

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X . betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 - 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert im Rechtsbestand.

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

## Entscheidungsgründe

Das gegenständliche Rechtmittelverfahren steht sachverhaltsbezogen in einem Zusammenhang mit der zu RV/2100724/2011 ergangenen BFG-Erledigung betreffend den Gatten der Beschwerdeführerin (Bf).

1. Als Resultat einer in den Jahren 2008/2009 parallel bei der Bf, ihrem Gatten und der S GmbH, FN 999999z (in der Folge S-GmbH) für den Zeitraum 2004-2007 durchgeführten **Außenprüfung** (AP) beurteilte das Finanzamt X (FA) in den verfahrensgegenständlichen Umsatz- (USt) und Einkommensteuer- (ESt) Bescheiden betreffend die Jahre 2005 bis 2007 die ab 2005 erklärten Einkünfte der Bf aus der Vermietung eines Ferienhauses in (Ferienort) als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung.

Das FA begründete die Liebhabereibeurteilung mit einer äußerst adaptierungsbedürftigen Prognoserechnung, welche die Bf im AP-Verfahren vorgelegt habe. Neben einer unrealistischen Steigerung der Mieteinnahmen und dem Fehlen eines Mietausfallrisikos, seien darin ausgabenseitig völlig unzureichende Ansätze gewählt worden (Finanzierungskosten auf Basis eines Abstattungskredites bei tatsächlicher Fremdfinanzierung mit endfälligem CHF-Fremdwährungskredit, keinerlei Instandhaltungskosten trotz im Mietvertrag festgehaltener Dachschäden und verkürzter Restnutzungsdauer des 1969 errichteten Gebäudes lt. von der Bf vorgelegtem SV-Gutachten). Da sich nach entsprechender Korrektur der Prognoserechnung kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren

Zeitraumes ergebe, stelle die Vermietung des Ferienhauses eine Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 (LVO) dar.

2. In der **Berufung** gegen die aufgrund der AP-Feststellungen ergangenen Bescheide für 2005 - 2007 verwehrte sich die Bf gegen die Beurteilung der Abgabenbehörde und legte eine korrigierte Prognoserechnung vor, nach welcher sie aus diesem Objekt bis Ende 2024 voraussichtlich ein positives Gesamtergebnis von 2.155,- € erzielen werde.

3. Ohne weitere Maßnahmen und ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, legte das FA das Rechtsmittel der Bf (gemeinsam mit jenem zur ESt 2004 sowie jenen der S-GmbH und des Gatten gegen die Bescheide nach den parallel geführten AP) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im **Vorlagebericht** verwies das FA auf nach wie vor nicht nachvollziehbare Ansätze in der geänderten Prognoserechnung der Bf (neuerlich insbesondere zu geringe Zinsen und Instandhaltungskosten), weshalb man an der bisherigen steuerlichen Beurteilung festhalte.

4. In einem Nachtrag zum Vorlagebericht informierte das FA das nunmehr zuständige BFG über den Verkauf des Ferienhauses durch die Bf im Juli 2014.

5. Im Zuge des gerichtlichen Ermittlungsverfahrens erging ein umfangreicher Ergänzungsvorhalt mit klärungsbedürftigen Fragen u.a. zum verfahrensgegenständlichen RM-Streitpunkt an die Bf. Zugleich wurde sie aufgefordert, sich zu den FA-Ausführungen im Vorlagebericht zu äußern.

Nach antragsgemäß verlängerter, mehrmonatiger Frist sah sich die Bf in Hinblick auf den lange zurück liegenden Zeitraum außer Stande, auch nur zu einem der angeführten Punkte Stellung zu nehmen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

a) Sachverhaltsfeststellung:

Die Bf und ihr Gatte besitzen seit Jahren in der „Urlaubsregion (Ferienort)“ eine Liegenschaft zur Privatnutzung (seit 2002 im Eigentum der Bf). Im Juni 2005 erwarb sie um 90.000,- US Dollar (rd. 69.000,- €) von einem kanadischen Vorbesitzer das unmittelbar angrenzende Grundstück mit einem (möblierten) Ferienhaus (Bj. 1969), bestehend aus Küche, Wohnzimmer, 2 Schlafzimmern im OG und den üblichen Nebenräumen. Der Kauf (etwa 72.200,- € incl. Nebenkosten) erfolgte zur Gänze fremdfinanziert mittels endfälligem CHF-Fremdwährungskredit mit 20jähriger Laufzeit.

Ein dem FA von der Bf vorgelegtes Sachverständigengutachten vom 8.Dez.2006 bezeichnet den Bauzustand des Gebäudes als „*übliche gute Unterhaltung*“ und geht per Stichtag April 2005 von einer Restnutzungsdauer von 24 Jahren für das Objekt aus (= 60 Jahre Gesamtnutzungsdauer).

Im Dez.2007 wurde das Ferienhaus und die darin befindliche Einrichtungen in einem Mietvertrag als „*brauchbar*“ beschrieben, allerdings sei das Welleternitdach „*sehr*

*schadhaft (wurde vom Vermieter notdürftig versorgt)*“. Ein Anhang zum Mietvertrag listet geplante „*Umbauarbeiten*“ auf (Mietvertrag mit Ehepaar B vom 14.Dez.2007).

Bis zu dieser Vermietung durchgeführte Adaptierungs- bzw. Sanierungsmaßnahmen sind den Abgabenerklärungen der Bf nicht zu entnehmen.

Auch der Gatte der Bf, an den diese das Ferienhaus rd. 3 ½ Monate nach dem Erwerb zunächst für zwei Jahre befristet (ohne Kündigungsmöglichkeit) vermietet hatte, weist erst in der Überschussermittlung für 2006 entsprechende Werbungskosten aus - allerdings mit einem ausgesprochen bescheidenen Investitionsvolumen von insgesamt 3.360,- € (davon 2.295,- € auf den Einbau einer Dusche entfallend).

Dass mit einem derart geringen Kostenaufwand keine grundlegende Adaptierung des Objekts finanziert werden konnte, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Die Beurteilung des Bauzustandes des – offenbar im Vorfeld des Erwerbes besichtigten („*Stichtag 18.April 2005*“) - Ferienhauses - als „*übliche gute Unterhaltung*“ im mehr als 1 ½ Jahre später erstellten SV-Gutachten macht vor diesem Hintergrund den Eindruck einer Gefälligkeitsformulierung, deren Aussagekraft auch mit Blick auf die mit 60 Jahren gewählte technische Gesamtnutzungsdauer des Objekts zu relativieren ist.

Aus Sicht des BFG wird damit ein als Ferienunterkunft Ende der 60iger Jahre des letzten Jahrhunderts in einfacher Bauweise errichtetes und seither nicht grundlegend verändertes Gebäude beschrieben.

Auf Basis dieser Aktenlage geht das BFG davon aus, dass sich das 2005 erworbene Ferienhaus der Bf beim Erwerb und in der Folge im weiteren Verfahrenszeitraum in einem weitgehend ursprünglichen Bau- und durchschnittlichen Erhaltungszustand befand, der ohne umfassende Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen den für eine touristische Vermarktung in der Region aktuell erforderlichen Anforderungen nicht entsprach. Solche Maßnahmen wurden allerdings im Verfahrenszeitraum weder von der Bf als Eigentümerin, noch von deren Gatten als dem ersten Mieter des Ferienhauses durchgeführt. Tatsächlich weisen beide in den Abgabenerklärungen für 2005 gar keinen Investitionsaufwand aus. Auch in den Erklärungen für die beiden Folgejahre finden sich nur Hinweise auf die bereits erwähnten Adaptierungsmaßnahmen untergeordneten Ausmaßes (Einbau einer Dusche durch den Gatten bzw. „*notdürftige Versorgung*“ des schadhaften Daches).

Der - der Abgabenbehörde erstmals 2009 im AP-Verfahren (ohne Vergebührensvermerk) vorgelegte - Zweijahres-Mietvertrag zwischen der Bf und ihrem Gatten vom 15.Okt.2005 sieht für das möbliert angemietete Ferienhaus ein Gesamtentgelt von 5.000,- € (incl. Betriebskosten) + 20% USt vor, somit ein Jahresnettoentgelt von 2.500,- €. Regelungen über den Zahlungsmodus bzw. Zahlungsfristen fehlen im Vertrag. Weitere Zahlungsverpflichtungen übernahm der Gatte nicht.

Nach weiteren im AP-Verfahren vorgelegten Unterlagen (Bankbelege) leistete die (seit 15.Dez. 2005 in ein Einzelunternehmen des Gatten umgewandelte) S-GmbH am

20.Dez.2005 eine als „*Mietvorauszahlung (Ferienort)*“ bezeichnete Zahlung von 12.000,- € an die Bf.

Auf Basis des o.a. Mietvertrages wurde damit das Nutzungsentgelt (samt 20% USt) für vier Jahre im Voraus bezahlt.

Einen Zusammenhang des Mietverhältnisses in (Ferienort) mit der S-GmbH oder einem Einzelunternehmen des Bf erbrachte das durchgeführte Ermittlungsverfahren nicht. Sowohl der Bf als auch dessen Gattin erklärten aus der Vermietung des Ferienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Mietvertrag vom 1.Nov.2005 vermietete der Gatte der Bf seinerseits das Ferienhaus um 5.200,- € + 20% USt für die Wintersaison 2005/2006 (15.Dez.2005 - 15.April 2006) an die (Ferienort)-Hotels GmbH, FN 222222t, eine vor Ort gewerblich tätige Tourismusvermarktungsgesellschaft (im Folgenden kurz Hotel-GmbH).

Der Text dieses - ebenfalls nicht vergewährten - Mietvertrages entspricht in weiten Bereichen wortgleich dem mit 15.Okt.2005 datierten Mietvertrag zwischen der Bf und ihrem Gatten zum Ferienhaus (von der Bezeichnung des Mietobjekts bis hin zur Haltung von Haustieren und den angeschlossenen „*allgemeinen Geschäftsbedingungen*“).

Hinweise auf eine Untervermietung finden sich in keinem der beiden Mietverträge.

Aufgrund der Übereinstimmungen geht des BFG davon aus, dass der Mietvertrag des Gatten der Bf mit der Hotel-GmbH als Mustervertrag für den mit 15.Okt.2005 datierten Mietvertrag zwischen der Bf und ihrem Gatten diene und Letzterer daher tatsächlich erst nachträglich erstellt wurde. Dafür spricht nicht zuletzt die Verrechnung von 20% USt in beiden Verträgen.

Im Unterschied zum Ehegatten-Mietvertrag enthält der Mietvertrag mit der Hotel-GmbH allerdings sehr detaillierte Vereinbarungen zum Zahlungsmodus und zur Fälligkeit des Nutzungsentgelts (monatliche Teilzahlungen von 1.300,- € + 20% USt, jeweils fällig am 15. d. M.) und listet zudem eine Reihe von Nebenkosten für die Hotel-GmbH auf (Kostentragung für Bettwäsche, Endreinigung und Gemeindeabgaben sowie Stromverbrauch lt. gesonderter Zählerablesung zu Saisonende).

Für darüber hinausgehende Bewirtschaftungskosten, wie etwa die Versicherung und die Beheizung des Ferienhauses (Ölheizung), hatte demnach der Vermieter (= Gatte der Bf) aufzukommen.

Weder das Mietverhältnis zwischen dem Gatten der Bf und der Hotel-GmbH noch jenes zwischen der Bf und ihrem Gatten wurden nach dem vereinbarten Endtermin verlängert.

Vielmehr vermietete die Bf das Ferienhaus bereits ab Sept.2007 - somit noch vor Ablauf des Mietverhältnisses mit ihrem Gatten - um monatlich 300,- € Bruttomiete (incl. 10% USt) + Übernahme der laufenden Bewirtschaftungskosten für die Dauer von drei Jahren an Fremdmieten. Zugleich räumte sie den neuen Mietern eine Option auf eine dreijährige Verlängerung des Mietverhältnisses und eine Kaufoption ein. Dieses neue Mietverhältnis war nach der Aktenlage bis Sommer 2012 unverändert aufrecht (ab Beginn der zweiten

Vertragslaufzeit mit einem erhöhten Bruttoentgelt von mtl. 400,- €, bei gleichzeitigem Wechsel der Bf zur Kleinunternehmerregelung).

Etwa zwei Jahre nach der Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Ehepaar B veräußerte die Bf das Ferienhaus im Sommer 2014 um einen Pauschalkaufpreis von 108.000,- € (ohne USt), ohne zwischenzeitige neuerliche Vermietung (Quellen: Abgabenerklärungsdaten der Bf; Grundbuch).

Abgesehen vom Jahr 2005, in dem aufgrund der Mietzinsvorauszahlung des Bf ein positives Ergebnis erzielt worden war, hatte die Vermietungstätigkeit bei der Gattin in sämtlichen Jahren bis zum Verkauf zu Werbungskostenüberschüssen und damit auch zu einem negativen Gesamtergebnis geführt.

Da Fragen des BFG zur Vermietungstätigkeit in (Ferienort) im gerichtlichen Ermittlungsverfahren unbeantwortet blieben, ist über die ursprüngliche oder auch eine allenfalls später geänderte Planung der Bf zur Nutzung des Ferienhauses ebenso wenig bekannt, wie über die Gründe für die von vorne herein auf zwei Jahre befristete Vermietung des Objekts an den Gatten, für die Vorauszahlung des Mietentgelts durch die (bereits umgegründete) S-GmbH für einen Zeitraum von vier Jahren sowie für die vorzeitige Beendigung dieses Mietverhältnisses ohne anteilige Rückzahlung des vorausbezahlten Nutzungsentgelts (Quelle: Erklärungsdaten der Eheleute 2007).

Ungeklärt blieben dadurch auch die Gründe für die Beendigung des Dauermietverhältnisses, die Nutzungsverhältnisse in den zwei Jahren danach und nicht zuletzt jene Umstände, die zum Verkauf des Ferienhauses im Jahr 2014 geführt hatten.

Entsprechend können vom BFG keine Feststellungen über das Vorliegen allfälliger Unwägbarkeiten getroffen werden, die zur Beendigung der Vermietungstätigkeit durch die Bf führten.

Zur Vermietung durch den Gatten der Bf ist nach dem Auslaufen des Mietverhältnisses mit der Hotel-GmbH für die Wintersaison 2005/2006 für einen Zeitraum von fast 1½ Jahren - konkret für die Zeit zwischen dem 15. April 2006 und der vorzeitigen Beendigung des Ehegatten-Mietverhältnisses Ende August 2007 – in den AP-Unterlagen nur ein einziger Buchungsvorgang belegt (Anzahlung vom 5. Dez. 2006 für einen 4tägigen Aufenthalt im Jänner 2007). Für zwei weitere Buchungen liegen lediglich – als Beweismittel unzureichende - Zweitschriften von angeblich gelegten Rechnungen ohne zugehörige Zahlungsnachweise vor.

Eine Prognoserechnung zu seiner Vermietungstätigkeit legte der Gatte nicht vor. Sein in den Jahren 2005-2007 tatsächlich erzieltetes Gesamtergebnis aus der Vermietung des Ferienhauses war, wie bei der Bf, negativ.

So wie die Bf blieb auch deren Gatte Antworten auf die zu seiner Vermietungstätigkeit detailliert gestellten Fragen im gerichtlichen Ermittlungsverfahren schuldig. Auch zu seiner ursprünglichen oder allenfalls auch später geänderten Planung betreffend die Nutzung des Ferienhauses ist daher nichts bekannt. Ebenso blieben die Motive für die auf zwei

Jahre befristete Anmietung des Objekts von der Bf und für die Vorauszahlung des Mietentgelts durch die (bereits umgewandelte) S-GmbH für einen Zeitraum von vier Jahren im Dunkeln. Ungeklärt blieben auch die Gründe für die unterbliebene Fortsetzung der Geschäftsbeziehung mit der Hotel-GmbH sowie Details zu allfälligen Bemühungen des Gatten um eine nachfolgende Vermietung.

Der Argumentation im Rechtsmittel ist allerdings zu erschließen, dass eine Vermietung an die Hotel-GmbH von vorne herein nur in der Wintersaison geplant gewesen war.

Zur Vermietungstätigkeit der Bf wurden im abgabenbehördlichen Verfahren zwei unterschiedliche Prognoserechnungen vorgelegt.

Die zunächst im AP-Verfahren übermittelte Prognoserechnung kam bereits ab dem 13. Jahr (2017) zu einem positiven Gesamtergebnis, ging allerdings von völlig unrealistischen Ansätzen aus (jährliche Einnahmenzuwächse (2010 sogar fast 47%!)), kein Mietausfallswagnis, Werbungskosten lediglich in Form der AfA vom Gebäudealtbestand sowie für Zinsaufwand (berechnet von fiktivem Abstattungskredit), kein Reparaturaufwand).

Der als Beilage zum Rechtsmittel angeschlossenen korrigierten Prognoserechnung zur Vermietung ihres Ferienhauses zufolge, plante die Bf bis Ende 2024 (= 20,5 Jahre Prognosezeitraum) ein positives Gesamtergebnis von 2.155,- € zu erzielen.

Neben einer „*Umstellung auf Kleinunternehmer*“ ab 2010 enthält die „Planungsrechnung“ nunmehr die Einnahmenerhöhung von fast 47% ab 9/2013 (somit ab dem planmäßigen Ende der zweiten Vermietungsperiode an das Ehepaar B ) und in der Folge 1% p.a. Index-Anpassung. Ab 2011 kommen jährlich je 3% der Nettomiete als Mietausfallsrisiko und „sonstige Werbungskosten“ sowie jährlich 2% der Nettomiete als Instandhaltungsaufwand in Abzug. Die Finanzierungskosten werden ab 2010 durchgehend mit 2% p.a. vom endfälligen Kreditvolumen (80.000,- €) berechnet. Betriebskosten werden zur Gänze als Durchläufer behandelt.

Tatsächlich erzielte die Bf nach den Daten ihrer Abgabenerklärungen aus der Vermietung des Ferienhauses in (Ferienort) in den Jahren 2005-2012 einen Werbungskostenüberschuss von insgesamt -15.691,- € (2005 einziges positives Jahresergebnis aufgrund der Mietvorauszahlung des Gatten).

Im Vergleich dazu hatte sie für diesen Zeitraum zunächst ein Negativergebnis von - 1.184,- € bzw. in der korrigierten Prognoserechnung (Berufungsbeilage) von – 9.842,- € angenommen. Selbst gegenüber der korrigierten Variante erzielte die Bf damit tatsächlich ein um rd. 60% höheres Negativergebnis, das sich bis zum Verkauf Mitte 2014 noch um die laufenden Kosten für zwei weitere Jahre (AfA, 1/10-Absetzungen ab 2011, Fremdfinanzierung) erhöhte.

b) Rechtslage:

Nach § 21 BAO ist - von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen - für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen. Diese Grundsätze kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Wie der VwGH bereits wiederholt betont hat, liegt der Grund für diese Anforderungen darin, dass zwischen nahen Angehörigen regelmäßig ein Interessengegensatz fehlt, wie er für Rechtsgeschäfte unter Fremden typisch ist. Dies bringt die Gefahr der willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich, der im Interesse der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen (§ 114 BAO) zu begegnen ist. Andererseits steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Notwendigkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung (vgl. z.B. VwGH 28. 5. 2015, 2012/15/0106; 25. 7. 2013, 2011/15/0151; 26.02.2013, 2010/15/0014; 29. 9. 2010, 2007/13/0054).

Ist eine verlustträchtige Vermietung zwischen nahen Angehörigen im Lichte der angeführten Grundsätze steuerlich anzuerkennen, bleibt nach den Vorgaben der Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33 idgF (LVO) zu prüfen, ob daraus voraussichtlich innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ein der Besteuerung zugänglicher Gesamtüberschuss erzielbar ist.

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

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung stellt § 1 Abs. 2 LVO auf die abstrakte Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes ab. Das gilt auch dann, wenn im konkreten Einzelfall die tatsächliche Vermietung einer solchen Einheit zu Geschäftszwecken erfolgt (vgl. VwGH

23.11.2016, Ro 2014/15/0048; 16.11.2014, 2010/13/0159; 19.4.2007, 2006/15/0055; 23.9.2010, 2007/15/0245).

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen oder der Werbungskosten erwarten lässt (objektive Ertragsfähigkeit). Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum eine Zeitspanne von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Ergeben sich aufgrund von absehbaren nachhaltigen Verlusten Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft einer „kleinen Vermietung“, obliegt es dem Vermieter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO zu widerlegen und mittels realistischer Prognoserechnung darzutun, dass die Vermietung unter der Annahme gleichbleibender Bewirtschaftung nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des Vermieters. In der Prognoserechnung sind daher die zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben mit realistischen Werten und unter reeller Abschätzung typischer Betätigungsrisiken zu erfassen.

Der Ansatz eines (auf die Verhältnisse des Einzelfalles abstellenden) Mietausfallsrisikos gehört nach der VwGH-Judikatur ebenso zu den unverzichtbaren Bestandteilen einer realistischen Prognoserechnung, wie die Berücksichtigung von künftigen Reparaturkosten, deren Höhe sich an den Anschaffungskosten des Mietobjekts zu orientieren hat und auf den Erhaltungszustand des konkreten Mietobjekts Bedacht nehmen muss. Auch bei der Finanzierung ist auf die tatsächliche und nicht auf eine hypothetische Finanzierungsvariante abzustellen. Für die Höhe des Zinssatzes von Fremdfinanzierungen ist die nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens im langjährigen Schnitt anzunehmende Entwicklung der effektiven Finanzierungskosten (nominelle Kreditzinsen einschließlich Bankenaufschlag + Bankspesen) maßgeblich.

Inwieweit die Annahmen einer Prognose plausibel sind, ist an Hand der seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten Ergebnisse zu überprüfen.

Bei maßgeblicher Änderung der Art der Vermietung gilt die bisherige Betätigung als beendet. Mit der Änderung beginnt eine neue Vermietungstätigkeit, für welche bei Verlusterzielung wiederum eine Liebhabereiprüfung durchzuführen ist. Auf die Beurteilung der Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart wirkt diese neue Vermietungstätigkeit nicht zurück. Die abgeschlossene Vermietung und die geänderte Vermietung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu überprüfen.

Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, für deren Beantwortung neben einer fundierten Prognoserechnung auch die Erkenntnisse aus bereits erklärten bzw. veranlagten Jahren heranzuziehen sind. Ein Zurückbleiben der tatsächlichen hinter den prognostizierten Einnahmen bzw. das Auftreten höherer als die prognostizierten Ausgaben im Beobachtungszeitraum rechtfertigen Zweifel an der Prognoserechnung. Insbesondere darf eine Prognoserechnung auch nicht von den zu Beginn der Betätigung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Weichen bereits die für die ersten Jahre der Vermietung prognostizierten Werte eklatant vom den tatsächlich eingetretenen ab, eignet sich die Prognoserechnung als Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung in der konkret gewählten Art - und damit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO - nicht (vgl. VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007; 25.11.2013, 2011/15/0182, 19.3.2013, 2010/15/0106; 18.10.2012, 2010/15/0167; 24.5.2012, 2009/15/0075; 19.4.2007, 2006/15/0055; 28.6.2006, 2002/13/0036; 21.9.2005, 2001/13/0278; 30.10.2003, 2003/15/0028 und Jakom, EStG Kommentar9, § 2, Rz 258ff, je mwV.). ]

§ 6 LVO sieht für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auch Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vor. Der VwGH hat die EU-Konformität dieser Bestimmung bereits wiederholt bestätigt (z.B. VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0048; 16.2.2006, 2004/14/0082).

#### c.) rechtliche Beurteilung:

Die hier zu beurteilende Vermietungstätigkeit der Bf betreffend deren 2005 erworbenes Ferienhaus in (Ferienort) wird den Anforderungen an eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle gemäß den durch die LVO festgelegten Vorgaben nicht gerecht.

Zunächst war bereits das Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrem Gatten betreffend das verfahrensgegenständliche Ferienhaus nicht nach Art einer unter fremden Mietvertragsparteien üblichen Vermietung ausgestaltet. Weder entsprach der vorgelegte Mietvertrag noch dessen faktische Umsetzungen den vom VwGH entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen.

Aus Sicht des BFG diene das zwischen den Eheleuten vereinbarte Mietverhältnis nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt ausschließlich dem Zweck, die Allgemeinheit mit maximaler steuerlicher Wirksamkeit an den Kosten einer privaten Vermögensanlage zu beteiligen. Die dazu gewählte Vorgangsweise setzte das für Rechtsgeschäfte zwischen Angehörigen typische Fehlen eines wirtschaftlichen Interessensgegensatzes zwischen den Vertragsparteien voraus. Das Ziel einer Nutzung des Ferienhauses zum Zwecke der nachhaltigen Lukrierung von Einkünften wurde durch das Verfahrensergebnis nicht erwiesen.

Der mit 15.Okt.2005 datierte, dem FA erstmals 2009 im Zuge der AP (ohne Vergebührungsnachweis) vorgelegte Mietvertrag ist zunächst als Beweismittel für eine

(zeitgerecht) ausreichend nach außen in Erscheinung tretende Vermietung zwischen den Eheleuten nicht geeignet. Die festgestellten Übereinstimmungsauffälligkeiten mit dem Mietvertrag zwischen dem Gatten der Bf und der Hotel-GmbH unterstreichen, dass dieser erst nach der Vermietung des Ferienhauses an diese Gesellschaft erstellt wurde.

Andererseits belegen gerade die Abweichungen vom Mietvertrag des Gatten der Bf mit der Hotel-GmbH, dass im Ehegatten-Mietvertrag wesentliche Vertragsinhalte eines Mietverhältnisses in einer Weise festgelegt wurden, wie sie unter fremden Geschäftspartnern nicht üblich sind. Dies betrifft insbesondere den Umfang der vom Mieter zu erbringenden Gegenleistung sowie deren Entrichtung und tangiert somit zentrale Vertragspunkte von Mietvereinbarungen. Die angeschlossenen und zum Vertragsinhalt erklärten – offenbar der geplanten touristischen Nutzung durch die Hotel-GmbH entnommenen - „*allgemeinen Geschäftsbedingungen*“ ändern an der fehlenden Fremdüblichkeit nichts, zumal diese auf die abweichenden Verhältnisse der Nutzung durch den Gatten der Bf in keiner Weise abgestimmt sind und insofern vielfach ins Leere laufen (z.B. Regelung betreffend verspätete Anzahlung; Haftungsbegrenzung des Vermieters mit einer Monatsmiete).

Auch der nachfolgende Fremdmietvertrag der Bf mit den Dauermietern im Jahr 2007 unterstreicht die unter Fremden unübliche Vertragsgestaltung zum Ferienhaus zwischen den Eheleuten.

So erscheint es - neben der unterbliebenen Konkretisierung des Mietobjekts hinsichtlich Größe, Ausstattung und Erhaltungszustand (mit Hinweis auf einen deutlichen Erhaltungsrückstau, wie er im vorliegenden Fall offenbar das Dach des Hauses betraf) - unter fremden Mietvertragsparteien insbesondere unüblich, ein Pauschalentgelt für den gesamten zweijährigen Nutzungszeitraum festzulegen, ohne zugleich Regelungen zum Zahlungsmodus zu vereinbaren. Im Vergleich dazu enthalten die beiden o.a. Verträge mit Fremdmietern – die unterschiedlichen Nutzungsformen berücksichtigende – detaillierte Festlegungen zur Zusammensetzung und Höhe des zu bezahlenden Nutzungsentgelts (samt Nebenleistungen) sowie zu den Fälligkeitsterminen.

Wenn der Mietvertrag mit der Hotel-GmbH auf eine Konkretisierung des Mietobjekts hinsichtlich Raumangebot, Ausstattungsmerkmalen und Erhaltungszustand des Gebäudes, dessen Versorgungseinrichtungen und des Inventars verzichtet, so erklärt sich dies mit der kurzen Mietdauer, der tatsächlich die Funktion einer Probezeit für die Markttauglichkeit des Ferienhauses zukam.

Neben dem schriftlich festgelegten Inhalt des Ehegatten-Mietvertrages erweist sich auch dessen tatsächliche Umsetzung als unter fremden Vertragspartnern nicht üblich.

Erscheint es doch undenkbar, dass ein fremder Mieter auf Basis eines Zweijahres-Mietvertrages ohne festgelegten Zahlungsterminen, ein Nutzungsentgelt für vier Jahre im Voraus bezahlt, zumal für ein Mietobjekt mit offensichtlich beträchtlichem Modernisierungs- und Sanierungsbedarf (Stichwort: Baujahr 1969 bzw. schadhaftes Dach) und vor dem

Hintergrund der lediglich für eine Wintersaison erfolgten Weitervermietung an die Hotel-GmbH.

Dass die tatsächliche Zahlung im Namen der S-GmbH geleistet wurde, die ihrerseits gar nicht Vertragspartner war, rundet das Bild einer Gestaltung unter Vertragspartnern ohne wirtschaftliche Interessensgegensätze ab.

Ohne die (nicht fremdübliche) Mietvorauszahlung hätte die ernsthaft auf Einkünfteerzielung ausgerichtete Eigentümerin eines in einer Tourismusregion gelegenen Ferienhauses ihr Objekt zunächst zweifellos selbst dem örtlichen Tourismusbetreiber zur Vermietung angeboten. Stattdessen hat die Gattin - unter fremden Vertragsparteien undenkbar - ohne schriftlichen Mietvertrag und unentgeltlich zugewartet, bis ihr künftiger Mieter zu Beginn der Wintersaison das Haus zu eben diesem Zweck weitervermietete.

Insbesondere würde aber eine auf Einkünfteerzielung ausgerichtete Vermieterin in dieser Situation das Mietobjekt - bei dem nach den Erklärungsdaten der Bf zum Zeitpunkt der Vermietung allein zur Abdeckung der AfA und des Fremdfinanzierungsaufwands jährlich rd. 4.800,- € erforderlich waren - nicht für zwei Jahre um ein Pauschalentgelt (einschließlich Betriebskosten!) vermieten, das lediglich knapp mehr als die Hälfte dieser beiden Kostenpositionen abdeckt, umso mehr wenn sie die weiteren Bewirtschaftungskosten für das Objekt zusätzlich zu tragen hat. Ein derart niedriges Nutzungsentgelt würde unter fremden Vertragsparteien zumindest die Übertragung eindeutig geregelter Instandsetzungsverpflichtungen auf den Mieter erwarten lassen (Stichwort *schadhaftes Dach*). Die „Umbauliste“ zum Mitvertrag mit dem Ehepaar B entspringt einer solchen Intention.

Andererseits zeigt die ohne vertragliche Notwendigkeit bzw. Grundlage – vor dem Hintergrund des auf eine Wintersaison befristeten Mietvertrages mit der Hotel-GmbH - geleistete Entgeltsvorauszahlung des Mieters (Gatten der Bf), dass auch dessen Handeln nicht von wirtschaftlichen Erwägungen eines Einkünfte orientierten Vertragspartners getragen war.

Die Vorgangsweise des Gatten der Bf erscheint in Hinblick auf einen angestrebten wirtschaftlichen Erfolg aus der Vermietung des Ferienhauses als ungewöhnlich und unangemessen.

Ein wirtschaftlich agierender Mieter hätte (bei entsprechender vertraglicher Fixierung) allenfalls eine Mietzinsvorauszahlung in Form von – offenbar dringend nötigen - Investitionen in das Mietobjekt erbracht. Die tatsächlich erfolgte Geldüberweisung an die Bf erscheint unter den festgestellten Umständen aus Sicht des Mieters (Gatten) wirtschaftlich absolut unverständlich und dokumentiert dessen fehlendes Ertragsstreben ebenso deutlich, wie das Unterbleiben einer wirtschaftlich ernst zu nehmenden Nachfolgenutzung des Ferienhauses nach der Wintersaison 2005/2006 bis zum Ende des zweijährigen Mietvertragszeitraums mit der Bf. Letztlich wurde, trotz expliziter Aufforderung im BFG-Verfahren, für einen Zeitraum von fast 1½ Jahren nicht einmal ein entsprechend ernsthaftes Bemühen dargetan.

Im Ergebnis fehlt dem hier zu beurteilenden Mietvertrag zwischen der Bf und ihrem Gatten somit sowohl aus Sicht der Vermieterin als auch aus Sicht des Mieters eine Ausgestaltung, wie sie unter fremden Vertragsparteien üblich und zu erwarten gewesen wäre.

Tatsächlich erklärt sich die Ehegatten-Vermietung unter Leistung einer vierjährigen Mietvorauszahlung allein durch die Absicht einer steuerlichen Verwertung bewusst negativ gestalteter Vermietungsergebnisse beim Gatten der Bf (Ausgleich mit hohen Lohnbezügen), während das positive Ergebnis bei der Bf aufgrund ihrer Einkommenssituation im Jahr 2005 ertragsteuerlich unbelastet blieb.

Gerade einem derartigen Missbrauch von zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten soll mit den vom VwGH entwickelten Grundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entgegengewirkt werden. Es geht nicht an, die Allgemeinheit durch missbräuchliche Vertragsgestaltungen im Familienbereich an den Kosten der Erhaltung einer privaten Vermögenanlage zu beteiligen, die ihrerseits nie einen Beitrag zum Steueraufkommen leisten wird.

Im Lichte der zitierten „Angehörigenjudikatur“ des VwGH ist der von den Eheleuten gewählten Vertragskonstruktion zur beiderseitigen Nutzung des Ferienhauses in (Ferienort) für Vermietungszwecke daher die steuerliche Anerkennung zu versagen. Das Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrem Gatten ist auszublenden und den dadurch veranlassten Mietvorauszahlungen die steuerliche Wirksamkeit zur Gänze zu versagen. Das Ergebnis aus dem Mietverhältnis mit der Hotel-GmbH bzw. aus der einzelnen Anzahlung vom Dez. 2006 ist der Bf zuzurechnen.

Für die steuerliche Anerkennung der Vermietungstätigkeit bei der Bf ist der Zeitraum vom Erwerb im Juni 2005 bis zur Veräußerung des Ferienhauses im Juli 2014 relevant. Die in diesen Jahren erzielten, nach steuerlichen Grundsätzen ermittelten Ergebnisse aus der Nutzung des Ferienhauses in (Ferienort) sind an den Vorgaben der LVO zu messen.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass für das nach dem äußeren Erscheinungsbild unzweifelhaft nach Art eines Einfamilienhauses ausgestaltete Mietobjekt jedenfalls von einer Vermietung nach § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO auszugehen ist. Daran ändert auch nichts, dass das Mietverhältnis mit der Hotel-GmbH umsatzsteuerlich offenbar als Geschäftsraummieta nach § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 behandelt wurde (vgl. VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0048).

Da § 1 Abs. 2 LVO für die in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallenden Betätigungen das Vorliegen von Liebhaberei vermutet, lag mit der Zuordnung des verfahrensgegenständlichen Ferienhauses zur „kleinen Vermietung“ die Beweislast zur Widerlegung der Liebhabereivermutung bei der Bf.

Bei vorzeitiger Beendigung der Vermietungstätigkeit (durch Einstellen der Vermietung oder Übertragung des Mietobjekts) liegt aus Sicht der Liebhabereiprüfung ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor. Es obliegt dem Vermieter darzutun, dass seine ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, die Vermietung bis zum Erreichen eines Gesamterfolges

fortzuführen, dies aber an Unwägbarkeiten im Sinne von unvorhersehbaren Ereignissen bzw. Entwicklungen scheiterte (vgl. VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

Nachdem die Bf trotz Aufforderung keine Umstände aufzeigte, die den Verkauf des Ferienhauses als Unwägbarkeit belegen, liegt aus Sicht der LVO mit der Veräußerung ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum von neun Jahren vor.

In diesem Zeitraum zielte die Bf nach dem Verfahrensergebnis primär auf eine Dauervermietung des Ferienhauses ab – zunächst an die Hotel-GmbH, später an das Ehepaar B. Die dazwischen liegende Einzelvermietung stellt sich lediglich als halbherziger Versuch einer kurzfristigen Vermietung (nach Art der Hotel-GmbH) dar und lässt nicht auf eine ernsthaft betriebene Änderung der Bewirtschaftungsform schließen. Vielmehr erweisen sich die Phasen vor, zwischen und nach den beiden Dauermietverhältnissen als Leerstellungszeiten, die aus Sicht der Liebhabereiprüfung entsprechende Mietausfälle zur Folge hatten.

Inwieweit die Dauer der Leerstehung auf ein mangelndes unternehmerisches Engagement der Bf (als Ausdruck einer fehlenden Überschusserzielungsabsicht) oder auf externe Umstände, denen die Qualität von Unwägbarkeiten zukam, zurückzuführen war, konnte mangels Mitwirkung der Bf an der Sachverhaltsklärung im gerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht festgestellt werden.

Das BFG geht somit von einem einheitlichen und abgeschlossenen Bewirtschaftungszeitraum von neun Jahren aus, in dem aus der Vermietung des verfahrensgegenständlichen Ferienhauses insgesamt ein deutlich negatives Gesamtergebnis erzielt wurde (umso mehr bei Ausblendung der Mietvorauszahlung des Gatten).

Damit ist das Rechtsmittel entschieden. Der Vermietungstätigkeit der Bf betreffend das Ferienhaus in (Ferienort) ist aus dem Blickwinkel der steuerlichen Liebhaberei die abgabenrechtliche Anerkennung zur Gänze zu versagen.

Auf die Plausibilität der vorgelegten Prognoserechnungen kommt es unter den gegebenen Umständen nicht mehr an. Doch sei der Vollständigkeit halber festgehalten, dass aus Sicht des BFG insofern den abgabenbehördlichen Einwänden im Vorlagebericht (denen die Bf ebenfalls trotz ausdrücklicher Aufforderung zur Stellungnahme nicht entgegentrat) volle Berechtigung zukommt.

Eine ordnungsgemäße Prognoserechnung hatte zweifellos sowohl ein – wie die obigen Ausführungen zu den Leerstellungszeiten vor und nach dem Mietverhältnis B zeigen – durchaus erhebliches Mietausfallsrisiko zu berücksichtigen, als auch den festgestellten beträchtlichen Adaptierungsbedarf beim Mietobjekt innerhalb des 20jährigen Prognosezeitraumes einzubeziehen (allein mit Blick auf das Baujahr des Ferienhauses bzw. dessen technische (!) Restnutzungsdauer von 24 Jahren lt. SV-Gutachten). Vor diesem Hintergrund erscheinen auch die nachhaltig angenommenen Steigerungen der Mieterlöse in keiner Weise begründet. Die Einnahmenentwicklung der vorliegenden neun Jahresergebnisse unterstreicht die mangelnde Plausibilität der prognostizierten

Einnahmensteigerungen. Schließlich bedurfte auch der Fremdfinanzierungssaufwand einer Anpassung an die tatsächlich gewählte Finanzierungsform.

Im Ergebnis waren daher auch die beiden im Verfahren vorgelegten Prognoserechnungen der Bf nicht geeignet, die durch § 1 Abs. 2 LVO vorgegebene Liebhabereivermutung zu widerlegen.

Da es der Vermietungstätigkeit der Bf betreffend das Ferienhaus in (Ferienort) im Verfahrenszeitraum an einer Eignung zur Einkunftsquelle im abgabenrechtlichen Sinn fehlte, bleiben die daraus erzielten Ergebnisse in den angefochtenen Bescheiden für 2005 – 2007 sowohl umsatz- als ertragsteuerlich unberücksichtigt.

Abschließend ist festzuhalten, dass die im gerichtlichen Ermittlungsverfahren mit dem Hinweis auf den lange zurückliegenden Zeitraum unterbliebene Klärung offener Sachverhaltsfragen aus Sicht des BFG als reine Schutzbehauptung zu werten ist.

Der verfahrensgegenständliche Rechtsmittelstreitpunkt hatte zu den zentralen Prüffeldern in den Bezug habenden AP-Verfahren gehört. Bereits in diesen Verfahren waren Unterlagen zur Sachverhaltsklärung wiederholt teilweise gar nicht oder nur sehr zögerlich und unvollständig bzw. unzureichend zur Verfügung gestellt worden (z.B. betreffend V+V-Unwägbarkeiten).

Im Übrigen bezieht sich die Überprüfung einer verlustträchtigen Vermietung absehbar bzw. zwangsläufig auf einen mehrjährigen Zeitraum. Im Bereich der "kleinen Vermietung" kommt überdies dem Vermieter die Beweislast zur Widerlegung der Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO zu.

Für die - zumal steuerlich vertretene - Vermieterin eines derartigen Mietobjekts ist eine zeitgerechte, hinreichende Beweisvorsorge daher auch langjährig nicht nur zumutbar sondern geradezu geboten. Wenn die Bf dieser Verpflichtung nicht nachkam, hat sie daraus resultierende Probleme in der Beweisführung bzw. nachteilige Rechtsfolgen selbst zu verantworten (§§ 2a iVm 138, 161, 167 und 269 BAO bzw. § 1 Abs. 2 LVO).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen.

Im Wesentlichen handelte es sich um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung. Die zugrundeliegenden Rechtsfragen sind durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet.

Graz, am 25. Mai 2018