

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch die Mag. Bernhard Siess Steuerberatungs-GmbH, vom 31. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 29. August 2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige betrieb in O eine Appartementvermietung (kurzfristige Vermietung von drei Appartements mit insgesamt sechs Betten an Feriengäste), woraus sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte. Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2003 bis 2008, stellte der Prüfer fest, dass die Abgabepflichtige das Anwesen „Hof“ in O im Jahr 2003 von ihrem Adoptivvater AA im Schenkungswege übertragen bekommen habe. Der „Hof“ sei dann in den Jahren 2003/04 saniert worden, wobei auch das im Garten befindliche Freischwimmbad in ein Hallenbad mit Glasüberdachung umgebaut worden sei. Der „Hof“, in dem sich auch die Privatwohnung der Abgabepflichtigen und ihrer Familie befindet, sei in der Folge einer Appartementvermietung (kurzfristige Vermietung von drei Appartements) zugeführt worden, woraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien. In dem renovierten Gebäude werde in sehr kleinem Umfang auch ein zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führender Kosmetikbetrieb geführt. Auch die Einkünfte der Abgabepflichtigen aus der Schriftstellertätigkeit würden dort erzielt werden.

Die Umsätze aus der Appartementvermietung hätten in den Jahren 2003 bis einschließlich 3/2011 insgesamt 33.636,00 € netto betragen. Für den Nachschauzeitraum 1/2009 bis 3/2011 hätten die Umsätze 14.041,00 € netto betragen (erzielt im 1. Quartal 2010), wobei für diesen Zeitraum bis zum Abschluss der Außenprüfung noch keine Umsätze aus der Appartementvermietung an das Finanzamt gemeldet worden seien. Den eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2009 zufolge hätten die Werbungskostenüberschüsse aus der Appartementvermietung insgesamt 53.101,00 € betragen. Ein Einnahmenüberschuss sei einmalig im Jahr 2007 in Höhe von 657,00 € erzielt worden. In den Überschussermittlungen seien diverse Aufwendungen (wie zB für das Kfz oder auch Lohnaufwendungen lt. übermittelten Lohnzetteln für den Ehegatten und die Tochter) gar nicht berücksichtigt worden, sonst hätten sich noch höhere Werbungskostenüberschüsse ergeben.

Beim Tourismusverband seien für den Zeitraum 2004 bis 3/2011 (das Jahr 2003 werde wegen des Umbaus vernachlässigt) insgesamt 511 Gästeübernachtungen gemeldet worden. Demgegenüber seien für diesen Zeitraum 11.290 „private“ Nächtigungen ermittelt worden (unter Berücksichtigung eines pauschal mit 10 % geschätzten Abzuges für Auswärtsnächtigungen wie Urlaub, Krankenhausaufenthalte des Adoptivvaters usw.). Der Anteil der Gästeübernachtungen an den ermittelten Gesamtnächtigungen betrage für diesen Zeitraum somit 4,33 %, in einzelnen Jahren sogar 0 %. Für die beim Tourismusverband für die Jahre 2005 (51) und 2006 (4) gemeldeten Nächtigungen seien keine Erlöse erklärt worden bzw. habe es sich hierbei der Abgabepflichtigen zufolge um kostenlos zur Verfügung gestellte Unterkünfte für gute Bekannte und Gewinner eines Preisausschreibens gehandelt.

Bei einer Umsatzsteuersonderprüfung im April 2005 sei zu Protokoll gegeben worden, dass mit der Appartementvermietung im Juni 2005 begonnen werden soll, bei der folgenden Umsatzsteuersonderprüfung im September 2006 sei der Beginn der Appartementvermietung mit Jänner 2007 angekündigt worden. Appartementerlöse seien sodann - den vorgelegten Aufzeichnungen zufolge - erstmals im Februar 2007 erzielt worden (AR 1/2007 vom 17. Februar 2007).

Es sei grundsätzlich festzustellen, dass eine Belegung von Gästezimmern und Appartements in O speziell im Winter keine Schwierigkeiten bereiten sollte. Wie aus diversen Unterlagen und den Ausführungen der Abgabepflichtigen hervorgehe, habe sie sich bis zum Ableben ihres Adoptivvaters AA im Mai 2009 hauptsächlich auf dessen Pflege konzentrieren müssen, weshalb ihr kaum Zeit für ihre unternehmerische Tätigkeit geblieben sei. Auch nach dem Tod des Adoptivvaters sei es der Abgabepflichtigen offenbar nicht möglich gewesen, die Appartementvermietung wegen diverser Erb- und Familienstreitigkeiten nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu führen. Hierzu werde auch auf die Stellungnahme ihres Rechtsanwaltes BB verwiesen, die dem Prüfer als Nachtrag zur Schlussbesprechung am 6. Mai 2011 übermittelt worden sei. Dessen Ausführungen würden darauf schließen lassen, dass die Abgabepflichtige privaten Interessen (wie Pflege des Adoptivvaters, Verwaltung und

Verteidigung des umfangreichen Schenkungsvermögens) den Vorrang gegenüber einer „gewinnorientierten“ Einkünftezielung eingeräumt habe und es folglich zu keiner Einnahmenüberschusserzielung habe kommen können.

Der Steuerberater der Abgabepflichtigen habe vor der Schlussbesprechung eine Prognoserechnung übermittelt. Demnach würden sich erstmals ab dem Jahr 2012 laufend Einnahmenüberschüsse ergeben, ein Gesamtüberschuss könnte ab dem Jahr 2021 (somit im 19. Jahr nach dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen im Jahr 2003) erstmals erzielt werden. Dabei werde unterstellt, dass ab dem Jahr 2012 jährlich Einnahmen von 64.800,00 € erzielt werden könnten. Diese Prognoserechnung sei für das Finanzamt nicht schlüssig. Speziell bei den ab dem Jahr 2012 erzielbaren Einnahmen ergebe sich gegenüber den bisher tatsächlich erzielten Einnahmen ein unglaublich hoher Anstieg, was im Fall des tatsächlichen Zustandekommens nur mit einer Änderung der bisherigen Bewirtschaftungsart erklärbar sei.

Die Appartementvermietung stelle daher von Anfang an keine steuerlich relevante Einkunftsquelle dar, weshalb sämtliche in den Steuererklärungen hierzu erfassten Beträge zu stornieren seien. In umsatzsteuerlicher Hinsicht habe dies zur Folge, dass die für die Appartementvermietung erklärten Umsätze aus der Besteuerung auszuscheiden seien und dafür auch kein Vorsteuerabzug zustehe (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 30. August 2011, ABNr. abc).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 29. August 2011 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - ua. neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2008. Gegen diese Sachbescheide erhob die Abgabepflichtige am 31. Oktober 2011 fristgerecht „Berufung“, die sich gegen die nicht angesetzte Vorsteuer lt. Erstbescheiden richtete. Bei der Appartementvermietung handle es sich um eine umsatzsteuerlich relevante Einkunftsquelle. Es wurde der Antrag gestellt, die Umsatzsteuer lt. Erstbescheiden festzusetzen.

In der „Berufungsergänzung“ vom 5. Dezember 2011 (diese bezog sich nur mehr auf die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2006; die „Berufung“ gegen die angefochtenen, zu einer Umsatzsteuer-Gutschrift führenden Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2007 und 2008 wurde mit Schreiben vom 5. Dezember 2011 gemäß § 256 Abs. 1 BAO wieder zurückgenommen) führte die Abgabepflichtige aus, dass dem Finanzamt im Zuge der Schlussbesprechung eine Prognoserechnung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO übermittelt worden sei, aus der ersichtlich sei, dass ein Gesamtüberschuss aus der Appartementvermietung „Hof“ ab dem Jahr 2023 (somit im 19. Jahr, beginnend mit der erstmaligen Vermietung im Jahr 2005, bzw. im 21. Jahr, beginnend mit dem erstmaligen Anfallen von Werbungskosten im Jahr 2003) erzielt werden könne und somit die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse.

Die in der Prognoserechnung ab dem Jahr 2012 jährlich prognostizierten Einnahmen von 64.800,00 € errechneten sich wie folgt: 6 Betten x 180 Nächtigungstage = 1.080 Nächtigungen/Jahr x 60,00 €/Nächtigung = 64.800,00 € Einnahmen. Tatsächlich würden die Appartements (inkl. Umsatzsteuer) derzeit sogar wie folgt angeboten: 74,00 €/Nacht für das Appartement „UU“; 85,00 €/Nacht für das Appartement „VV“; 114,00 €/Nacht für das Appartement „WW“. 180 Nächtigungen pro Jahr seien für eine Tourismusregion wie O sicherlich fremdüblich und nicht überhöht. Wie allgemein bekannt und auch bereits im Prüfungsbericht festgestellt, sollte grundsätzlich in O eine Belegung von Gästezimmern und Appartements speziell im Winter keine Schwierigkeiten bereiten. Der Ansatz von 64.800,00 € an jährlichen Einnahmen erscheine deshalb nicht unglaublich.

Die Abgabepflichtige führte auch aus, dass das Ausmaß der vergangenen und auch zukünftigen Bewirtschaftung des „Hofes“ mit dem derzeitig anhängigen Gerichtsverfahren vor dem Landesgericht G über die Erbstreitigkeiten zu tun habe. Erst nach erhofftem positiven Gerichtsurteil, welches für das Jahr 2012 erwartet werde und die Beendigung der jahrelangen Erbstreitigkeiten mit sich bringen würde, könne sich die Abgabepflichtige mit ihrer Tochter voll und ganz der Appartementvermietung widmen. Auf die Stellungnahme ihres Rechtsanwaltes BB zu den Feststellungen der Schlussbesprechung wurde diesbezüglich verwiesen.

Objektiv gesehen und aus betriebswirtschaftlicher Sicht sei es bei fremdüblicher Betrachtung durchaus realistisch, die Appartementvermietung „Hof“ auch trotz der bisher jahrelangen negativen Einkünfte über einen absehbaren Zeitraum von 20 Jahren, wie es § 1 Abs. 2 Z 3 LVO verlange, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Dafür sprächen ua. folgende marktspezifische Argumente:

- Der „Hof“ sei zu 100 % eigenfinanziert, es fielen daher keine Fremdkapitalzinsen an. Zudem müssten Überschüsse nicht zur teilweisen Kredittilgung herangezogen werden, sondern könnten jederzeit in den „Hof“ reinvestiert werden.
- Das Haus sei komplett renoviert, in einem sehr guten Zustand und entspräche den heutigen Marktanforderungen. In nächster Zeit sei mit keinen außerordentlichen Instandhaltungen zu rechnen.
- Das Haus stehe in einer touristisch ausgezeichneten Lage. Die prognostizierten jährlichen Einnahmen seien durchaus erreichbar. Ein jährlicher Einnahmenüberschuss zwischen 23.000,00 € und 27.000,00 € sei deshalb in den nächsten Jahren bei fremdüblicher Bewirtschaftung durchaus realistisch.

Der Argumentation des Finanzamtes, dass der unglaublich hohe Anstieg der ab dem Jahr 2012 prognostizierten Einnahmen nur mit einer Änderung der bisherigen Bewirtschaftungsart erklärbar wäre, könne nicht gefolgt werden. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart ab dem Jahr 2012 liege nicht vor, weil bereits zu Beginn der unternehmerischen Initiative im Jahr 2003 mit jährlichen Überschüssen gerechnet und geplant worden sei, die dann aus privaten Gründen nicht hätten erzielt werden können. Eine Änderung der bisherigen Bewirtschaftungsart liege deshalb nicht vor, weil sich die

ursprünglich beabsichtigte Bewirtschaftungsart aus dem Jahr 2003 gegenüber den Jahren ab 2012 nicht geändert habe. Zudem stelle sich die Frage, ob eine Änderung von „*privaten Interessen*“, die teilweise (wie zB die Pflege des Adoptivvaters) aus familienhaften und moralischen Gründen auch zwangsläufig erfolgt und somit unabwendbar gewesen seien, überhaupt zu einer Änderung der bisherigen Bewirtschaftungsart führen könne oder ob hier nur von einer Änderung der Bewirtschaftungsintensität gesprochen werden könne.

Ungeachtet der Ausführungen zur objektiven Ertragsfähigkeit der Appartementvermietung berief sich die Abgabepflichtige auch auf Art. 135 Abs. 2 Buchstabe a MwStSystRL, wonach Umsätze aus der 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 seien, von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen seien. Die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Urlaubsgäste sei daher nach EU-Recht zwingend umsatzsteuerpflichtig. Die Liebhreibestimmungen würden aber seit dem EU-Beitritt Österreichs bezüglich der „*kleinen Vermietung*“ gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO als eine unechte Steuerbefreiung interpretiert werden, wonach der Vermieter zwar Unternehmer sei, aber keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug habe. Auf der Grundlage der MwStSystRL (Stichwort: „*Gewährung von Unterkunft*“) seien die umsatzsteuerfreie Behandlung der Einnahmen aus der Appartementvermietung und der gleichzeitige Vorsteuerabzugsausschluss EU-rechtswidrig, weshalb § 1 Abs. 2 Z 3 LVO im vorliegenden Fall nicht greifen könne.

Mit „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 19. März 2012 wies das Finanzamt die „*Berufung*“ gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 als unbegründet ab. Bei drei Appartements mit insgesamt sechs Betten sei typischerweise von einer Nutzung im Rahmen der Lebensführung auszugehen. Angesichts der erklärten Umsätze und gemeldeten Nächtigungszahlen sei keine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung gegeben, vielmehr eigneten sich die Appartements in besonderem Maße für die private Nutzung.

Am 12. April 2012 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Mit Schreiben vom 6. Juli 2012 ergänzte die Abgabepflichtige, dass das angesprochene Gerichtsverfahren vor dem Landesgericht G für sie mit Vergleich vom 7. Dezember 2011, welcher am 31. Jänner 2012 rechtskräftig geworden sei, positiv beendet worden sei. Somit könne und werde sie sich nun mit ihrer Tochter ab der Sommersaison 2012 voll und ganz der Appartementvermietung widmen. Es werde bereits in der Sommersaison 2012 mit 90 Belegtagen und ab dem Jahr 2013 dann mit jährlich 200 Belegtagen zu rechnen sein. Diesem Umstand wurde in einer aktualisierten Prognoserechnung Rechnung getragen, in der auch die mittlerweile vorliegenden endgültigen Ergebnisse der Jahre 2009 und 2010 berücksichtigt wurden. Im Jahr 2011 lägen keine Einnahmen vor, weshalb der „*Verlust*“ geschätzt worden sei. Aus der geänderten Prognoserechnung sei ersichtlich, dass ein Gesamtüberschuss aus der Appartementvermietung „*Hof*“ ab dem Jahr

2022 (somit im 18. Jahr, beginnend mit der erstmaligen Vermietung im Jahr 2005, bzw. im 20. Jahr, beginnend mit dem erstmaligen Anfallen von Werbungskosten im Jahr 2003) erzielt werden könne. Im Übrigen führte die Abgabepflichtige aus, dass auf die „*Berufungseinwendungen*“ vom Finanzamt nur teilweise eingegangen worden sei.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

A1) AA war Alleineigentümer der Liegenschaft „*Hof*“ in EZ m GB n . Seit etwa dem Jahr 1980 arbeitete die leibliche Mutter der Beschwerdeführerin (Bf.) als Haushälterin bei AA im Gebiet . Dadurch kam auch die Bf. mit AA in Kontakt, die diesen mit ihrer Familie regelmäßig von ihrem damaligen Wohnort in Q aus besuchte. Nachdem AA am 15. Dezember 2001 einen linkshirnigen Schlaganfall erlitten und die Bf. gebeten hatte, seine Pflege zu übernehmen, übersiedelte die Bf. mit ihrer Familie (Ehegatte und Tochter) zu AA nach O. Seit dem 4. Juni 2002 ist die Bf. mit ihrem Hauptwohnsitz am " *Hof* " in O, S-Straße , gemeldet.

CC , die leibliche Tochter des AA, stellte - beginnend mit dem Jahr 1997 - beim Bezirksgericht H mehrere Anträge, für AA einen Sachwalter zu bestellen. Das erste Verfahren wurde mit Beschluss vom 14. Mai 1997, ein weiteres Verfahren mit Beschluss vom 7. November 2002 (nach Vorliegen eines Sachbefundes, wonach die Geschäftsfähigkeit des AA durch den Schlaganfall nicht beeinträchtigt sei) und ein drittes Verfahren mit Beschluss vom 7. Jänner 2009 mit der Begründung eingestellt, dass AA durch eine Vorsorgevollmacht im erforderlichen Ausmaß vorgesorgt habe.

Nachdem CC ihrem leiblichen Vater nach dessen Schlaganfall mit einem (weiteren) Sachwalterschaftsverfahren gedroht hatte, schlug dieser der Bf. eine Erwachsenenadoption vor, damit sie die gleichen Rechte wie seine leibliche Tochter habe und ihn vor den Zugriffen der leiblichen Tochter schützen könne. Am 14. Juni 2002 schlossen AA und die Bf. einen Adoptionsvertrag, in dem auf das seit vielen Jahren bestehende Eltern-Kind-Verhältnis zwischen der Bf. und AA, die jahrzehntelange Lebenspartnerschaft des AA mit der leiblichen Mutter der Bf. und die intensive Betreuung, welche die Bf. AA seit dem Schlaganfall vom 15. Dezember 2001 angedeihen ließ, hingewiesen wurde.

Um die intensive Pflege des AA auch in Hinkunft sicherzustellen, wurde schon im Adoptionsvertrag hervorgehoben, dass ein Übergabsvertrag zwischen AA und der Bf. geplant sei, in dem sich die Bf. gegen Übernahme seiner Liegenschaften zur Erbringung der persönlichen Betreuung des AA verpflichten wolle. Da die Bf. nicht Landwirtin sei, könne die Übergabe erst nach einer Adoption erfolgen. Mit Beschluss vom 11. März 2003

bewilligte das Bezirksgericht H die Erwachsenenadoption zwischen AA und der Bf. auf der Grundlage des von diesen vorgelegten Adoptionsvertrages.

Mit „Übergabsvertrag“ vom 17. April 2003 übertrug der pflegebedürftige AA der Bf. die Liegenschaft „Hof“ in EZ m GB n, bestehend aus mehreren Grundstücken mit einer Gesamtfläche von 80.159 m², samt Bauwerken, Zubehör und allem beweglichen und unbeweglichen Inventar in ihr Alleineigentum. Unter Punkt V. dieses „Übergabsvertrages“ wurde das Ausgedinge des Übergebers wie folgt geregelt:

„a) Der Übergeber behält sich an der im Parterre des vertragsgegenständlichen Wohnhauses auf Grundstück Nummer 1, Baufläche, R-Straße, gelegenen Wohnung, bestehend aus Schlafzimmer, Wohnzimmer und Küche, das lebenslängliche, unentgeltliche und ausschließliche Fruchtgenussrecht vor, womit verbunden ist das Mitbenützungsrecht des Hofraumes. Die Übernehmerin verpflichtet sich, diese Räume auf ihre Kosten in gutem Zustand zu erhalten.“

b) Die Übernehmerin beziehungsweise deren Rechtsnachfolger hat in gesunden und kranken Tagen für die unentgeltliche, ausreichende, gute und standesgemäß Kost und Verpflegung des Übergebers zu sorgen. Des Weiteren sind die erforderlichen Kleider, Wäsche und Schuhe unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, sowie auch für das Ausbessern und Reinigen derselben Sorge zu tragen.

In kranken und siechen Tagen des Übergebers AA ist die Übernehmerin beziehungsweise deren Rechtsnachfolger verpflichtet, diesen unentgeltlich und standesgemäß zu pflegen, soweit diese Pflege vom ärztlichen Standpunkt aus möglich erscheint.

Soweit allfällige Arzt- und Medikamenten- sowie Krankenhauskosten durch Versicherungen nicht voll gedeckt werden sollten, sind diese durch die Übernehmerin zu ergänzen. Die Übernehmerin hat auch die gesamten Todfallskosten zu tragen. Die Zahlung eines monatlichen Taschengeldes wird ausdrücklich nicht ausbedungen.

Die vorgenannten Rechte des Übergebers sind als Reallast des Ausgedinges zusammenzufassen und grundbücherlich sicherzustellen.“

A2) Nach dem Erwerb des „Hofes“ mit „Übergabsvertrag“ vom 17. April 2003 wurde das Gebäude in der Folge (in den Jahren 2003/04) grundlegend saniert und komplett umgebaut. Im Zuge dessen wurden drei Ferienwohnungen (mit insgesamt sechs Betten) errichtet, die in der Folge kurzfristig an Feriengäste vermietet wurden. In dem renovierten Gebäude befindet sich auch die Privatwohnung der Bf. und ihrer Familie, in sehr geringem Umfang wurde dort auch ein zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führender Kosmetikbetrieb geführt. Auch die Einkünfte der Bf. aus ihrer Schriftstellertätigkeit werden dort erzielt.

Dem Tourismusverband T wurden die ersten (abgabepflichtigen) Nächtigungen für März 2005 gemeldet. Für das Jahr 2005 meldete die Bf. insgesamt 51 (abgabepflichtige) Nächtigungen, für das Jahr 2006 nur mehr vier. Mieteinnahmen waren mit diesen Nächtigungen nicht verbunden, weil es sich dabei um Gratisübernachtungen handelte

(Marketingaktivitäten in Zusammenhang mit der Zeitschrift „Zeitschrift“; kostenlose Beherbergung guter Bekannter). Mieteinnahmen aus der Appartementvermietung erzielte die Bf. erstmals im Februar 2007 (AR 1/2007 vom 17. Februar 2007). Dem Tourismusverband T wurden für die Appartementvermietung folgende Nächtigungen gemeldet:

	2005	2006	2007	2008	2009
gemeldete Nächtigungen	51	4	190	23	0

	2010	2011	2012	2013
gemeldete Nächtigungen	243	0	113	102

Für die Appartementvermietung ergibt sich demnach eine Auslastung (bei sechs Betten x 365 Tage = 2.190 möglichen Nächtigungen jährlich) von 0 % (in den Jahren 2009 und 2011) bis 11,10 % (im Jahr 2010). Dem Tourismusverband T wurden die letzten Nächtigungen für Juli 2013 gemeldet (ab August 2013 sind keine Nächtigungen mehr angefallen), die Appartementvermietung wurde mit Ende Juli 2013 beendet.

Aus der Appartementvermietung erzielte die Bf. den eingereichten Steuererklärungen zufolge folgende Ergebnisse:

	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €	2007 €	2008 €
Mieteinnahmen lt. Überschussrechnung	0,00	0,00	0,00	0,00	17.486,36	2.109,09
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss lt. Überschussrechnung	-915,05	-3.986,03	-2.475,41	-8.810,07	656,61	-12.711,58

	2009 €	2010 €	2011 €	2012 €	2013 €
Mieteinnahmen lt. Überschussrechnung	0,00	14.040,91	0,00	9.749,10	17.332,50

Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss lt. Überschussrechnung	-24.859,78	-3.239,87	-14.692,69	-4.604,86	3.172,01
---	------------	-----------	------------	-----------	----------

In den Jahren 2003 bis 2013 erzielte die Bf. **Mieteinnahmen von insgesamt 60.717,96 €**, in diesem (abgeschlossenen) Zeitraum erklärte sie aus der Appartementvermietung einen **Werbungskostenüberschuss von insgesamt -72.466,72 €**.

A3) Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus den eingereichten Steuererklärungen, den anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen (insbesondere dem Urteil des Oberlandesgerichtes G vom 20. Juli 2009, GZ. 2 , und dem „Übergabsvertrag“ vom 17. April 2003) sowie dem schriftlichen und mündlichen Vorbringen der Bf. Streit besteht nun darüber, ob die kurzfristige Vermietung von drei Appartements mit insgesamt sechs Betten an Feriengäste umsatzsteuerlich als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eingestuft werden kann.

B) Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 wurde die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) als aufgrund dieses UStG 1994 - in Ausführung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 - ergangen gilt.

Für die Streitjahre ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 in der geltenden Fassung, anzuwenden. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB

Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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

C1) Was die unionsrechtlichen Bedenken der Bf. unter Hinweis auf Fritzenwallner, „*Vorsteuerabzug für kurzfristig an Gäste vermietete Ferienwohnungen bei Liebhabereivermutung?*“, in SWK 3/2010, S 70, betrifft, wonach die Umsätze aus der gegenständlichen Appartementvermietung im Hinblick auf Art. 135 Abs. 2 Buchstabe a MwStSystRL (Stichwort: „*Gewährung von Unterkunft*“) nach EU-Recht von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen und zwingend steuerpflichtig seien, wird auf das **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015**, verwiesen, in dem dieser Folgendes zum Ausdruck brachte:

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

Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Art. 135 MwStSystRL, wonach Mietgeschäfte grundsätzlich befreit sind, eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 135 MwStSystRL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. zur 6. RL

die Urteile des EuGH vom 9. September 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Rn. 20, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Far, Rn. 13, vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, Rn. 45, 52 und vom 29. April 2004, C-487/01, Gemeente Leusden, Rn. 48, 66). Den zuletzt angeführten Urteilen des EuGH lagen jeweils nationale Bestimmungen zu Grunde, die danach differenzierten, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite (Gemeente Leusden, Rn. 16) bzw. ein bestimmter Ertrag (Stichting Goed Wonen, Rn. 9) erzielt wird. Eine vergleichbare Differenzierung nimmt die LVO 1993 vor, die darauf abstellt, dass der Unternehmer innerhalb eines bestimmten Zeitraumes aus der Vermietung einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt. Wettbewerbswägungen 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 Vorsteuerausschluss) 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, Rēdlihs, 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.

Im streitgegenständlichen Revisionsfall hat das Bundesfinanzgericht das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bejaht, was vom revisionswerbenden Finanzamt nicht in Abrede gestellt wird und im Hinblick auf die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen (dauernde Vermietung zu ‚fremdüblichen‘ Bedingungen) auch auf keine Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes stößt. Mit der daraus gezogenen Rechtsfolge hat das Bundesfinanzgericht nach dem oben Gesagten hingegen die Rechtslage verkannt. 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.“

C2) Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015, ergibt sich somit zusammengefasst, dass **Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO** (weiterhin) umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL (bzw. Art. 9 der MwStSystRL) handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL (bzw. Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I der MwStSystRL) mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist. Die dauerhaft verlustträchtige Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO , auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der 6. RL (bzw. der MwStSystRL) handelt, unterliegt als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer und vermittelt kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Das Vorliegen einer unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit vorausgesetzt (vgl. dazu die Ausführungen unter Pkt. F3) dieses Erkenntnisses), ist somit im Beschwerdefall für die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung der gegenständlichen Appartementvermietung (weiterhin) das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO (wie bei der ertragsteuerlichen Liebhaberei) maßgeblich.

C3) Indem sich die Bf. auf die in Art. 135 Abs. 2 Buchstabe a der MwStSystRL normierte Umsatzsteuerpflicht der Umsätze aus der „*Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung*“ berief, gab sie damit offensichtlich zu verstehen, dass es sich bei der gegenständlichen Appartementvermietung gerade nicht um eine (typisch der Lebensführung zuzurechnende) Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO handle. Die Appartementvermietung (kurzfristige Vermietung von drei Appartements mit insgesamt sechs Betten an Feriengäste) sei daher nicht unter § 1 Abs. 2 LVO, sondern vielmehr unter die erwerbswirtschaftlichen Betätigungen des § 1 Abs. 1 LVO einzuordnen, bei denen Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn gemäß § 6 LVO auszuschließen sei.

Dazu ist Folgendes festzuhalten: Wie die Bf. mitteilte (vgl. das Schreiben vom 8. September 2014), war der ursprünglich geschlossene „*Hof*“ als solcher im Zeitpunkt der Übergabe nicht wirtschaftlich zu führen, weshalb sie sich zu einer Sanierung und dem Umbau zu Ferienwohnungen entschloss. Die Kosten für den Umbau des „*Hofes*“ wurden mit 49,28 % dem Privatbereich und mit 50,72 % den Appartements zugeordnet. In dem sanierten und umgebauten Gebäude sind somit in annähernd gleichteiligem Ausmaß auch die (von der Bf., ihrer Familie und - bis zu dessen Tod - ihrem Adoptivvater) privat genutzten Räumlichkeiten untergebracht. Darüber hinaus befinden sich in diesem Gebäude die drei vermieteten Appartements „*UU*“ (ca. 40 m²), „*VV*“ (ca. 60 m²) und „*WW*“ (ca. 113 m²).

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfasst die Bewirtschaftung näher bezeichneter Einheiten. Zu den Wirtschaftsgütern, die unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fallen, zählen zB Ein- und Zweifamilienhäuser (einschließlich Bungalows, Ferienhäuser, Landhäuser, Villen, Herrenhäuser usw.) , Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Appartements (Mietwohnungen), im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Betten). Die gewerbliche Beherbergung fällt nicht darunter.

Mit den in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angeführten „*Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten*“ sind Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen. Vor diesem Hintergrund ist „*Eigenheim*“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dahingehend auszulegen, dass der Inhalt dieses Begriffes nicht deckungsgleich ist mit dem in § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 in einem anderen Zusammenhang, nämlich für die Frage der Abziehbarkeit als Sonderausgaben, verwendeten Begriff des „*Eigenheimes*“. Auch ein Haus mit vier Wohneinheiten kann als ein „*Eigenheim*“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angesehen werden, wenn die vermieteten Gebäudeteile (im Beschwerdefall: die drei Appartements) zu einem Haus gehören, das sich insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eignet und - soweit nicht der Vermietung für Wohnzwecke gewidmet - nach wie vor von der Familie bewohnt wird (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318; vgl. auch *Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 378). Diese Voraussetzungen treffen auch auf das Gebäude „*Hof*“ zu, weshalb die Appartementvermietung der Bf. unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzuordnen ist; dies mit der Folge, dass umsatzsteuerlich Liebhaberei vor dem Hintergrund des Unionsrechts, welches in Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL (bzw. Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I der MwStSystRL) für die Vermietung eine Steuerbefreiung anordnet, als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen ist.

Wenn die Bf. unter Hinweis auf Fritzenwallner, „*Vorsteuerabzug für kurzfristig an Gäste vermietete Ferienwohnungen bei Liebhabereivermutung?*“, in SWK 3/2010, S 70, die Auffassung vertritt, dass die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Urlaubsgäste auf der Grundlage des Art. 135 Abs. 2 Buchstabe a der MwStSystRL nach EU-Recht zwingend steuerpflichtig zu behandeln sei, so trifft dies auf die nach Art und Umfang **gewerbliche Beherbergung** zu (vgl. „*Gewährung von Unterkunft ... im*

Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung“), nicht jedoch auf eine - hier gegebene - Appartementvermietung geringen Ausmaßes in einem Gebäude, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignet. Bei der gewerblichen Betätigung auf gastronomischem Gebiet (zB Hotel, Pension) sowie bei der gewerblichen Zimmervermietung ist von einer Einkunftsquelleneigenschaft nach § 1 Abs. 1 LVO auszugehen. Wenn die Zimmervermietung (Appartementvermietung) jedoch - wie im Beschwerdefall - nicht gewerblich betrieben wird („10-Betten-Grenze“ bzw. „5-Appartement-Grenze“), ist sie unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzustufen (vgl. Drapela, „Liebhaberei: ‚Große Vermietung‘ oder ‚kleine Vermietung‘?“, in SWK 27/2014, S 1165; Renner in Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 507; UFS 25.5.2004, RV/0381-W/02, zur Liebhaberei bei Vermietung von drei Ferienwohnungen auf einem Seegrundstück; vgl. auch Pkt. 3.8. der LRL 2012 Rz 59).

Es mag zutreffen, dass für die Bf. von der Bezirkshauptmannschaft I am 1. Juli 2003 zu GZ. 3 eine Gewerbeberechtigung (lautend auf „*Gastgewerbe mit dem Berechtigungsumfang nach § 111 Abs. 1 Z 1 GewO 1994 in der Betriebsart Pension*“) ausgestellt wurde; daraus lässt sich aber keineswegs ableiten, dass die Bf. die Appartementvermietung vom Umfang her auch tatsächlich in der Form eines - steuerlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führenden - Gewerbebetriebes geführt hat. Im Gegenteil: Die hier gegebene kurzfristige Vermietung von drei Appartements mit insgesamt sechs Betten an Feriengäste stellt noch keine gewerbliche Betätigung dar (vgl. zB Jakom/Laudacher, EStG, 2015, § 28 Rz 4). Bei der Beherbergung von Gästen, wenn nicht mehr als zehn Fremdenbetten bereitgestellt werden, hätte es gemäß § 111 Abs. 2 Z 4 GewO 1994 gar keines Befähigungs nachweises für das Gastgewerbe bedurft.

Rauscher/Grübler, „*Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*“², Rz 161, sprechen einen - zum Beschwerdefall gleichartigen - Fall an, bei dem in einem Bauernhaus nach Umbaumaßnahmen drei kleinere Ferienwohnungen errichtet werden, die ohne Erbringung zusätzlicher Leistungen wie insbesondere Verabreichung eines Frühstücks vermietet werden, und stufen diese Betätigung unter § 1 Abs. 2 LVO ein, weil sich das Bauernhaus mit den darin befindlichen Ferienwohnungen nach der Verkehrsauffassung insgesamt in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet.

D1) Wie bereits ausgeführt, kann die Annahme von Liebhaberei bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBI. II Nr. 358/1997 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 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

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). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen. Unter Gesamtüberschuss ist gemäß § 3 Abs. 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich ebenfalls nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

In den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO ist somit bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz LVO ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss.

D2) Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ausgesprochen hat, reicht der normative Gehalt der Vorschrift des § 2 der Einkommensteuergesetze nicht so weit, die Anforderung eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges als Tatbestandsmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte zu tragen. Unerwartete Umstände (Unabwägbarkeiten) können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Solche Verluste aber mit der Begründung für steuerlich unbeachtlich zu erklären, dass das durch diese Verluste bewirkte Ausbleiben des geforderten tatsächlichen Gesamterfolges der Betätigung insgesamt die Rechtsnatur einer Einkunftsquelle nehme, widersprüche Wortlaut und Zweck der Verlustausgleichsbestimmung.

Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten. Treten daher durch unerwartete Umstände (zB unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietner, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, „Verlust“ der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unabwägbarkeiten) unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (vgl. auch VwGH 3.7.1996, 92/13/0139).

D3) Im Beschwerdefall ist von der **Einstellung der Appartementvermietung mit Ende Juli 2013** auszugehen. Mit Ergänzung zum Vorlageantrag vom 6. Juli 2012 brachte die Bf. zwar zum Ausdruck, dass das angesprochene Gerichtsverfahren betreffend die Erbstreitigkeiten für sie Ende 2011 positiv beendet worden sei, weshalb sie sich mit ihrer Tochter ab der Sommersaison 2012 voll und ganz der Appartementvermietung widmen könne und werde. In den Jahren 2012 und 2013 wurden jedoch lediglich 113 bzw. 102 Nächtigungen (von 2.190 möglichen Nächtigungen bei Vollauslastung bzw. 1.200 prognostizierten Nächtigungen bei 200 Vollbelegtagen) erzielt. Die letzten Nächtigungen wurden für Juli 2013 gemeldet, ab August 2013 sind (bis dato, somit in einem Zeitraum von annähernd 2 ½ Jahren) keine Nächtigungen mehr angefallen.

Dazu teilte die Bf. mit (vgl. das Schreiben vom 31. August 2014), dass ein Neuanfang im „*Hof*“ erfolgen und die bestehenden Appartements in ein Konzept des betreuten Wohnens eingegliedert werden sollten. Diesbezüglich habe die Bf. zusammen mit DD, dem Geschäftsführer des Bauunternehmens X, ein umfangreiches Projekt mit Planungen entworfen, wobei die X daran beteiligt werden sollte. Mit DD hätten sich neue Möglichkeiten ergeben, die sich äußerst positiv auf die Weiterführung der Appartementvermietung „*Hof*“ ausgewirkt hätten. Abgesehen davon, dass bei der Umsetzung dieses Projektes eine Änderung der Bewirtschaftungsart vorgelegen wäre (mit einer unabhängig vom abgeschlossenen Zeitraum für sich getrennten Überprüfung dieses Folgezeitraumes auf Liebhaberei), ist es zur Realisierung dieses Projektes sodann (infolge plötzlichen Todes des Geschäftsführers DD im September 2013) nicht mehr gekommen.

Mit Schreiben vom 31. August 2014 wurde von der Bf. auch bestätigt (und durch beigelegte Nächtigungsausweise des Tourismusverbandes T dokumentiert), dass sie die Appartements seit August 2013 nicht mehr vermietet hat. Diesbezüglich teilte sie ergänzend mit (vgl. die Schreiben vom 8. September 2014 und 28. August 2015), dass keine Mieteinnahmen mehr erzielt werden, weil sie „*nach all den versuchten Szenarien*“ den Verkauf des „*Hofes*“ geplant habe und aktuell auf Käufersuche sei. Für die Einstellung der Appartementvermietung mit Ende Juli 2013 spricht auch, dass die Bf. die Gewerbeberechtigung („*Gastgewerbe mit dem Berechtigungsumfang nach § 111 Abs. 1 Z 1 GewO 1994 in der Betriebsart Pension*“) mit 31. Juli 2013 zurücklegte (vgl. die Löschung im Gewerberegister durch die Bezirkshauptmannschaft I vom 31. Juli 2013, GZ. 3). Seit dem 1. August 2013 bezieht die Bf. eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Wie die Bf. auch bestätigte (vgl. die Schreiben vom 31. August 2014 und 8. September 2014), hat es nie eine private Nutzung der drei Ferienwohnungen gegeben.

D4) Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes ist unzweifelhaft von einer Einstellung (Beendigung) der Appartementvermietung mit Ende Juli 2013 auszugehen, das Vorliegen bloß einer Unterbrechung der Vermietung (mit einer vorübergehenden Phase des Leerstehens des Mietobjektes) wurde - angesichts der vorliegenden Zurücklegung der Gewerbeberechtigung und der Verkaufsabsichten - auch von der Bf. nicht behauptet. Im Übrigen richtet sich die Dauer der Unterbrechung, die zur Beendigung der

Vermietungstätigkeit führt, nach den Umständen des Einzelfalles (vgl. Rauscher/Grübler, „*Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*“², Rz 300, wonach eine zweijährige Phase das Ende der Betätigung bedeutet; UFS 9.11.2006, RV/0229-F/06, zu einer 14 Monate nicht vermieteten Eigentumswohnung; vgl. auch Jakom/Laudacher, EStG, 2015, § 2 Rz 275). Nimmt der Steuerpflichtige den Leerstand in Kauf, obwohl eine Vermietung nicht mehr realisierbar ist, kann vom Ende der Vermietung ausgegangen werden (UFS 6.8.2013, RV/0718-S/10). Wird der Entschluss gefasst, das Mietobjekt zu verkaufen (oder es für eigene Wohnzwecke zu nutzen), sind die Aufwendungen ab diesem Zeitpunkt keine Werbungskosten mehr.

E1) Für die weitere Liebhabereibetrachtung ist daher von einem **abgeschlossenen Betätigungszeitraum** auszugehen, der die Jahre 2003 bis 2013 umfasst. Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2006/15/0343, zum Ausdruck gebracht hat (vgl. auch VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, 0178; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199), muss es der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen stehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. 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 zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich 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 konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

E2) Im Beschwerdefall geht das Bundesfinanzgericht aufgrund des Vorbringens der Bf. davon aus, dass die Appartementvermietung nicht von vornherein lediglich auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist. So wollte sie sich - nach Beendigung der Erbstreitigkeiten - noch im Sommer 2012 mit ihrer Tochter voll und ganz der Appartementvermietung widmen (vgl. die Ergänzung zum Vorlageantrag vom 6. Juli 2012). Wie die Bf. sodann ausführte (vgl. das Schreiben vom 31. August 2014), hätten der „*Rückblick auf die letzten 12 Jahre im Gebiet*“ und das Resümee über alle damit verbundenen Ereignisse und Erfahrungen sie zu dem Entschluss kommen lassen, „*nun doch die Zelte hier im Gebiet abzubrechen und den Hof zu verkaufen*“. Die Beendigung der Appartementvermietung hat sich demnach erst nachträglich ergeben. Wie die Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht glaubhaft versicherte, sei zu Beginn der Betätigung auch nicht geplant gewesen, die Appartementvermietung lediglich bis zu ihrer Pensionierung (die mit 1. August 2013 anzusetzen ist) zu führen.

E3) Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) ist für die weitere Betrachtung bei einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum somit entscheidend: Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten im Sinne der vorstehenden Ausführungen vorliegen.

F1) Bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist anhand einer **Prognoserechnung** zu dokumentieren, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes (von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) eine Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde dem Finanzamt eine Prognoserechnung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO übermittelt (vgl. auch die Beilage zur „*Berufungsergänzung*“ vom 5. Dezember 2011), aus der ersichtlich ist, dass ein Gesamtüberschuss aus der Appartementvermietung „Hof“ ab dem Jahr 2023 (somit im 19. Jahr, beginnend mit der erstmaligen Vermietung im Jahr 2005, bzw. im 21. Jahr, beginnend mit dem erstmaligen Anfallen von Werbungskosten im Jahr 2003) erzielt werden könne. Mit der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 6. Juli 2012 legte die Bf. eine berichtigte Prognoserechnung vor, der die mittlerweile vorliegenden (teilweise im Schätzungswege ermittelten) Ergebnisse bis einschließlich 2011 zugrunde gelegt wurden. Dabei gelangten - abweichend zu den beim Finanzamt eingereichten Überschussermittlungen - ausgabenseitig weitere Aufwendungen (wie zB für das Kfz oder auch Lohnaufwendungen lt. übermittelten Lohnzetteln für den Ehegatten und die Tochter der Bf.) zum Ansatz.

Für den Prognosezeitraum (ab dem Jahr 2012) wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass das im Beschwerdeverfahren angesprochene Gerichtsverfahren betreffend die Erbstreitigkeiten für die Bf. mit Vergleich vom 7. Dezember 2011 positiv beendet worden sei. Somit könne und werde sie sich mit ihrer Tochter ab der Sommersaison 2012 voll und ganz der Appartementvermietung widmen. Es werde bereits in der Sommersaison 2012 mit 90 Vollbelegtagen und ab dem Jahr 2013 dann mit jährlich 200 Vollbelegtagen zu rechnen sein. Solcherart würden sich ab dem Jahr 2013 jährlich Einnahmen von 72.000,00 € erzielen lassen ($6 \text{ Betten} \times 200 \text{ Nächtigungstage} = 1.200 \text{ Nächtigungen/Jahr} \times 60,00 \text{ €/Nächtigung} = 72.000,00 \text{ € Einnahmen}$). Eine derartige Auslastung sei für eine Tourismusregion wie O fremdüblich und nicht überhöht. Grundsätzlich sollte in O eine Belegung von Gästezimmern und Appartements speziell im Winter keine Schwierigkeiten bereiten. Der Ansatz von 72.000,00 € an jährlichen Einnahmen erscheine deshalb nicht unglaublich.

Die mit Ergänzung zum Vorlageantrag vom 6. Juli 2012 vorgelegte berichtigte Prognoserechnung ergibt die in **Beilage 1** (die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet) dargestellte Ertragssituation. Dieser von der Bf. berichtigten Prognoserechnung ist zu entnehmen, dass aus der Appartementvermietung „*Hof*“ ab dem Jahr 2022 (somit im 18. Jahr, beginnend mit der erstmaligen Vermietung im Jahr 2005, bzw. im 20. Jahr, beginnend mit dem erstmaligen Anfallen von Werbungskosten im Jahr 2003) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden sollte.

F2) Die Prognoserechnung beginnt mit der Anschaffung (dem Erwerb) der Liegenschaft, sie muss schlüssig und nachvollziehbar sein (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027) und enthält Einnahmen und Ausgaben vom Beginn der Betätigung bis zum Ende des absehbaren Zeitraumes (UFS 8.7.2011, RV/0225-F/10, andernfalls ist sie nicht realitätsnah). Die vom Steuerpflichtigen erstellte Ertragsprognose muss mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein, weil sonst die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden kann (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0075). Sie knüpft an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung an und hat für abgelaufene Zeiträume die tatsächlichen Verhältnisse anzusetzen (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2015, § 2 Rz 269; Rauscher/Grübler, „*Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*“², Rz 195).

Die von der Bf. mit Ergänzung zum Vorlageantrag vom 6. Juli 2012 vorgelegte Prognoserechnung (basierend auf 200 Vollbelegtagen) ist somit dahingehend zu berichtigen, dass die bis einschließlich 2013 (bis zur Beendigung der Appartementvermietung) tatsächlich erzielten Einnahmen zugrunde gelegt werden (2012: 9.749,10 €; 2013: 17.332,50 €). Das Bundesfinanzgericht hält es auch für sachgerecht, die von der Bf. für diese beiden Jahre prognostizierten, teilweise im Schätzungswege ermittelten Werbungskosten dahingehend zu berichtigen, dass diese mangels Erreichens der prognostizierten Auslastung - zu Gunsten der Bf. - auf das im vorangegangenen Jahr 2011 angesetzte Ausmaß reduziert werden.

Bei den (ab dem Jahr 2014) prognostizierten Mieteinnahmen wird vom Bundesfinanzgericht überdies Folgendes berücksichtigt: In der von der Bf. eingereichten Prognoserechnung wurden die Nächtigungspreise mit 60 € **pro Person** angesetzt. Die von der Bf. in der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 6. Juli 2012 bekannt gegebenen aktuellen Nächtigungspreise (74,00 € für das Appartement „*UU*“, 85,00 € für das Appartement „*VV*“, 114,00 € für das Appartement „*WW*“) verstehen sich jedoch **pro Appartement**. Daraus ergeben sich Nächtigungspreise/Person (die Appartements sind lt. Internet für zwei Personen ausgelegt) von lediglich 37,00 €, 42,50 € und 57,00 €, durchschnittlich somit 45,50 €. Bei von der Bf. angenommenen 200 Vollbelegtagen errechnen sich die prognostizierten jährlichen Mieteinnahmen demnach wie folgt: 6 Betten x 200 Nächtigungstage = 1.200 Nächtigungen/Jahr x 45,50 €/Nächtigung = 54.600,00 € Einnahmen (statt 72.000,00 € lt. eingereichter Prognoserechnung).

Die vom Bundesfinanzgericht berichtigte Prognoserechnung ergibt die in **Beilage 2** (die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet) dargestellte Ertragssituation. Den Ansätzen des Bundesfinanzgerichtes wurde von der Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung nicht widersprochen (sie stützte ihre Argumentation vielmehr auf das Vorliegen von Unwägbarkeiten). Dieser berichtigten Prognoserechnung ist zu entnehmen, dass sich aus der Appartementvermietung „*Hof*“ bei der gewählten Bewirtschaftungsart ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum bei weitem nicht hätte erzielen lassen. Selbst im 23. Jahr ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) hätte der (prognostizierte) Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen immerhin noch -146.802,00 € betragen. Somit ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Appartementvermietung anzunehmen, ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben.

F3) Eine Analyse der Prognoserechnung lt. Beilage 2 dieses Erkenntnisses zeigt folgendes Bild: Nach dem Erwerb des „*Hofes*“ mit „Übergabsvertrag“ vom 17. April 2003 und dessen grundlegender Sanierung in den Jahren 2003/04 wurden drei Ferienwohnungen (mit insgesamt sechs Betten) in der Folge einer kurzfristigen Vermietung an Feriengäste zugeführt. Die Ferienwohnungen wurden von der Bf. auch im Internet angepriesen, wozu eine eigene Homepage (www) erstellt wurde; auch auf der Homepage des Tourismusverbandes T und anderen Buchungsplattformen (zB www1) wurde der „*Hof*“ zur Buchung gelistet. Die marktkonforme Bewerbung der Appartementvermietung kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass in den Anfangsjahren der Vermietungstätigkeit (2003 bis 2006) ein nicht unbeträchtlicher Aufwand für „Werbung“ angefallen ist.

In diesem Zusammenhang wird auch auf eine Reportage in der Zeitschrift „*Zeitschrift*“, Ausgabe „Dezember 05/Jänner 06“ verwiesen, in der die Appartementvermietung wie folgt angepriesen wurde:

„Das Gästehaus Hof wird als Familienbetrieb geführt. Tochter N kümmert sich um die Buchhaltung und die Administration, Gatte M um den baulichen Bestand und den Garten. Durch aufwändige Umbauten wurde der alte Hof den Bedürfnissen der neuen Zeit angepasst, ohne dessen Flair zu zerstören. Drei neue Appartements, alle mit Küche, Bad, TV- und Internetanschluss, stehen seit April (Anm. des Bundesfinanzgerichtes: demnach April 2005) den Gästen zur Verfügung. Zusätzlich können das neu gebaute Hallenbad und eine Infrarotkabine benutzt werden. Die unmittelbare Nähe zur Talstation der Bahn trägt dazu bei, dass es an Nachfrage durch Fremdengäste nicht mangelt. Für die Eröffnung der Pension ließ sich Frau L etwas Besonderes einfallen. Sie stellte die neuen Appartements eine Woche lang Personen zur Verfügung, die dringend Erholung und Entspannung brauchen, sei es, weil sie sich von einem Lebenstief, einem Schicksalsschlag oder ganz einfach vom Stress der Familie oder des Berufes erholen müssen oder Weichenstellungen überdenken müssen. Fünf Gewinner ließen sich während der Karwoche verwöhnen - kostenlos. Anfang Jänner 2006 eröffnet die Pension für die aktuelle Wintersaison.“

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde von der Bf. auch der von der Gesellschaft herausgegebene „*Bezirksplan I 2006/2007*“ vorgelegt, der an exponierter Stelle (auf der Titelseite) und mit mehreren Fotos untermauert einen Urlaub am „*Hof*“ unter dem Schlagwort „XXX“ anpreist.

Die „*den Anforderungen der heutigen Zeit*“ entsprechenden Appartements wurden „*modern eingerichtet mit Küche, Dusche, WC und SAT TV. Internetanschlüsse sind ebenfalls vorhanden. Alle drei Appartements verfügen über einen Balkon mit einer herrlichen Aussicht*“ (vgl. die Beschreibung der Appartements auf der Homepage der Bf.). Den Gästen wurde auch angeboten, täglich zwischen 16:00 Uhr und 19:00 Uhr das überdachte Schwimmbad zu benützen sowie die Leistungen der Bf. in ihrem erlernten Beruf als Kosmetikerin (Fußpflege, Maniküre, Behandlung) als gesondert abzugeltende Zusatzleistungen in Anspruch zu nehmen. Darauf wurde auch auf der Homepage der Bf. hingewiesen. Das Angebot entsprach mit den neu errichteten Ferienwohnungen unzweifelhaft den Anforderungen einer zeitgemäßen Appartementvermietung. Auch hinsichtlich der dazu im Einklang stehenden - bereits dargestellten - Preisgestaltung kann der Bf. ein marktkonformes (fremdübliches) Verhalten nicht in Abrede gestellt werden. Das Konzept für die Appartementvermietung war - auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes - „*wohl durchdacht und stimmig*“ (vgl. dazu im Übrigen die Ausführungen unter Pkt. 1 des Schreibens der Bf. vom 8. September 2014).

Es ist weiters anzumerken, dass der „*Hof*“ in O im Gebiet, somit einer touristisch ausgezeichneten Lage, in unmittelbarer Nähe zu einem bestens erschlossenen Schigebiet steht. Der Umbau des „*Hofes*“ wurde überdies zu 100 % eigenfinanziert, weshalb auch keine Fremdkapitalzinsen angefallen sind. Die Bf. konnte somit für die Appartementvermietung von günstigsten Rahmenbedingungen (bevorzugte Lage in einer Tourismusregion, Nähe zur Talstation der Bahn, Vermietung generalsanierter und modern eingerichteter Räumlichkeiten) ausgehen, die eine ertragreiche Vermietungstätigkeit durchaus hätten erwarten lassen. Die Bf. rechnete für die Appartementvermietung selbst mit einer Auslastung von 200 Vollbelegtagen und damit jährlich 1.200 Nächtigungen. Eine derartige Auslastung sei „*für eine Tourismusregion wie O im Gebiet sicherlich fremdüblich und nicht überhöht*“.

Die Appartementvermietung gestaltete sich demgegenüber von Beginn an gänzlich anders, die Nächtigungen (und damit die Mieteinnahmen) blieben weit hinter den Erwartungen zurück. Die tatsächlich erzielten Nächtigungen lagen eklatant unter den prognostizierten (im Jahr 2005: 51; im Jahr 2006: 4; im Jahr 2007: 190; im Jahr 2008: 23; im Jahr 2009: 0; im Jahr 2010: 243; im Jahr 2011: 0; im Jahr 2012: 113; im Jahr 2013: 102). Die Auslastung betrug demnach gerade einmal 0 % (in den Jahren 2009 und 2011) bis 11,10 % (im Jahr 2010). Mit den (geringfügigen) Nächtigungen der Jahre 2005 und 2006 waren überdies noch keine Mieteinnahmen verbunden, weil es sich dabei um Gratisübernachtungen handelte (Marketingaktivitäten in Zusammenhang mit der Zeitschrift „*Zeitschrift*“; kostenlose Beherbergung guter Bekannter). Mieteinnahmen aus der Appartementvermietung erzielte die Bf. erstmals im Jahr 2007.

G1) Unwägbarkeiten: Unvorhergesehene Ereignisse in Form von Verlusten bzw. entgangenen Einnahmen („*Unwägbarkeiten*“ oder anormale wirtschaftliche Verhältnisse) stellen idR die objektive Ertragseignung für sich allein gesehen noch nicht in Frage (vgl. Renner in Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 365, mwN). Dies gilt selbst dann, wenn die Betätigung aus diesem Grund beendet (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017) bzw. die Einkunftsquelle übertragen wurde (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199). Allerdings rechtfertigt nicht jede Schwierigkeit die Einstellung einer Betätigung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses unter Aufrechterhaltung der Anerkennung als Einkunftsquelle (UFS 14.12.2006, RV/0436-I/06). Ob die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes pauschal als Unwägbarkeiten bezeichneten Ereignisse bzw. Umstände (vgl. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) tatsächlich Unwägbarkeiten oder doch nur typische Vermietungsrisiken darstellen, ist für den konkreten Einzelfall zu prüfen (vgl. Rauscher/Grübler, „*Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*“², Rz 283 und 309).

Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen (UFS 10.10.2006, RV/0144-F/05). Unwägbarkeiten sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise anfallen. Hier liegt kein typischen Wirtschaftsabläufen widersprechendes, von außen eindringendes, völlig atypisches Ereignis vor, auch wenn es vom Steuerpflichtigen idR nicht beeinflussbar ist (vgl. Renner in Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 369).

Bei der Liebhabereibeurteilung typisch der Lebensführung zuzurechnender Betätigungen kommt nicht nur solchen „*Unwägbarkeiten, die aus einer Einkunftsquelle stammen*“ (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001), steuerlich beachtliche „*Indizwirkung*“ zu, sondern auch solchen Unwägbarkeiten, die den Bereich der privaten Lebensführung des sich Betätigenden betreffen (Umstände wie zB Krankheit, persönliche Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten; für die „*kleine Vermietung*“ vgl. zB VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; VwGH 31.3.2004, 2003/13/0151; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343). Eine berücksichtigungswürdige Unwägbarkeit liegt jedoch nur unter folgenden Voraussetzungen vor (vgl. Rauscher/Grübler, „*Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*“², Rz 215):

- ausreichender zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der konkreten Betätigung;
- Unvorhersehbarkeit, dh. der Umstand hat nicht schon zu Betätigungsbeginn bestanden, andernfalls eine von vornherein gegebene außergewöhnliche Ungewissheit der Erfolgsaussichten vorgelegen hat;
- angemessene Reaktion des sich Betätigenden.

G2) Pflege des Adoptivvaters: Anlässlich der Außenprüfung wurde von der Bf. vorgebracht, dass sie sich bis zum Ableben ihres Adoptivvaters AA im Mai 2009

hauptsächlich auf dessen Pflege habe konzentrieren müssen, weshalb ihr kaum Zeit für ihre unternehmerische Tätigkeit geblieben sei. Dazu ist festzuhalten, dass AA bereits am 15. Dezember 2001 einen Schlaganfall erlitten und daraufhin die Bf. gebeten hatte, seine Pflege zu übernehmen. Im Zuge dessen übersiedelte die Bf. mit ihrer Familie zu AA nach O. Am 14. Juni 2002 schlossen AA und die Bf. einen Adoptionsvertrag, in dem auch auf die intensive Betreuung, welche die Bf. ihrem Adoptivvater seit dem Schlaganfall angedeihen ließ, hingewiesen wurde. Dabei wurde schon im Adoptionsvertrag hervorgehoben, dass ein Übergabsvertrag zwischen AA und der Bf. geplant sei, in dem sich die Bf. gegen Übernahme seiner Liegenschaften zur Erbringung der persönlichen Betreuung des AA verpflichten wolle. Gemäß Punkt V. des „Übergabsvertrages“ vom 17. April 2003 war die Bf. bzw. deren Rechtsnachfolger sodann verpflichtet, „*in kranken und siechen Tagen des Übergebers AA ... diesen unentgeltlich und standesgemäß zu pflegen, soweit diese Pflege vom ärztlichen Standpunkt aus möglich erscheint.*“ Nach dem Erwerb des „Hofes“ im April 2003 wurde dieser in den Jahren 2003/04 umfassend umgebaut und saniert und sodann der Appartementvermietung zugeführt.

Damit steht fest, dass die Bf. ihren Adoptivvater bereits unmittelbar nach dessen Schlaganfall im Dezember 2001 - somit Jahre vor Beginn der Vermietungstätigkeit - in Pflege genommen hatte und aufgrund des „Übergabsvertrages“ vom 17. April 2003 zu dieser Pflege sogar verpflichtet war. Der Bf. war somit zum Zeitpunkt des Umbaus des „Hofes“ und der Aufnahme der Appartementvermietung bewusst, dass sie ihren Adoptivvater zu pflegen haben werde und dadurch in ihrer unternehmerischen Tätigkeit - allenfalls - eingeschränkt sein werde. Die Pflege des Adoptivvaters (bis zu dessen Ableben im Mai 2009) war somit Teil des von Beginn an hinsichtlich der Appartementvermietung bestehenden Planes, somit Teil der gewählten Bewirtschaftungsart; keinesfalls kann die Pflege des Adoptivvaters als ein unvorhergesehenes Ereignis gesehen werden, das nicht schon zu Betätigungsbeginn bestanden hätte und erst später (im Laufe der Appartementvermietung) eingetreten wäre.

G3) Familiäre Zwistigkeiten: Unter dem Schlagwort „*familiäre Zwistigkeiten*“ fasste die Bf. Probleme mit CC, der leiblichen Tochter ihres Adoptivvaters AA, zusammen, die in mehreren Gerichtsverfahren mündeten. In diesem Zusammenhang wird auf die drei von CC beim Bezirksgericht H gestellten Anträge verwiesen, die darauf gerichtet waren, für AA einen Sachwalter zu bestellen. Dazu ist festzuhalten, dass die beiden ersten Sachwalterschaftsverfahren mit Beschlüssen vom 14. Mai 1997 und 7. November 2002, somit **vor** Übertragung des Anwesens „Hof“ an die Bf. und Aufnahme der Appartementvermietung, eingestellt wurden und daher auf die Vermietungstätigkeit keine Auswirkung haben konnten. Lediglich das dritte, mit Beschluss vom 7. Jänner 2009 eingestellte Sachwalterschaftsverfahren fiel in die Zeit der aufrechten Appartementvermietung.

Auch die Einwendungen der CC im Adoptionsverfahren wurden **vor** Übertragung des Anwesens „Hof“ an die Bf. und Aufnahme der Appartementvermietung erhoben. Diesen Einwendungen wurde vom Pflegschaftsgericht letztlich nicht Rechnung getragen, der

zwischen AA und der Bf. am 14. Juni 2002 geschlossene Adoptionsvertrag wurde vielmehr mit Beschluss vom 11. März 2003 genehmigt. Auf die Vermietungstätigkeit konnten somit auch das Adoptionsverfahren vor dem Pflegschaftsgericht und die dabei von CC erhobenen Einwendungen keine Auswirkung haben.

Ein weiteres Gerichtsverfahren betraf ein grundbücherlich einverleibtes Vorkaufsrecht, das zu Gunsten der leiblichen Tochter CC auf der gesamten an die Bf. übertragenen Liegenschaft „Hof“ in EZ m GB n bestand. Ende 2007 trat die Gemeinde P mit der Bf. in Verhandlungen über die Zurverfügungstellung von verschiedenen Grundparzellen aus dem Gutsbestand der von ihr übernommenen Liegenschaft zur Errichtung einer Verbindungsstraße. Am 21. Dezember 2007 wurde zwischen der Bf. und der Gemeinde P ein diesbezüglicher Kaufvertrag abgeschlossen.

Mit der am 15. Juli 2008 beim Landesgericht G eingelangten Klage begehrte die Bf., CC in die Einwilligung der Löschung des verbücherten Vorkaufsrechts hinsichtlich der vom Kaufvertrag mit der Gemeinde P betroffenen Teile zu verpflichten. Sie berief sich dazu zusammengefasst darauf, dass CC der mittlerweile grundverkehrsbehördlich genehmigte Kaufvertrag mit der Gemeinde P vom 21. Dezember 2007 zweimal zum allfälligen Eintritt übermittelt worden sei, CC jedoch von ihrem Vorkaufsrecht nicht Gebrauch gemacht habe. CC sei auch nicht auf ein etwa zum Zeitpunkt der Klagseinbringung unterbreitetes außergerichtliches Angebot eingegangen, das Vorkaufsrecht bezüglich der betroffenen Grundstücke um 20.000,00 € abzulösen.

CC beantragte ihrerseits kostenpflichtige Klagsabweisung und wendete zusammengefasst ein, der Adoptionsvertrag vom 14. Juni 2002 sei rechtswidrig und nichtig, weil AA zu diesem Zeitpunkt nicht geschäftsfähig gewesen sei und die Adoption nur erfolgt sei, um § 5 TirGVG zu umgehen und der Bf., obwohl ihr die Eigenschaft als Landwirtin nicht zukomme, den Erwerb der landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften des AA zu ermöglichen. Mit Schriftsatz vom 20. November 2008 stellte CC den Zwischenantrag auf Feststellung, dass der zwischen AA und der Bf. abgeschlossene „Übergabsvertrag“ vom 17. April 2003 wegen Sittenwidrigkeit nach § 879 Abs. 1 iVm § 916 Abs. 1 ABGB und auf Grund des Verstoßes gegen das TirGVG gemäß § 879 Abs. 1 ABGB nichtig sei.

Mit Urteil des Landesgerichtes G vom 20. April 2009, GZ. 4, wurde der von CC gestellte Zwischenfeststellungsantrag betreffend die Sittenwidrigkeit und Nichtigkeit des „Übergabsvertrages“ vom 17. April 2003 abgewiesen. CC war überdies schuldig, in die Löschung des verbücherten Vorkaufsrechtes hinsichtlich näher angeführter Grundstücke einzuwilligen. Das Urteil des Landesgerichtes G vom 20. April 2009, GZ. 4, wurde vom Oberlandesgericht G nach eingebrachter Berufung mit Urteil vom 20. Juli 2009, GZ. 2, vollinhaltlich bestätigt. Dabei wurde ausgeführt, dass die Einwendungen der CC gegen die Rechtswirksamkeit des gerichtlich genehmigten Adoptionsvertrages zwischen der Bf. und AA vom 14. Juni 2002 und die Adoptionsbewilligung des Bezirksgerichtes H vom 11. März 2003, weiters die Einwendungen der CC gegen den grundverkehrsbehördlich genehmigten „Übergabsvertrag“ zwischen der Bf. und AA vom 17. April 2003 (Genehmigungsbescheide vom 23. Juli 2003) sowohl formell

unzulässig als auch inhaltlich unbegründet sind. Vom Oberlandesgericht G wurde auch bestätigt, dass CC im Hinblick auf das ihr zugestandene Vorkaufsrecht zur Unterfertigung der Freistellungserklärung und zur Einwilligung in die Löschung des verbücherten Vorkaufsrechtes hinsichtlich näher angeführter Grundstücke verpflichtet war.

Der Adoptivvater AA ist im Mai 2009 verstorben. In der Folge wurde die Bf. von CC vor dem Landesgericht G auf einen Betrag von 1 Mio. € geklagt, dies im Zusammenhang mit behaupteten Ansprüchen der CC aus einem Schenkungspflichtteil. Das angesprochene Gerichtsverfahren wurde mit Vergleich vom 7. Dezember 2011, GZ. 5 , welcher am 31. Jänner 2012 rechtskräftig geworden ist, beendet, wobei sich die Bf. zur Zahlung eines Betrages von 170.000,00 € an CC bereit erklärte. Wie die Bf. selbst zu verstehen gab (vgl. das Schreiben vom 31. August 2014) konnte sie damit „*einen vorläufigen Schlussstrich zumindest unter die vielen Verfahren erzielen*“.

G4) Im Beschwerdeverfahren führte die Bf. die genannten „*familiären Zwistigkeiten*“ mit der leiblichen Tochter ihres Adoptivvaters als Grund für die schwache Ertragslage an. Diese hätten die erwähnten zahlreichen Gerichtsverfahren nach sich gezogen und sie „*zeitlich und auch persönlich stark blockiert*“. Es sei daher geradezu unmöglich gewesen, hier fundiert und wie von der Bf. geplant die Appartementvermietung anzugehen (vgl. auch die - im Übrigen undatierte und nicht unterschriebene - Stellungnahme des RA BB, die dem Finanzamt vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 6. Mai 2011 vorgelegt wurde; vgl. auch das Schreiben der Bf. vom 31. August 2014). Die Appartementvermietung wurde schließlich mit Ende Juli 2013 ohne Erreichung eines positiven Gesamtergebnisses beendet.

Das Bundesfinanzgericht stellt nicht in Abrede, dass die bestehenden „*familiären Zwistigkeiten*“ mit CC die Bf. physisch und auch psychisch sehr belasteten und auch einige Zeitaufwand in Anspruch nahmen. Auf die von der Bf. eingewendeten zahlreichen „*Gutachten, Untersuchungen, Verhandlungen, Anwaltstermine und Schriftsätze*“ sowie die persönlichen Belästigungen und Beleidigungen der CC ihr gegenüber (vgl. das Schreiben vom 31. August 2014 sowie die Ausführungen anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht) wird diesbezüglich verwiesen. Es ist jedoch zu beachten, dass die Bf. mit den dargestellten **Gerichtsverfahren** - soweit sie in den Zeitraum der aufrechten Appartementvermietung fielen und nicht schon zum Zeitpunkt der Übergabe des „*Hofes*“ (zu Betätigungsbeginn) beendet waren - **erst ab dem Jahr 2008** konfrontiert war. So eskalierte die Situation mit der leiblichen Tochter des Adoptivvaters (wie die Bf. auch anlässlich der mündlichen Verhandlung bestätigte) im Gefolge des am 21. Dezember 2007 zwischen der Bf. und der Gemeinde P abgeschlossenen Kaufvertrages und führte zu mehreren Gerichtsverfahren (wegen Einwilligung in die Löschung des verbücherten Vorkaufsrechts, abgeschlossen durch Urteil des Oberlandesgerichtes G vom 20. Juli 2009; wegen Bestellung eines Sachwalters für AA, abgeschlossen mit Beschluss des Bezirksgerichtes H vom 7. Jänner 2009; wegen Ansprüchen aus einem Schenkungspflichtteil, abgeschlossen mit Vergleich vor dem Landesgericht G vom 7. Dezember 2011).

Es ist für das Bundesfinanzgericht daher nicht nachvollziehbar, warum die Appartementvermietung nach dem in den Jahren 2003/04 erfolgten Umbau des „*Hofes*“ nicht in der von der Bf. geplanten (und aufgrund der gegebenen Rahmenbedingungen erwartungsgemäß ertragreichen) Art und Weise aufgenommen und betrieben wurde. Die drei Appartements standen den Gästen seit April 2005 zur Verfügung, die unmittelbare Nähe zur Talstation der Bahn trug dazu bei, „*dass es an Nachfrage durch Fremdengäste nicht mangelt*“ (vgl. die Reportage in der Zeitschrift „*Zeitschrift*“, Ausgabe „*Dezember 05/Jänner 06*“). Die Bf. rechnete für die Appartementvermietung selbst mit einer Auslastung von 200 Vollbelegtagen und damit jährlich 1.200 Nächtigungen.

In den Jahren 2005 und 2006 wurden demgegenüber trotz idealer Voraussetzungen überhaupt keine Mieteinnahmen erzielt, die geringfügigen (unentgeltlichen) Nächtigungen dienten offensichtlich Werbezwecken. Dies ist umso erstaunlicher, als gerade Ende 2005 gezielt Werbemaßnahmen gesetzt wurden (vgl. die angesprochene Reportage in der Zeitschrift „*Zeitschrift*“, in der auch darauf hingewiesen wurde, dass „*Anfang Jänner 2006 ... die Pension für die aktuelle Wintersaison*“ eröffnet). Den vorliegenden Unterlagen (vgl. www) ist überdies zu entnehmen, dass die drei Ferienwohnungen den Gästen (zumindest) bereits im Jahr 2006 im Internet zur Buchung angeboten wurden. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich bei der gegebenen Sachlage in den Jahren 2005 und 2006 überhaupt keine Mieteinnahmen hätten erzielen lassen; dies selbst unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die von der Bf. eingewendeten Belästigungen und Beleidigungen durch CC bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit vorgelegen sein sollten (vgl. dazu auch die Ausführungen unter Pkt. G5) dieses Erkenntnisses).

Mieteinnahmen wurden sodann erstmals im Februar 2007 erzielt, wobei aber die Nächtigungszahlen des Jahres 2007 mit 190 Nächtigungen weit hinter den erwarteten zurückblieben. Die schwache Ertragslage lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nur mit fehlendem Ertragsstreben der Bf. erklären; die dargestellten Gerichtsverfahren können für das Ausbleiben der Mieteinnahmen bis einschließlich 2007 jedenfalls nicht verantwortlich gemacht werden. Diesbezüglich mangelt es an einem ausreichenden zeitlichen Zusammenhang mit der konkreten Betätigung.

G5) Für die Bf. lässt sich auch für die Jahre ab 2008 nichts gewinnen, weil in den anhängigen Gerichtsverfahren keine für die Appartementvermietung maßgeblichen Unwägbarkeiten (unvorhergesehene Ereignisse) zu erblicken sind. Zum einen ist festzuhalten, dass das Gerichtsverfahren wegen Einwilligung in die Löschung des verbücherten Vorkaufsrechts von der Bf. selbst angestrengt wurde (durch die am 15. Juli 2008 beim Landesgericht G zu GZ. 4 eingelangte Klage). Dieses Gerichtsverfahren war daher für die Bf. nicht unvorhergesehen, sondern von ihr als Klägerin zu verantworten und beabsichtigt. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die Bf. mit ihrer Unterschrift unter den „Übergabsvertrag“ vom 17. April 2003 auch das zu diesem Zeitpunkt auf der gesamten Liegenschaft „*Hof*“ in EZ m GB n bereits bestehende Vorkaufsrecht der CC als rechtliche Belastung mitübernommen hat. Ihr musste daher

bereits damals, somit vor Aufnahme der Vermietungstätigkeit, bewusst gewesen sein, dass es im Zusammenhang mit diesem Vorkaufsrecht im Fall der Veräußerung von Grundstücken aus der Liegenschaft „*Hof*“ zu Schwierigkeiten mit CC, mit der schon damals kein gutes Einvernehmen bestand, kommen könnte. Auch deswegen kann hinsichtlich des Gerichtsverfahrens zu GZ. 4 nicht von einer Unvorhersehbarkeit gesprochen werden.

Zum anderen ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, inwiefern sich die angeführten „*familiären Zwistigkeiten*“ tatsächlich unmittelbar auf die Appartementvermietung ausgewirkt und die Ertragssituation negativ beeinflusst haben sollten. (Die folgenden Überlegungen dazu müssten im Übrigen auch für die eingewendete Pflege des Adoptivvaters gelten.) Es ist zu bedenken, dass im Beschwerdefall eine kurzfristige Appartementvermietung an Feriengäste zu beurteilen ist, die vom Arbeitseinsatz her nicht vergleichbar ist mit etwa einer Zimmervermietung im Rahmen einer Fremdenpension (mit täglicher Zubereitung des Frühstücks und täglicher Reinigung der Zimmer). Aktive Nebenleistungen fallen bei einer kurzfristigen Appartementvermietung nur in geringem Ausmaß an (vgl. etwa die vom Vermieter neben der Gewährung von Unterkunft in der Regel wöchentlich zu erbringende Endreinigung der Appartements nach Abreise der Gäste). Auch wenn die Gerichtsverfahren die Bf. „*zeitlich und auch persönlich stark blockiert*“ haben sollten (vgl. die Ausführungen im Schreiben vom 31. August 2014), lässt sich daher nicht nachvollziehen, warum die Appartementvermietung nicht fremdüblich hätte durchgeführt werden können. Im Übrigen stellt eine hohe Belastung im Bereich der privaten Lebensführung, die nur einen geringen Zeitaufwand für die Betätigung erlaubt, keine Unwägbarkeit dar (vgl. in diesem Zusammenhang VwGH 21.1.1987, 85/13/0037; VwGH 19.4.1988, 88/14/0005, zu einer hohen Belastung eines Arztes im Hauptberuf).

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die Bf. mit dem Ehegatten und ihrer Tochter sogar über zwei vollbeschäftigte (angemeldete) Dienstnehmer verfügte, die sich auch um die Appartementvermietung kümmerten. So wurde das Dienstverhältnis mit der Tochter ab dem 9. Dezember 2003, jenes mit dem Ehegatten ab dem 1. Juli 2003 abgeschlossen, wofür auch entsprechende Lohnzettel ausgestellt wurden. Auch wenn die im Rahmen dieser Dienstverhältnisse erbrachten Leistungen den gesamten (zu 49,28 % privat genutzten) „*Hof*“, weiters die Grundstücke rund um den „*Hof*“, den Bau einer Kapelle und die Pflege von Angehörigen betrafen (vgl. das Schreiben vom 8. September 2014), so wurden die beiden Dienstnehmer doch unbestritten auch für die Appartementvermietung herangezogen. Die Appartementvermietung „*Hof*“ wurde „*als Familienbetrieb geführt*“. Die Tochter kümmerte sich „*um die Buchhaltung und die Administration*“ (von ihr wurde auch der Internet-Auftritt gestaltet), der Ehegatte „*um den baulichen Bestand und den Garten*“ (vgl. die Reportage in der Zeitschrift „*Zeitschrift*“, Ausgabe „*Dezember 05/Jänner 06*“). Damit im Einklang steht die Aussage der Bf. während der Außenprüfung, wonach die Tochter Büroarbeiten (Schreiben der Ausgangsrechnungen sowie Korrespondenz mittels PC; zudem Tätigkeit als Zimmermädchen) und der Ehegatte

Hausmeistertätigkeiten verrichteten. Wenn die Bf. unter Anführung der Krankheiten einwendete (vgl. das Schreiben vom 31. August 2014), dass bei ihrem Ehegatten im Jahr 2006 „*eine bis heute andauernde Operationsserie*“ begonnen habe, dann hätte sie bei der gewählten Bewirtschaftungsart notfalls darauf reagieren können und müssen, indem sie eine andere Person zu den gleichen Bedingungen als Dienstnehmer beschäftigt und „*als Hausmeister für das Anwesen Hof*“ angestellt hätte, die im Rahmen dieses Dienstverhältnisses - wie ihr Ehegatte - auch für die Appartementvermietung herangezogen worden wäre.

Wenn die Bf. zu verstehen gab, dass durch die dauernden (bereits zu Beginn der Appartementvermietung bestehenden) Belästigungen und Beleidigungen durch CC die Vermietungstätigkeit negativ beeinflusst worden sei (CC sei „*schreiend am Parkplatz*“ gestanden oder habe Jugendgruppen geschickt, die „*nicht gerade für ein gutes Image*“ gesorgt hätten; vgl. das Schreiben vom 31. August 2014 und das Vorbringen anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht), dann ist dem Folgendes zu entgegnen:

Auch wenn die Bf. in Einzelfällen nicht erfüllte Erwartungen der Gäste schlichten musste und diese allenfalls vorzeitig abgereist sind (anlässlich der mündlichen Verhandlung räumte die Bf. selbst ein, dass dies in all den Jahren nur einmal vorgekommen sei) bzw. aufgrund der Vorkommnisse nicht als Stammgäste gewonnen werden konnten, hätten sich ohne weiteres neue Gäste gewinnen lassen. Es kann wohl ausgeschlossen werden, dass sich auch nur ein potenzieller Gast - ob aus dem In- oder Ausland - allein wegen der „*familiären Zwistigkeiten*“ der Bf. von einer Buchung des „*Hofes*“ (telefonisch oder über das Internet mittels E-Mail) hätte abhalten lassen; dies allein deswegen, weil er von diesen „*familiären Zwistigkeiten*“ gar keine Kenntnis haben konnte. Damit geht auch der Einwand ins Leere (vgl. das Schreiben vom 8. September 2014), dass ein „*gut verkaufbares Produkt*“ (Anm.: die Appartementvermietung) „*durch äußere Umstände unverkäuflich geworden*“ sei.

Es ist daher kein sachlicher Zusammenhang zwischen den „*familiären Zwistigkeiten*“, die sich für die Bf. durchaus belastend und zeitaufwändig gestalteten, und der konkreten Appartementvermietung, insbesondere dem Ausbleiben der Mieteinnahmen, erkennbar. Vollkommen unerklärlich ist zudem, dass etwa in den Jahren 2009 und 2011 bei den gegebenen Rahmenbedingungen überhaupt keine Mieteinnahmen erzielt wurden; dies lässt sich auch mit den eingewendeten „*familiären Zwistigkeiten*“ nicht erklären und ist wohl einzig auf die fehlende Vermietungsabsicht durch die Bf. auch ab dem Jahr 2008 zurückzuführen .

Ob es sich bei Ereignissen um gewöhnliche Risiken oder um Unwägbarkeiten handelt, hängt von der objektiven Risikowahrscheinlichkeit ab. Ist der Eintritt eines Ereignisses wahrscheinlich oder für die Betätigung in ihrer konkreten Art typisch, so liegt ein gewöhnliches Risiko vor. Ist der Eintritt eines Ereignisses unwahrscheinlich, so liegt eine Unwägbarkeit vor. Als Unwägbarkeit gelten insbesondere Fälle höherer Gewalt, wie zB Brand, Hochwasser, Erdbeben. Zum gewöhnlichen Risiko bei der Vermietung der in §

1 Abs. 2 Z 3 LVO näher bezeichneten Einheiten gehört die durchschnittliche Auslastung (das Mietausfallswagnis). Dies gilt insbesondere auch für die gänzliche Leerstehung einzelner solcher Objekte. Die Unvermietbarkeit einer in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO näher bezeichneten Einheit ist daher keine Unwägbarkeit, die zur Annahme durchschnittlicher Verhältnisse in der Prognose berechtigt. Enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit verweisen nicht zwingend auf ungewöhnliche Umstände, sondern gehören zu den allgemeinen Bedingungen des Wirtschaftens (gewöhnliche Geschäftsrisiken; vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2015, § 2 Rz 273). Eine geringere Auslastung einer Ferienwohnung als ursprünglich angenommen stellt keine Unwägbarkeit dar (vgl. Renner in Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 370).

G6) Im Dezember 2011 konnte die Bf. mit dem Vergleich vor dem Landesgericht G betreffend die behaupteten Ansprüche der CC aus einem Schenkungspflichtteil „einen vorläufigen Schlussstrich zumindest unter die vielen Verfahren erzielen“ (vgl. das Schreiben vom 31. August 2014), wodurch die „familiären Zwistigkeiten“ offensichtlich ein Ende fanden. Wie die Bf. mit Ergänzung zum Vorlageantrag vom 6. Juli 2012 ausführte, könne und werde sie sich nun mit ihrer Tochter ab der Sommersaison 2012 voll und ganz der Appartementvermietung widmen. Es werde bereits in der Sommersaison 2012 mit 90 Belegtagen und ab dem Jahr 2013 dann mit jährlich 200 Belegtagen zu rechnen sein.

In den Jahren 2012 und 2013 wurden jedoch - entgegen der Prognose - lediglich 113 bzw. 102 Nächtigungen (von 2.190 möglichen Nächtigungen bei Vollauslastung bzw. 1.200 prognostizierten Nächtigungen bei 200 Vollbelegtagen) erzielt. Für das Bundesfinanzgericht ist das ein Beweis mehr, dass die „familiären Zwistigkeiten“ in den Vorjahren keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Appartementvermietung haben konnten und nicht die Ursache für das Ausbleiben der Mieteinnahmen sein konnten; diese ließen sich - nach Beendigung der privaten Unstimmigkeiten - auch in den Jahren ab 2012 nicht im erwarteten Ausmaß erzielen. Plausible Gründe für das Ausbleiben der Mieteinnahmen in den Jahren 2012 und 2013 konnte die Bf. nicht nennen, weshalb - bei den gegebenen günstigen Rahmenbedingungen - wiederum nur auf eine fehlende Vermietungsabsicht durch die Bf. geschlossen werden kann. Der geplante Neuanfang im „Hof“ durch Umsetzung eines Konzeptes des betreuten Wohnens zusammen mit DD, dem Geschäftsführer des Bauunternehmens X, kann jedenfalls nicht für das Ausbleiben der Mieteinnahmen in den Jahren 2012 und 2013 verantwortlich gemacht werden, zumal sich dieses Projekt lediglich in der Planungsphase befunden hat und aus dargestellten Gründen über dieses Stadium nicht hinausgekommen ist.

G7) Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass während der aufrechten Appartementvermietung keine unerwarteten Umstände (Unwägbarkeiten) vorgelegen sind, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkt hätten. Es ließ vielmehr die von der Bf. konkret gewählte Art der Bewirtschaftung, die sich in einer fehlenden ernsthaften Vermietungsabsicht manifestierte, von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten.

Diesfalls liegt bei einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Appartementvermietung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

H1) Für die Bf. ließe sich auch nichts gewinnen, wenn man - entgegen der Prognoserechnung lt. Beilage 2 dieses Erkenntnisses - von der objektiven Ertragsfähigkeit der Appartementvermietung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO ausgehen wollte. (So ließ der - damalige - steuerliche Vertreter der Bf. in seinem Schreiben vom 30. März 2011 während der Außenprüfung anklingen, dass bei den mit dem Ehegatten und der Tochter abgeschlossenen Dienstverhältnissen überprüft werden müsste, ob hier nicht allenfalls bloß eine familienhafte Mitarbeit vorliege, die einem Fremdvergleich nicht standalte, weshalb der Lohnaufwand steuerlich nicht zu berücksichtigen sei.) Bei positiver Ertragsprognose hätte die vor Erzielen eines Gesamterfolges beendete Appartementvermietung wegen **Unwägbarkeiten** im Sinne der vorstehenden Ausführungen vorzeitig beendet werden müssen, um für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle annehmen zu können.

H2) **Beendigung der Appartementvermietung:** Nachdem ein geplanter Neuanfang im „*Hof*“ durch Eingliederung der bestehenden Appartements in ein Konzept des betreuten Wohnens aus dargestellten Gründen (plötzlicher Tod des Geschäftsführers des Bauunternehmens X, mit dem das Projekt hätte realisiert werden sollen, im September 2013) nicht zustande kam, entschied sich die Bf., die Appartementvermietung einzustellen. Die letzten Nächtigungen wurden für Juli 2013 gemeldet, ab August 2013 sind keine Nächtigungen mehr angefallen. Die Gründe für die Beendigung der Appartementvermietung wurden von der Bf. wie folgt dargestellt (vgl. das Schreiben vom 31. August 2014): „*Der Rückblick auf die letzten 12 Jahre im Gebiet, das Resümee über die Summe aller Ereignisse und Erfahrungen, ausführliche Gespräche im Familienkreis, der Tod meiner Schwiegermutter im Dezember 2013 und die Pflege meiner eigenen dementkranken 82-jährigen Mutter haben mich zu dem Entschluss kommen lassen, nun doch die Zelte hier im Gebiet abzubrechen, den Hof zu verkaufen*.

Die Einstellung der Appartementvermietung war demnach das Ergebnis von Enttäuschungen und unerfüllten Erwartungen, die den Bereich der privaten Lebensführung betrafen (Stichwort: „*familiäre Zwistigkeiten*“). Aufgrund der „*Summe aller Ereignisse und Erfahrungen*“ seit der Übersiedelung ins Gebiet im Jahr 2002 mangelte es der Bf. offensichtlich am Willen, die Appartementvermietung weiter zu betreiben. Dabei handelte es sich - wie bereits ausführlich begründet - um keine die Appartementvermietung betreffenden Unwägbarkeiten (unvorhergesehene Ereignisse). Auch der Tod der Schwiegermutter und die Pflege der eigenen Mutter stellen Ereignisse dar, die den privaten Lebensbereich der Bf. betreffen und mit der Appartementvermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart in keinem sachlichen Zusammenhang stehen.

Für das Bundesfinanzgericht lässt sich insbesondere nicht nachvollziehen, warum die Appartementvermietung vor Erzielen eines Gesamterfolges beendet wurde, obwohl sich die Bf. - nach Beendigung der Erbstreitigkeiten - noch im Sommer 2012 mit ihrer Tochter voll und ganz der Appartementvermietung widmen konnte und wollte

und aufgrund der dem Schreiben vom 6. Juli 2012 (Ergänzung zum Vorlageantrag) beigelegten berichtigten Prognoserechnung selbst von der objektiven Ertragsfähigkeit der Appartementvermietung überzeugt war. Es ergeben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, warum die Appartementvermietung - nach Beendigung der Erbstreitigkeiten - nicht in der von der Bf. beabsichtigten Bewirtschaftungsart hätte geführt werden können.

H3) Die Beendigung der Appartementvermietung hängt auch wesentlich mit der Pensionierung der Bf. zusammen. Sie legte ihre Gewerbeberechtigung (lautend auf „*Gastgewerbe mit dem Berechtigungsumfang nach § 111 Abs. 1 Z 1 GewO 1994 in der Betriebsart Pension*“) mit 31. Juli 2013 zurück und bezieht seit dem 1. August 2013 eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung und der Antritt der Alterspension können nicht als unvorhergesehene Ereignisse gesehen werden, da diese Schritte von der Bf. beabsichtigt waren und von ihr aus freien Stücken gesetzt wurden.

Hat der Vermieter den freien Entschluss zur vorzeitigen Beendigung einer ursprünglich zeitlich unbegrenzt geplanten Vermietungstätigkeit erst nachträglich aus privaten Motiven (zB Pensionierung) gefasst, so ist sie insgesamt - also auch für die Vergangenheit - Liebhaberei. Denn für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit ist nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend. Eine freiwillige nachträgliche Planänderung, die zur vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit führt, hat daher - wie die bloße Änderung der Art der Bewirtschaftung - Auswirkung auf die objektive Ertragsfähigkeit einer „*kleinen Vermietung*“ (vgl. Rauscher/Grübler, „*Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*“², Rz 313) .

I1) Somit ist - zusammengefasst - die gegenständliche Appartementvermietung als Liebhaberei iSd LVO zu beurteilen. Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO („*kleine Vermietung*“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich - wie bereits dargestellt - ebenfalls nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen. Aus § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 und § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO ergibt sich, dass die dauerhaft verlustträchtige Appartementvermietung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit iSd Art. 4 der 6. RL (bzw. Art. 9 der MwStSystRL) handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt.

I2) Mit Schreiben vom 8. September 2014 (vgl. dessen Pkt. 8) beantragte die Bf., den Rechtsanwalt BB als Zeugen zu laden. Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben (vgl. Ritz, BAO⁵, § 183 Tz 2, mwN). RA BB sollte als Zeuge geladen werden, „*um die Tatsache einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Richtlinie darstellen zu können*“.

Beweisanträge sind abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden. Das Bundesfinanzgericht ist im Beschwerdefall ohnehin vom Vorliegen einer - wenngleich dauerhaft verlustträchtigen - unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit im Sinne der 6. RL (bzw. der MwStSystRL) ausgegangen (vgl. dazu die Ausführungen unter Pkt. F3) dieses Erkenntnisses), weshalb von der Einvernahme des RA BB als Zeuge Abstand genommen werden konnte. Im Übrigen wird auf die bereits mehrfach erwähnte Stellungnahme des RA BB verwiesen, die dem Finanzamt vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 6. Mai 2011 vorgelegt wurde und die vom Bundesfinanzgericht in seinen Erwägungen auch entsprechend berücksichtigt wurde.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus hing die Entscheidung zur Frage, ob während der aufrechten Appartementvermietung unerwartete Umstände (Unwägbarkeiten) vorgelegen sind, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkt hätten, im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. November 2015

