013).

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum erklärte der Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in folgender Höhe (Euro):

	<b>Top 1A</b>	<b>Top 32</b>
<b>2004</b>	-1.373,60	0,00
<b>2005</b>	-1,421,01	-1.674,18
<b>2006</b>	-4.290,83	-8.891,05
<b>2007</b>	-1.379,06	-2.266,65



<b>2008</b>	+100,30	-3.190,73
<b>2009</b>	-8.176,04	-11.642,84
<b>2010</b>	-2.491,07	-4.402,23

Für das Bundesfinanzgericht – im Wesentlichen ausgehend von den vom Bf. zuletzt übermittelten Prognoserechnungen vom 1. Oktober 2014 (vgl. dbzgl. Vorhalt des Finanzamtes vom 18. August 2014 iVm BFG-Schreiben vom 23. Juli 2014) – steht nun aber eindeutig fest, dass die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit des Bf. bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung (und gedanklicher Neutralisierung der anerkannten Unwägbarkeiten) weder bei der Wohnung Top 1A noch bei der Wohnung Top 32 zu einem „Totalgewinn“ im o.a. Sinne (in einem absehbaren Zeitraum) geführt hätte:

In der Prognoserechnung des Bf. betreffend Top 1A scheint zwar für das Jahr 2024 ein Gesamtergebnis in Höhe von +6.387,78 Euro auf, allerdings wurde in dieser Prognoserechnung ab dem Jahr 2011 – nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes offenbar allzu „optimistisch“ (vgl. Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 21. April 2015) - mit den (gerundeten) Einnahmen des letzten „Spitzenjahres“ (= 2008) einfach „fortgerechnet“, dh. mit Einnahmen ab 2011 in Höhe von 5.900 Euro. Derartige Einnahmen wurden im Jahresdurchschnitt 2004-2010 jedoch tatsächlich bei Weitem nicht erzielt. Selbst wenn man in die in diesem Zusammenhang auf Grund der Lebenserfahrung gebotene Durchschnittsbetrachtung nur die Jahre *mit* Einnahmenerzielung (= 2005, 2006, 2007, 2008 und 2010) einbezieht, kommt man nur zu durchschnittlichen jährlichen Einnahmen in Höhe von rd. 3.750 Euro, woraus aber eine jährliche „Einnahmenlücke“ gegenüber den Einnahmen laut Prognoserechnung ab 2011 in Höhe von jährlich rd. 2.150 Euro resultiert. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wäre somit nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes in einem absehbaren Zeitraum bei Weitem nicht zu erwarten gewesen.

Bezüglich Top 32 scheint sogar in der Prognoserechnung des Bf. für das Jahr 2024 noch ein „Gesamtverlust“, und zwar in Höhe von 35.320,10 Euro auf. Abgesehen davon wurde aber auch in dieser Prognoserechnung ab 2011 – nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes offenbar allzu „optimistisch“ (vgl. Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 21. April 2015) - mit den Einnahmen des „Spitzenjahres“ 2008 einfach „fortgerechnet“, dh. mit (gerundeten) Einnahmen in Höhe von 5.900 Euro ab 2011. Derartige Einnahmen wurden im Jahresdurchschnitt 2005-2010 jedoch tatsächlich bei Weitem nicht erzielt. Selbst wenn man in die in diesem Zusammenhang auf Grund der Lebenserfahrung gebotene Durchschnittsbetrachtung nur die Jahre *mit* Einnahmenerzielung (2006, 2007, 2008 und 2010) einbezieht, kommt man nur zu durchschnittlichen jährlichen Einnahmen in Höhe von rd. 3.720 Euro, woraus aber eine „Einnahmenlücke“ gegenüber den Einnahmen laut Prognoserechnung in Höhe von jährlich rd. 2.180 Euro resultiert. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die

Werbungskosten wäre somit nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes in einem absehbaren Zeitraum bei Weitem nicht zu erwarten gewesen.

### 3. Rechtliche Würdigung

#### 3.1 Einkommensteuer

Im vorliegenden Fall geht es um eine Vermietung von Eigentumswohnungen. Eine derartige Vermietung fällt unter § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung („... *aus der Bewirtschaftung von (...) Eigentumswohnungen ...*“).

Beurteilungseinheit bei der Liebhabereiprüfung im Falle der Vermietung von Eigentumswohnungen ist grundsätzlich die einzelne Wohnung (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 2 Rz 230, mwN), im vorliegenden Fall somit Top 1A einerseits und Top 32 andererseits.

Die im vorliegenden Fall im Jahr 2011 erfolgte Umstellung von der Verpachtung der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnungen (Ferienwohnungen) an eine Betreibergesellschaft zur „touristischen Vermietung als Ferienwohnungen“ auf Eigenvermietung dieser Wohnungen (vgl. Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 3. November 2011) stellt eine Änderung der Bewirtschaftung iSd § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung dar (vgl. Rauscher/Grübler, *Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup>, 134, mwN); dies deshalb, weil auf Grund dieser Umstellung die Mietersuche, die Werbung, die Reinigung, die Schlüsselübergabe etc. nunmehr in der Hand des Bf. lagen und es durch diese grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements zu einer Erhöhung der Chancen wie auch der Risiken des Bf. gekommen ist.

Der Grund für die o.a. Umstellung (Probleme mit der Pächterseite, welche letztlich (Anfang 2011) in einen Pächterkonkurs mündeten) ist – unbestrittenermaßen – als „Unwägbarkeit“ anzuerkennen (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 2 Rz 243, mwN).

Hingegen stellt die vom Bf. weiters relevierte Wirtschaftskrise („*Finanzkrise im Jahr 2008*“), in der Umsätze im Tourismusbereich möglicherweise sogar überdurchschnittlich eingebrochen sind, ein klassisches allgemeines Geschäftsrisiko dar, mit der ein Investor im Tourismusbereich – noch dazu über einen längeren Zeitraum – nach den Erfahrungen der letzten Jahrzehnte jedenfalls rechnen muss.

Im Ergebnis ist im vorliegenden Fall somit streitentscheidend, ob aus den verfahrensgegenständlichen Betätigungen (entgeltliche Überlassung von Top 1A einerseits und Top 32 andererseits) bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung (und Neutralisierung der einnahmen- bzw. ausgabenseitigen Auswirkungen der anerkannten Unwägbarkeiten) ein „Totalgewinn“ innerhalb eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung (dh. 20 Jahre ab Beginn

der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) zu erzielen gewesen wäre (vgl. Vorhalt des Finanzamtes vom 18. August 2014 iVm BFG-Schreiben vom 23. Juli 2014).

Entsprechend den o.a. Feststellungen steht für das Bundesfinanzgericht nun aber eindeutig fest, dass weder bei Top 1A noch bei Top 32 eine derartige „Gesamtgewinnerzielung“ zu erwarten gewesen wäre.

Die verfahrensgegenständlichen Betätigungen des Bf. sind daher als objektiv nicht ertragsfähig anzusehen und stellen somit Liebhaberei im einkommensteuerlichen Sinn dar.

### 3.2 Umsatzsteuer

Im Erkenntnis VwGH 30.04.2015, Ra 2014/15/0015, hat der Verwaltungsgerichtshof - unter Verweis auf die Vorjudikatur - (neuerlich) eindeutig klargestellt, dass eine verlustträchtige (objektiv nicht ertragsfähige) Vermietung einer Eigentumswohnung, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, vor dem Hintergrund des Unionsrechtes als (zwingend) steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt. Dies hat er (ua.) begründet wie folgt:

*„(...) Nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I Mehrwertsteuersystemrichtlinie, im Folgenden: MwStSystRL, (der inhaltlich Art. 13 Teil B Buchstabe b der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, im Folgenden: 6. RL, entspricht) befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Davon ausgenommen sind die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe, die Vermietung zu Campingzwecken, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und Maschinen und die Vermietung von Schließfächern. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.*

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

*Die Vermietung von Grundstücken ist nach dem Unionsrecht somit grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges). Österreich wurde im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, bis Ende 1998 einen ermäßigten Steuersatz*

auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke anzuwenden, sofern der Satz nicht unter 10% liegt. Durch die Richtlinie 2000/17/EG, ABl. L 84/24, wurde diese Erlaubnis als Dauerrecht in die 6. RL übernommen. Im zeitlichen Geltungsbereich der im Revisionsfall bereits anzuwendenden MwStSystRL räumt Art. 117 Österreich das Recht ein, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke (unbefristet) einen ermäßigten Steuersatz, sofern dieser Steuersatz mindestens 10% beträgt, anzuwenden.

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

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

Schon in dem vom revisionswerbenden Finanzamt verwiesenen Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, VwSlg. 8110/F, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass die umsatzsteuerliche Regelung der in Rede stehenden verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum (so genannte "kleinen Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, § 2 Abs. 5 Z 2 iVm § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) nicht den Vorgaben der 6. RL widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus unionsrechtlicher Sicht ihrem materiellen Gehalt nach Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL (nunmehr Art. 135 MwStSystRL), wobei die innerstaatliche Regelung der in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist (vgl. hierzu auch Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Tz 258/2, Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 379, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 547f; Renner, SWK 2006, S 391; Sarnthein, SWK 2006, S 414 und S 503).

Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Art. 135 MwStSystRL, wonach Mietgeschäfte grundsätzlich befreit sind, eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 135 MwStSystRL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. zur 6. RL die Urteile des EuGH vom 9. September 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt

Kirchberg, Rn. 20, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Far, Rn. 13, vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, Rn. 45, 52 und vom 29. April 2004, C-487/01, Gemeente Leusden, Rn. 48, 66). Den zuletzt angeführten Urteilen des EuGH lagen jeweils nationale Bestimmungen zu Grunde, die danach differenzierten, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite (Gemeente Leusden, Rn. 16) bzw. ein bestimmter Ertrag (Stichting Goed Wonen, Rn. 9) erzielt wird. Eine vergleichbare Differenzierung nimmt die LVO 1993 vor, die darauf abstellt, dass der Unternehmer innerhalb eines bestimmten Zeitraumes aus der Vermietung einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt. Wettbewerbserwägungen stellte der EuGH in diesen Urteilen - wohl im Hinblick darauf, dass die unechte Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung der grundsätzlich vom Unionsrecht vorgegebene Zustand ist - nicht an.

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

Von dieser in ständiger Rechtsprechung vertretenen Ansicht ist der Verwaltungsgerichtshof - entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes - auch nicht im hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0107, "stillschweigend" abgewichen.

Im Erkenntnis 2010/15/0107 ging es um die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RL in Bezug auf eine Betätigung, die nicht als Grundstücksvermietung zu beurteilen war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 Tätigkeiten erfasst, die auch im Verständnis des Unionsrechts oftmals nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können. Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen, bilden keine wirtschaftlichen Betätigungen iSd Unionsrechtes. Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. die Urteile des EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Rn. 27 bis 30, und zur Nutzung eines Privatforstes das Urteil vom 19. Juli 2012, R?dlihs, C- 263/11, Rn. 33 bis 40). Die dem Erkenntnis 2010/15/0107 zu Grunde liegende Tätigkeit (Kleinlandwirtschaft mit Schafzucht) stellt eine derartige Betätigung dar, die sowohl als bloße Freizeitbetätigung, als auch (in besonderen Ausnahmefällen, vgl. im Übrigen auch das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0157) zur Einnahmenerzielung ausgeübt werden kann. Solcherart bedurfte es im seinerzeitigen Beschwerdefall Feststellungen zu den näheren Umständen, unter denen

*die zu beurteilende Betätigung ausgeübt wurde, also zum Vorliegen eines marktkonformen Verhaltens (...)*

*Wie ausgeführt, ergibt sich aus § 2 Abs. 5 Z 2 und § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO 1993, dass die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung (anders als die im Erkenntnis vom 25. April 2013 zu beurteilende Schafzucht), auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt (...)*“

Damit ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes das Schicksal der vorliegenden Beschwerde aber auch schon entschieden, zumal auch der zuletzt vorgebrachte Einwand des Bf., es handle sich im vorliegenden Fall gar nicht um eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, sondern vielmehr um eine (nicht befreite) Beherbergung in eingerichteten Wohn- und -Schlafräumen, offenbar ins Leere geht; dies aus folgenden Gründen:

Umsatzsteuerlich sind die o.a. unterschiedlichen Tätigkeiten des Verpächters (Bf.) einerseits und Pächters (Betreibergesellschaft) andererseits in Leistungen des Bf. einerseits und Leistungen des Betreibers andererseits aufzuteilen und auch separat zu beurteilen.

Nun ist aber bei der o.a. Sachlage eindeutig davon auszugehen, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (jedenfalls) von Seiten des Bf. keine Beherbergungsleistung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen samt den ortsüblichen Nebenleistungen (§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994) erbracht wurde, zumal der Bf. die jeweilige Ferienwohnung vertragsgemäß ja *an die Pächterin (Betreibergesellschaft)* mit der Verpflichtung verpachtete, diese der touristischen Vermietung als Ferienwohnung zuzuführen (auf die Dauer von grundsätzlich zwölf Jahren plus Verlängerungsoption, mit variablem Pachtzins). Wie das Finanzamt - unbestrittenermaßen - festgestellt hat, trat der Bf. gegenüber den Gästen auch gar nicht in Erscheinung, vielmehr trat *die Betreibergesellschaft* als deren Vertragspartner auf, welche auch die Reservierungen entgegen nahm, die Mietpreise festsetzte, die Saisoneinteilung gestaltete, während der Vertragszeit für Werbung in jeder Form sorgte, etc.

Im Übrigen waren laut Pachtvertrag auch die Kosten für die laufende Bewirtschaftung - es sind dies die Energiekosten (Heizung, Strom), Wasser-, Müll-, Kanalkosten, allgemeine Verwaltungskosten, Hausbetreuungskosten, Erhaltungsaufwand und Liftwartung - vom Pächter zu verauslagen, und war es laut Pachtvertrag weiters Sache des Pächters, für die Instandhaltung des Inneren (Ausmalen, Heizung, Fußböden, Möbel, Kleininventar usw.) zu sorgen. Es ist daher auch die vom Bf. zuletzt erhobene Behauptung, dass die Kosten im Zusammenhang mit den Nebenleistungen für die Beherbergung von ihm getragen würden und dass es zu einer Überwälzung sämtlicher anfallender Kosten käme, in dieser Form offenbar nicht zutreffend.

Bei einer derartigen Konstellation bleibt aber kein Raum für eine Beherbergungsleistung des Bf.; vielmehr liegt auf Seiten des Bf. offenbar eine Überlassung von Grundstücken zu Geschäftszwecken iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vor.

Im Ergebnis bestehen gegen eine Anlehnung an das o.a. VwGH-Erkenntnis im vorliegenden Fall daher keine Bedenken.

Somit sind die verfahrensgegenständlichen - verlustträchtigen - Vermietungen zwingend (unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren, und ist das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen (vgl. Mayr/Pfeiffer in SWK 18/2015, 804, mwN).

### **3.3. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen des Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 9. Dezember 2015