

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache (der "Hausgemeinschaft") Bf.1+2, vertreten durch Inter-Treuhand Prchner Wirtschaftsprüfungs- & Steuerberatungs GmbH, Hauptplatz 7, 3430 Tulln, gegen die **Nichtfestsetzungsbescheide (Umsatzsteuer) und Nichtfeststellungsbescheide (Einkünfte) 2005 bis 2010** des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 18.12.2012 zu Recht erkannt:

Die Berufung (nunmehr: Beschwerde) wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

(1) Strittig ist, ob die von den beiden Beschwerdeführerinnen (Bf.) gemeinsam (als Hälfteeigentümerinnen) ausgeübte Vermietung einer Ferienwohnung steuerlich als Einkunftsquelle bzw. als eine zum Vorsteuerabzug berechtigende (umsatzsteuerpflichtige) Tätigkeit anzusehen ist.

(2) Mit **Bauträgervertrag** vom 20.9./21.10.2005 erwarben die Bf. (Mutter und Tochter) von der Z GmbH ein ca. 64 m<sup>2</sup> großes Ferienapartment „*mit der Absicht, dieses gewerblich zu nutzen, also zu vermieten.*“ Das „Bauträgerentgelt“ betrug lt. Punkt III. des Vertrages € 151.600,-- zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Davon entfiel laut Vertrag ein Anteil von € 10.200,-- auf die Grundkosten. Gemäß Punkt XI. verpflichteten sich die Bf., gleichzeitig mit Unterfertigung des Bauträgervertrages einen Pachtvertrag mit der „SFR GmbH in Gr.“ (in der Folge SFR-GmbH) als Pächterin abzuschließen; die Rechtswirksamkeit des Bauträgervertrages war bedingt durch die Unterfertigung des Pachtvertrages.

(3) Aus der Präambel des genannten **Pachtvertrages**, welcher „*einen integrierenden Vertragsbestandteil des Bauträgervertrages*“ bildete, geht hervor, dass die Ferienwohnung der Bf. Teil einer von der Z GmbH errichteten „*Ferienimmobilie mit ca. 35 Apartments*“ ist, „*die in weiterer Folge in ihrer Gesamtheit der Vermietung als Ferienwohnungen zugeführt werden.*“ Mit dem Pachtvertrag verpachteten die Bf. das oa. Apartment an die SFR-GmbH

auf die Dauer von 12 Jahren, wobei sich die Pächterin verpflichtete, das Pachtobjekt der touristischen Vermietung als Ferienwohnung zuzuführen. Nach Punkt III. des Vertrages steht es den Verpächtern (den Bf.) zu, den Bestandgegenstand für 5 (bereits näher bestimmte) Wochen pro Jahr selbst zu nutzen („*Vermietungsprogramm 3*“). Darüber hinaus bestand für die Verpächter die Möglichkeit, die Wohnung über das vereinbarte Vermietungsprogramm hinaus dann zu nutzen, wenn dieses nicht von der Pächterin vermietet ist bzw. eine Selbstnutzung für die Pächterin keine Dispositionsbeeinträchtigung darstellt. In jedem Fall sollte eine derartige außerordentliche Selbstnutzung nur mit ausdrücklicher Zustimmung der Pächterin möglich sein.

Als Pachtzins wurde in Punkt IV. vereinbart, dass 40% aus den um eine 5%-ige Managementfee, eine 5%-ige Kommission sowie eventuell anfallende Kreditkartengebühren bereinigten Vermietungserlösen an die Verpächter „ausgeschüttet“ werden.

Mit allen anderen Wohnungseigentümern wurden gleichartige Pachtverträge abgeschlossen. Die Pächterin verpflichtete sich, für sämtliche Apartments, die denselben Kalkulationsschlüssel ausweisen, die über dieselbe Bettenanzahl und vergleichbare Größe verfügen und die gleiche Ausstattungsqualität aufweisen, eine entsprechende Ertragsgleichheit im Jahresmittel zu gewährleisten (Punkt V.).

Die Verpächter verpflichteten sich, einen Anteil von 4% aus der erzielten Pacht einer Reparaturrücklage zuzuführen, die dazu dient, Schäden am Inventar der vertragsgegenständlichen Wohneinheit zu decken und die von der Pächterin verwaltet wird (Punkt VI.). Ebenso sind die anteiligen allgemeinen Betriebskosten (Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Beitrag zur Investitionsrücklage) von den Verpächtern zu tragen. Die Erhaltung der Substanz der Immobilie (zB Fassade, Dach, Heizung, Kanal etc.) obliegt der Eigentümergemeinschaft (Punkt VII.). Kosten der Neuanschaffung von Einrichtungsgegenständen sind grundsätzlich aus der Reparaturrücklage zu tragen; reicht die Rücklage nicht aus, haben die Verpächter den Mehraufwand zu tragen (Punkt VIII.).

(4) In einer schriftlichen (undatierten) Nebenabrede beauftragten die Bf. die Z GmbH mit der Möblierung und vollständigen Ausstattung der Ferienwohnung, sodass diese „*der touristischen Vermietung zugeführt werden kann.*“ Als Kaufpreis wurde dafür ein Betrag von € 8.400,-- zuzüglich 20% Umsatzsteuer festgesetzt.

(5) Zu Beginn der Tätigkeit legten die Bf. dem Finanzamt eine (erste) Prognoserechnung vor, welche den Zeitraum 2005 bis 2012 umfasste und Einnahmen von € 4.915,-- (2005) bis € 5.646,-- (2012) auswies (Gesamtüberschuss 2012: € 23.638,--). Da diese Rechnung nur acht Jahre umfasste und die tatsächlich erzielten Ergebnisse von den prognostizierten Werten abwichen, teilte das Finanzamt den Bf. per Vorhalt vom 4.8.2009 mit, dass seiner Ansicht nach keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliege.

In der Folge übermittelten die Bf. mit Eingabe vom 24.9.2009 eine (zweite) Prognoserechnung, in welcher ab 2009 Einnahmen von € 5.359,-- bis € 6.585,-- (2025) angesetzt werden. Der angenommene Einnahmenanstieg beruht auf einer jährlich

vorgenommenen „Inflationsanpassung“. Neben einer AfA iHv. insgesamt € 2.510,-- werden in dieser Rechnung die weiteren Ausgaben kumuliert (ohne nähere Aufgliederung) mit Beträgen von rund € 1.100,-- bis € 1.280,-- angesetzt. Nach dieser Rechnung ergibt sich erstmals im Jahr 2014 ein Gesamtgewinn von € 2.209,--. Die Bf. begründen die „erhöhten Mieterlöse“ mit einer Kooperation mit der X Grande mountain resort & spa, „wodurch verstärkt Werbung betrieben“ werde.

(6) Im Jahr 2012 fand bei den Bf. eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung statt.

Mit E-Mail vom 18.7.2012 wies der Prüfer die Bf. darauf hin, dass die (zwei) vorgelegten Prognoserechnungen von den tatsächlich erzielten Ergebnissen abweichen würden. Er ersuchte um Darstellung der Gründe, aus welchen ab jetzt ein Überschuss der Einnahmen erzielt werden sollte.

Die Bf. erklärten, die Abweichung der Ist-Zahlen gegenüber den Prognoserechnungen sei „*durch Untreue/Betrug und die Insolvenz des damaligen Verwalters/Betreibers entstanden*“. Nunmehr habe man einen neuen (professioneller) Betreiber gefunden, der nicht nur die Wintermonate, sondern auch die Sommermonate vermarkte, sodass Auslastung und Einnahmen zunehmen würden. Weiters vermietete „*die Familie auch selbst das Apartment in den Wochen, wo es noch Vakanzen gibt, um die Auslastung zu steigern, da man nicht mehr nur von einem Betreiber abhängig sein will.*“

In seinem Bericht vom 4.12.2012 traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen:

„Tz 4 Konkurs und Verrechnung:

*Mit 15.1.2010 erfolgte beim Pächter die Eröffnung des Konkursverfahrens. Im Zuge des Verfahrens kommt es zu einer Auflösung des Pachtvertrages gemäß Pkt. IX. Dem Verpächter steht die Wohnung wieder frei zur Verfügung. Seitens der HG (Hausgemeinschaft) wird jedoch eine neue Abrechnungsmodalität gewählt:*

*Listenpreis abzgl. Frühstück, Body & Soul, Halbpensionsabzug ergibt den „Endpreis nur Logis“. Dieser wird um 5% Management Fee, 5% Commission Fee, 2% Creditcard Fee, 10% Umsatzsteuer vermindert. Vom errechneten Betrag erhält der Verpächter 35,2%.*

(...)

*Neben der Poolvermietung wird ab 2010 auch eine geringfügige Eigenvermietungstätigkeit begonnen, die folgende Belegungszahlen erreicht: 2010 – 5 Tage; 2011 – 6 Tage; 2012 – 0 Tage.*

Tz 5 Betätigung Vertrag II:

*Beginnend mit 15.10.2011 wurde ein Pachtvertrag mit der Hotel X GmbH abgeschlossen. Dieser Vertrag ist auf ein Jahr befristet (Kündigungsverzicht) und endet automatisch (Pkt. II). Der Verpächter hat das Recht, das Bestandsobjekt dann zu nutzen, wenn dieses vom Pächter nicht vermietet ist (Pkt. III). Der Pachtzins beträgt 40% jenes Betrages, welcher aus der Vermietung aller an den Verpächter (gemeint wohl: Pächter)*

*übergebenen Apartments erzielt wird (Pkt. IV). (...) Betriebskosten iSd. § 21 MRG und die Investitionsrücklage trägt der Verpächter.*

*Aus dem weiteren Schriftverkehr mit dem „neuen X Team“ vom 23.10.2011 geht jedoch hervor, dass Apartmentbesitzer, die selber vermieten, mit großen Nachteilen rechnen müssen. Für diese Apartments gibt es keine Zufahrt, keine Parkplätze, keinen Wellnessbereich, keine Rezeptionsbetreuung. Der Gast ist im Haus ein Guest zweiter Klasse. (...)*

#### **Tz 6 Einnahmen-Ausgaben:**

*Die von der HG erklärten Einnahmen unterteilen sich in Fremdvermietung und Eigennutzung. Die Eigennutzung wurde mit 35% des Saisonpreises (2008, 2009), danach mit € 30,-- pro Tag angesetzt. Die Einnahmen entwickelten sich folgend:*

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Fremd	0,--	884,17	2.497,93	176,--	3.181,82	668,97	2.029,36	4.015,30
EV				2.695,--	845,09	3.574,23	1.109,09	304,55

*Bei den Aufwendungen sind die tatsächlich entstandenen zu berücksichtigen. Es dürfen Kosten zB Fahrtkosten zum Objekt, Zinsen nicht unberücksichtigt bleiben. Pauschalansätze wie etwa die Aufteilung von Grund und Boden und Gebäudewerte (lt. ESt-Richtlinien 20:80) kann als Vereinfachung nur herangezogen werden, wenn diese keine wesentliche Abweichung zu den tatsächlichen Werten darstellt. Sind die Werte wie im konkreten Fall bekannt, sind diese anzusetzen. Es werden daher die Aufwendungen in folgender Höhe angesetzt:*

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Aufwand	3.396,--	4.640,--	4.150,--	5.727,--	4.315,--	6.110,--	6.062,--	5.232,--

*Daraus ergeben sich folgende Ergebnisse:*

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
	-3.396,04	-3.756,21	-1.652,30	-2.856,34	-288,86	-1.866,89	-2.924,26	-912,87

*Gesamtergebnis incl. \*(voraussichtliches Ergebnis): rd. € -17.600,--*

#### **Tz 7 Qualifizierung der Tätigkeit:**

*Die Verpachtung einer Wohnung /Ferienwohnung, Apartment fällt in den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. (...) Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften richtig ermittelte Verlust. (...) Diese Betätigung muss innerhalb eines absehbaren Zeitraum es einen wirtschaftlichen Gesamterfolg (Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben) erzielen. (...)*

#### **Tz 8 Prognoserechnung en:**

*Zu Beginn der Tätigkeit wurde dem Finanzamt eine Prognoserechnung vorgelegt, die von Einnahmen im Jahr 2005 € 4.694,-- bis 2012 € 5.392,-- ausgeht. Diese Einnahmen*

*konnten in keinem Jahr erreicht werden, wobei die zu niedrig angesetzten Ausgaben in jedem Jahr überschritten wurden. Die prognostizierten Zahlen (Gewinn vom 1. Jahr an) weichen von den tatsächlich erreichten erheblich ab.*

*Am 25.9.2009 wurde auf Verlangen des Finanzamts eine neue Prognoserechnung erstellt. Diese berücksichtigt zwar die inzwischen entstandenen Verluste, geht aber von unrealistisch hohen Einnahmen, die bis 2009 tatsächlich nie erreicht wurden, aus. Schon mit Schreiben vom 6.8.2008 wurde der Pächter ersucht, einen Rückstand von € 4.142,23 zu begleichen. (...) Trotz der wirtschaftlichen Probleme des Pächters wurden in der Prognoserechnung ab 2009 die Einnahmen um nahezu 90% fiktiv erhöht. Die tatsächlich erzielten Einnahmen 2009, 2010 und folgende weichen abermals von den erwarteten ab. Unerwartete Umstände, so genannte Unwägbarkeiten, wie zB der Konkurs des Pächters sind im konkreten Fall auch nur bedingt Ursache für das Nichterreichen der Zahlen. Die ab dem Jahr 2008 verzögerten, letztendlich gänzlich ausgesetzten Pachtzahlungen hätten den Verpächter schon viel früher berechtigt, den Pachtvertrag zu kündigen (Pkt. IX) und seinerseits einen neuen Pächter zu suchen oder die Wohnung selbst zu vermieten (...) Eine wirtschaftlich bedeutende Einflussnahme durch die HG selbst (Eigenvermietung) erfolgte bis dato nicht. Beide Prognoserechnungen sind daher nicht geeignet, einen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraums darzustellen...*

#### *Tz 10 Rechtliche Ansicht Prüfer*

*(...) Es ist abermals zu betonen, dass es sich um Vermietung/Verpachtung und nicht um Beherbergung handelt. (...)*

*Übereinstimmend mit der steuerlichen Vertretung liegt im Wechsel des Pächters (beide sind Poolvermieter) keine Änderung der Bewirtschaftung vor. (...) Eine wesentliche Steigerung der Individualvermietung wird nicht möglich sein, da der aktuelle Pächter schon signalisiert hat, dass Gäste von Eigenvermieter als Gäste zweiter Klasse behandelt werden (Tz 5). Mitteilungen im Zuge von Prüfungen anderer Eigenvermieter bestätigen diese schikanöse Vorgangsweise. (...)*

*Die vom neuen Pächter gewählte Auszahlungsmodalität (s. Tz 5) verteilt nicht nur die Verluste durch Leerstehung, sondern auch die Einnahmen von besonders begehrten Wohnung en. Auch eine besonders „liebevolle Ausstattung“ einer Wohnung und damit zusammenhängend eine höhere Auslastung führt nur zu einer Verteilung der Einnahmen auf weniger begehrte. Individualität ist damit nicht gefördert.*

*Das bis 2011 erreichte Gesamtergebnis von € -17.000,-- muss innerhalb eines absehbaren Zeitraums (13 Jahre) kompensiert werden. Dies erfordert einen jährlichen Überschuss der Einnahmen von rd. € 1.300,--. Mittels der derzeit gewählten Bewirtschaftungsart ist das aus Sicht der Finanzverwaltung nicht erreichbar. (...).“*

Auf Basis dieser Feststellungen erließ das Finanzamt die beschwerdegegenständlichen Nichtfestsetzungs- und Nichtfeststellungsbescheide.

(7) Die dagegen erhobene Berufung (nunmehr: Beschwerde) wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Eine Befreiung von der Umsatzsteuer bestehe gemäß EU-Recht nur für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Die Beherbergung sei hingegen zwingend steuerpflichtig zu behandeln und von Kurzfristigkeit sowie dem Vorhandensein von Nebenleistungen charakterisiert (hier: Reinigung, Spa-Bereich, Parkplätze, Lobby). Die österreichische Liebhaberei-Bestimmung könne für die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Urlaubsgäste nicht greifen. Das Recht auf Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses gemäß der 6. MwSt-RL bestehe bezüglich der LVO nicht. An Hand der vorgelegten Prognoserechnungen bzw. der konkreten Gestaltung sei belegbar, dass es sich um ernsthafte und nachhaltige Bemühungen handle, aus der entgeltlichen Überlassung einer Immobilie Einkünfte zu erzielen. Es liege ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen bzw. die Preisgestaltung sowie ein stetiges Bemühen um Verbesserung der Ertragslage vor. Die Bf. gehen daher davon aus, dass innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtgewinn zu erzielen sei. Durch den Betreiberwechsel sei keine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten. Dass auf Grund der Insolvenz des ersten Betreibers bereits von Kunden gezahlte Mieteinnahmen vertragswidrig nicht an die Bf. weitergegeben worden seien und die Forderung der Bf. nun im Konkurs anzumelden sei, stelle höhere Gewalt und kein normales Leerstandsrisiko dar.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

In Streit steht, ob die von den Bf. ausgeübte Vermietung einer Ferienwohnung eine steuerlich relevante Einkunftsquelle bzw. eine unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG 1994 oder aber steuerlich unbedeutliche Liebhaberei darstellt.

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

Liebhaberei liegt nach § 2 Abs. 4 LVO bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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 (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 iSd. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund.

Wird dieser Nachweis nicht (bzw. nicht schlüssig) erbracht oder kann er nicht erbracht werden, so ist die Betätigung als Liebhaberei zu beurteilen. Verbesserungsmaßnahmen führen idR. zur Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit und ziehen ebenso Liebhaberei nach sich (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 166ff., mwN).

Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtgewinn erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden in der Prognoserechnung schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Die Prognose hat die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten Einnahmen und tatsächlich angefallenen Ausgaben zu umfassen; es sind sämtliche Jahre gleicher Bewirtschaftung einzubeziehen. Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 194ff.).

Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (zB VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

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

Die Bf. gehen davon aus, bei ihrer Tätigkeit handle es sich um eine – von Kurzfristigkeit und der Erbringung von Nebenleistungen charakterisierte – Beherbergungsleistung (s. zB Berufung S. 2f.). Dieser Auffassung ist nicht zu folgen: Dem laut Bauträgervertrag zwingend abzuschließenden Pachtvertrag zufolge verpachteten die Bf. eine rund 64m<sup>2</sup> große, möblierte Eigentumswohnung für die Dauer von 12 Jahren an die SFR-GmbH, wobei sich die SFR-GmbH dazu verpflichtete, diese Wohnung „der touristischen Vermietung als Ferienwohnung zuzuführen.“ Dem Vertrag ist nicht zu entnehmen, dass von den Bf. neben der Gebrauchsüberlassung weitere Leistungen (wie zB Reinigung, Rezeption und ähnliche typischerweise mit der Beherbergung zusammenhängende Dienstleistungen) zu erbringen sind oder erbracht werden. Beherbergung ist jedoch mehr als bloße Gebrauchsüberlassung und beinhaltet unzweifelhaft zusätzliche Leistungen. Die bloße Vermietung von möblierten Räumlichkeiten begründet noch keine Beherbergung (s. zB *Ruppe/Achatz*, UStG 4. Auflage, § 10 Tz 71ff.). Eine allfällige Beherbergungsleistung wurde im Streitfall in der Folge vielmehr von der Pächterin, der SFR-GmbH (bzw. den dieser nachfolgenden Pächtern), nicht aber von den beiden Bf. als (bloßen) Verpächterinnen erbracht. Ebenso wenig ist das Bestandverhältnis – wie die Bf. vermeinen - von Kurzfristigkeit geprägt, wurde doch der Pachtvertrag mit der Pächterin für die Dauer von 12 Jahren abgeschlossen (der „neue“ Vertrag im Jahr 2011 in der Folge für jeweils 1 Jahr). Bei der zu beurteilenden Tätigkeit handelt es sich sohin um keine Beherbergung, sondern um die (bloße) Vermietung und Verpachtung einer eingerichteten Eigentumswohnung. Bei den Bf. liegt sohin eine unter § 1 Abs. 2 LVO fallende „kleine Vermietung“ vor (s. auch zB BFG 28.12.2015, RV/4100404/2013).

Nach der oa. Rechtslage könnte die für die vorliegende Tätigkeit auf Grund der angefallenen Verluste grundsätzlich geltende Liebhabereivermutung nur durch eine schlüssige und hinreichend plausible Prognoserechnung widerlegt werden. Die Bf. legten zunächst eine lediglich die Jahre 2005 bis 2012 umfassende Prognoserechnung vor. Diese ging von Erlösen (ohne Privatanteil) von € 4.694 bis € 5.392,-- aus. Die Ausgaben beliefen sich in dieser Rechnung auf jeweils rund € 2.300 pro Jahr, wobei keine AfA angesetzt wurde. Abgesehen davon, dass diese Rechnung nur 8 Jahre umfasste, wichen die tatsächlich erzielten und erklärten Ergebnisse (sowohl die Einnahmen wie auch die Ausgaben) eklatant von den in dieser Rechnung ausgewiesenen Ergebnissen ab.

In der Folge wurde über Aufforderung des Finanzamtes eine neue (zweite) Prognoserechnung erstellt und diese mit Schreiben vom 24.9.2009 vorgelegt. Schon das Finanzamt sprach auch dieser Rechnung – wenngleich sehr allgemein gehalten – ihre Plausibilität ab (s. zB E-Mail des Prüfers vom 18.7.2012). Die Bf. erklären die Abweichungen der prognostizierten von den tatsächlichen Ergebnissen damit, dass diese durch Untreue/Betrug sowie die Insolvenz des damaligen Betreibers entstanden seien (s. E-Mail der steuerlichen Vertretung an den Prüfer vom 20.7.2012). Dieses Vorbringen wird von den Bf. jedoch nicht durch entsprechende Unterlagen, aus denen die Höhe des behaupteten Einnahmenausfalls hervorgeht, belegt. Im Akt findet sich lediglich ein Mail der Bf. vom 10.4.2009 an die Pächterin, mit welchem auf einen Rückstand („*neuer Saldo*“) von € 2.201,26 hingewiesen wird. Eine strafrechtliche Verfolgung der Pächterin wegen des Verdachtes der Untreue bzw. des Betruges ist nicht aktenkundig. Der behauptete Einnahmenausfall wird zudem – zumindest zum Teil – ohnehin mit einer „Eigennutzung“ gegengerechnet.

Gegenüber dem BFG wird der Ausfall (in einer neu erstellten Prognoserechnung; siehe nachfolgenden Absatz) mit insgesamt € 6.000,-- (2008: € 1.500,--; 2009: € 4.500,--) beziffert. Abgesehen davon, dass diese Zahlen nicht näher belegt werden, würde auch die Erhöhung der Einnahmen der Bf. um ebendiesen Betrag von € 6.000,-- nicht dazu führen, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn eintritt (s. dazu weiter unten).

Dass die im September 2009 vorgelegte Prognoserechnung überdies auch aus anderen Gründen zum Nachweis der objektiven Ertragsfähigkeit tatsächlich nicht geeignet ist, legte das **BFG** den Bf. in der Folge mit **Vorhalt vom 9.5.2016** ausführlich dar:

- Die Einnahmen beinhalten jeweils einen „Privatanteil“ (für die Eigennutzung) iHv. € 239,-- (s. die der eigentlichen Prognoserechnung vorangestellte „Kurzrechnung“, die von 5 vermieteten Wochen á € 1.024,-- pro Jahr ausgeht).
- Es erfolgt eine – vertraglich nicht vereinbarte – Inflationsanpassung.
- Ein Mietausfallsrisiko wird nicht berücksichtigt.
- Die AfA wird in zu geringer Höhe angesetzt (Annahme des Grundanteiles mit 20%; dem Bauträgervertrag ist jedoch ein solcher von 5,6% zu entnehmen).
- Es ist nicht ersichtlich, wie sich die „*sonstigen Kosten*“ konkret zusammensetzten. Die bislang von den Bf. tatsächlich geltend gemachten Ausgaben überstiegen die in der Prognoserechnung angesetzten Ausgaben beträchtlich.

Daher erstellte das BFG eine **adaptierte Prognoserechnung**, in welcher die Einnahmen in nach Ansicht des BFG realistischer (den bisher erzielten Einnahmen in etwa entsprechender) Höhe von € 4.800,-- bis € 5.250,-- angenommen wurden. Die AfA wurde den tatsächlichen Gebäudekosten angepasst (Grundanteil nicht pauschal 20%, sondern – wie laut Vertrag - 5,6%), die übrigen Kosten einzeln aufgeschlüsselt und – soweit möglich – in tatsächlicher Höhe angesetzt (Betriebskosten, Reparaturrücklage iHv. 4%). Der Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwand wurde moderat mit 0,5% angenommen, die Beratungs-, Telefon- und Fahrtkosten aus dem Schnitt der erklärten Jahre 2005 bis 2010 geschätzt. Die Rechnung des BFG ergibt binnen 20 Jahren einen kumulierten Verlust von rund € 28.000,--; selbst bei Ansatz der Einnahmen in der von den Bf. geschätzten Höhe (!) ergibt die Rechnung im Jahr 2025 immer noch einen Gesamtverlust von € 13.406,--. Selbst wenn diese Ergebnisse um den behaupteten Einnahmenausfall iHv. € 6.000,-- korrigiert werden, verbleibt in beiden Varianten ein Gesamtverlust.

Mit oa. Vorhalt vom 9.5.2016 wies das BFG die Bf. auf die Mängel ihrer im September 2009 erstellten Prognoserechnung hin und brachte ihnen seine Rechnung zur Kenntnis.

Daraufhin übermittelten die Bf. eine neue (die nunmehr dritte) „*Prognoserechnung mit den Ist-Werten bis 2015*“, welcher zufolge sich im Jahr 2019 erstmals ein Gesamtgewinn rund € 566,-- ergebe (s. Eingabe der Bf. vom 30.5.2016). Würde man die Unwägbarkeiten (Konkurs des ersten Pächters unter Vorenthaltung von Teilen des Mietentgeltes sowie damit verbundene Anwaltskosten) in die Prognose einarbeiten, hätte sich der Gesamtüberschuss bereits 2015 ergeben. Auf Grund des neuen „Poolbetreibers“ seien keine Reisekosten oder Steuerberatungskosten mehr notwendig, da die Hausgemeinschaft die Überschussrechnung an Hand der Aufstellung des Betreibers nunmehr selbst erstellen könne. Die Abschreibung habe man an die „*Grundkosten laut Kaufvertrag angepasst*.“

Die Bf. stützen ihre aktuelle Prognoserechnung ganz maßgeblich auf die „*Ist-Werte bis 2015*“. Im weiteren Verfahrensverlauf hat das BFG daher zur Überprüfung der Plausibilität der nunmehr abgeänderten Prognoserechnung von den Bf. weitere Unterlagen abverlangt.

Aber auch mit der nunmehr vorliegenden (dritten!) „*aktuellen Prognoserechnung*“ gelingt es den Bf. nicht, die objektive Ertragsfähigkeit ihrer „Verpachtung“ nachzuweisen. Die Prognoserechnung der Bf. erweist sich aus mehreren Gründen als fehlerhaft bzw. nicht als plausibel:

1. Die Prognoserechnung weist im Anfangsjahr 2005 Einnahmen von € 1.050,-- sowie Ausgaben von € 592,-- aus. Dem Finanzamt gegenüber erklärten die Bf. für das Jahr 2005 tatsächlich jedoch einen Verlust von € -3.050,-- (Einnahmen: € 0,--). Laut Finanzamt beläuft sich das steuerlich richtig ermittelte Ergebnis für 2005 auf € -3.396,--. Dieses Ergebnis ist auch in der Prognoserechnung anzusetzen.
2. In ihrer 2009 vorgelegten, erstmals einen vollständigen „absehbaren Zeitraum“ (hier von 21 Jahren) umfassenden Prognoserechnung gehen die Bf. von prognostizierten Einnahmen iHv. € 5.359,-- aus (einschließlich „Privatanteil“ von € 239,--; s. oben). Diesen

Prognosewert setzen die Bf. im Jahr 2009 an und gehen in weiterer Folge von einer jährlichen „Inflationsanpassung“ von 2% aus.

Schon im Vorhalt vom 9.5.2016 wies das BFG die Bf. darauf hin, dass allfällige auf die Privatnutzung der Wohnung entfallende Entgelte in der Prognoserechnung nicht einnahmenerhöhend angesetzt werden können und im zugrunde liegenden Vertrag eine Indexanpassung nicht vorgesehen sei. Die Bf. gehen darauf in ihrer Antwort vom 30.5.2016 mit keinem Wort ein. Vielmehr bringen sie nun im Verfahren vor dem BFG in einer adaptierten Rechnung weitaus höhere Einnahmen in Ansatz. Dabei handle es sich - so die Bf. - um die „*Ist-Werte*“ der Jahre 2012 bis 2015 (€ 7.389,--; € 7.768,--; € 7.447,--; € 7.166,--). Ab 2016 wird ein prognostizierter Betrag von jeweils € 7.500,-- in Ansatz gebracht (Mail der steuerlichen Vertretung vom 10.6.2016).

Das BFG hat die behaupteten „*Ist-Werte*“ der Jahre 2013 bis 2015 überprüft und sämtliche bezüglichen Unterlagen abverlangt.

Wenn die Bf. in ihrer dem BFG übermittelten (dritten) Prognoserechnung ab dem Jahr 2012 Einnahmen von rund € 7.500,-- veranschlagen und sich dabei auf die angeblich tatsächlich erzielten Einnahmen stützen, so ist dem Folgendes entgegen zu halten:

- a) Die Bf. setzten für das Jahr 2015 zunächst - angeblich tatsächlich erzielte - Einnahmen iHv. € 7.535,32 an. Im Zuge der Überprüfung durch das BFG gestanden die Bf. zu, dass die Einnahmen nur mit € 6.514,91 anzusetzen seien. Die Differenz sei irrtümlich durch einen „*Summenfehler Prognoserechnung*“ entstanden (s. mit Schreiben vom 9.6.2016 übermittelte „*Aufstellung 2015*“).
- b) Die Bf. bringen in den „*Ist-Werten*“ der Jahre 2013 bis 2015 jeweils Entgelte für „*Eigennutzung*“ von € 750,-- bis € 1.020,-- in Ansatz. In der Prognoserechnung können jedoch derartige, auf die eigene Verwendung des Mietobjektes entfallende „Entgelte“ (Zahlungen an sich selbst?) – egal ob diese bloß fiktiv angesetzt oder aber tatsächlich (an wen auch immer) geleistet werden – natürlich nicht einnahmenerhöhend berücksichtigt werden. Die dem BFG vorliegenden Pachtverträge sehen derartige Zahlungen (zB an den Pächter) auch nicht vor. Im (ersten) Pachtvertrag (Pächterin: SFR-GmbH) bestand lediglich die Verpflichtung, im Falle der Selbstnutzung an die Pächterin eine „*Managementfee*“, die Reinigungskosten sowie die Ortstaxe zu bezahlen. Der zweite Pachtvertrag (November 2011) sah – ebenso wie der nunmehr offenbar aktuelle, mit Pächter3 am 2.11.2013 abgeschlossene Vertrag (s. Antwortschreiben der Bf. vom 28.6.2016, mit welchem dieser Vertrag vorgelegt wurde) – eine kostenlose Nutzung durch die Bf. als Eigentümer vor; lediglich die Endreinigung war/ist zu bezahlen. Soweit tatsächlich Zahlungen an die Pächter erfolgt sein sollten, werden diese auch den Pächtern als Einnahmen zuzurechnen oder allenfalls als bloße Durchläufer (insbes. zB Ortstaxe) anzusehen sein. Es liegt auf der Hand, dass der Eigennutzung der Bf. zugerechnete Entgelte nicht als Einnahmen der Bf. angesehen werden können. Die LVO bezweckt, steuerlich relevante Tätigkeiten von der privaten Lebenssphäre bzw. der Konsumsphäre des Steuerpflichtigen abzugrenzen (s. zB *Rauscher/Grübler*, Steuerliche

Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 1ff. bzw. 11). Wollte man die private Verwendung eines Mietobjektes in der Prognoserechnung einnahmenerhöhend berücksichtigen, so hätte dies die der Intention der LVO zuwiderlaufende – ja geradezu paradoxe - Konsequenz, dass eine vermehrte private (!) Nutzung die Wahrscheinlichkeit erhöht, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes rechnerisch einen Gesamtgewinn herzuleiten und damit das Vorliegen einer ertragsteuerlich relevanten sowie unternehmerischen (!) Tätigkeit zu begründen.

Soweit daher in den von den Bf. angesetzten Einnahmen Anteile für eine Eigennutzung (oder „Privatanteile“) enthalten sind, sind diese aus der Prognose auszuscheiden.

c) Die Bf. setzen ihre prognostizierten Einnahmen in ihrer dem Finanzamt 2009 vorgelegten Prognose mit insgesamt € 5.359,-- an. Sie gehen dabei von einem Pachterlös von € 1.024,-- pro Woche und 5 vermieteten Wochen je Jahr aus. Dieser Einschätzung lag der für die hier zu beurteilenden Streitjahre maßgebliche (erste) Pachtvertrag mit der SFR-GmbH zugrunde. Aus vorgenannten Gründen (oben lit. b) ist vom oa. Betrag der Privatanteil iHv. € 239,-- auszuscheiden.

In der dem BFG vorgelegten adaptierten Rechnung (welche im weiteren Verlauf noch ein weiteres Mal geringfügig verändert wurde) setzen die Bf. – unter bloßem Verweis auf die „Ist-Werte“ – plötzlich folgende Einnahmen an (in €):

2010	2011	2012	2013	2014	2015	ab 2016
4.243,--	3.138,46	7.389,--	7.768,--	7.448,--	7.166,--	7.500,--

Die neue Prognoserechnung der Bf. weist sohin ab dem Jahr 2012 einen sprunghaften Anstieg der prognostizierten Einnahmen aus (gegenüber dem Jahr 2011 erfolgte sogar eine Steigerung von mehr als 100%). Laut den Bf. handelt es sich dabei um die in den Jahren 2012 bis 2015 tatsächlich angefallenen Einnahmen.

Eine Überprüfung der von den Bf. in den Jahren 2013 bis 2015 erklärten Einnahmen ergab, dass sich die Einnahmen lt. Bf. wie folgt zusammensetzen (jeweils netto und in €):

	2013	2014	2015
<i>Verpachtung X</i>	5.400,--	4.584,--	3.906,--
<i>Eigenvermietung</i>	1.522,--	2.182,--	1.682,--
<i>Eigennutzung</i>	845,45,--	682,--	927,--
<i>Gesamt</i>	7.768,--	7.448,--	<b>6.515,-- (!)</b>

Die Einsichtnahme des BFG in die Unterlagen der Jahre 2013 bis 2015, auf deren behauptete Ergebnisse sich die korrigierte Prognoserechnung der Bf. stützt, brachte hervor, dass der signifikante Anstieg der Einnahmen gegenüber der ursprünglichen Prognoserechnung zum Einen auf einen erhöhten Ansatz für „Eigennutzung“ sowie zum Anderen auf eine behauptete „Eigenvermietung“ zurückzuführen ist.

Dass eine allfällige „Eigennutzung“ für Zwecke der Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Tätigkeit nicht einnahmenerhöhend berücksichtigt werden kann, wurde bereits oben

dargelegt. Was die von den Bf. veranschlagte „Eigenvermietung“ anlangt, ist Folgendes festzuhalten:

ca) Der Tätigkeit der Bf. liegt grundsätzlich jeweils ein Bestandverhältnis mit einem (einzigen) Pächter zugrunde. Dieser pachtet die Ferienwohnung mit der Verpflichtung, diese der touristischen Vermietung an Feriengäste zuzuführen. Die Bf. behaupten, ab ca. 2010 in Zeiträumen, in denen der jeweilige Pächter die Wohnung nicht vermietet, eine Vermietung an selbst bestimmte Mieter vorzunehmen („Eigenvermietung“). Dabei handelt es sich ausschließlich um Personen aus dem Familien-, Bekannten- und Kollegenkreis (s. zB Angaben Bf1 gegenüber dem Finanzamt am 15.6.2012 sowie Schreiben der Bf. an das BFG vom 28.6.2016).

Soweit ab 2011/2012 – neben der Verpachtung an den jeweiligen Hotelbetreiber – tatsächlich eine nennenswerte Eigenvermietungstätigkeit entfaltet worden sein sollte, so ist darin gegenüber der 2005 begonnenen Betätigung, welche in der 2009 erstellten Prognoserechnung ihren Niederschlag fand, entgegen der Ansicht der Bf. sehr wohl eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken. Denn die ursprüngliche Prognoserechnung der Bf. sah Einnahmen aus einer Eigenvermietung in keiner Weise vor. Daraus ist zu schließen, dass eine solche nach der zunächst geplanten Art der Tätigkeit nicht beabsichtigt war. Die Bf. gaben zudem gegenüber der Abgabenbehörde mit Mail vom 20.7.2012 an, „*die Familie*“ vermiete nun auch selbst..., „*um die Auslastung zu steigern, da man nicht mehr nur ausschließlich von einem Betreiber abhängig sein will.*“ Darin ist ebenso eine wesentliche Änderung der Tätigkeit zu erblicken, wie in der vorgebrachten Tatsache, dass nunmehr (mit Pachtvertrag von November 2011) ein „*neuer (professioneller) Betreiber gefunden wurde, der nicht nur die Wintermonate, sondern auch die Sommermonate vermarktet, sodass die Auslastung... zunehmen wird*“ (s. nochmals das Mail der Bf. vom 20.7.2012). Die Bf. geben in ihrer Berufung (S. 3) selbst an, mit dem Betreiberwechsel „*strukturverbessernde Maßnahmen*“ gesetzt zu haben. Die genannten Maßnahmen (Betreiberwechsel, Vermietung auch im Sommer, Beginn einer Eigenvermietung) haben ohne Zweifel eine wesentliche Ausweitung des Betätigungsumfanges in zeitlicher bzw. quantitativer Hinsicht zur Folge und führen somit zu einer Änderung der Art der Bewirtschaftung (vgl. dazu zB *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup>, Rz 222).

Das wiederum bedeutet, dass für die Streitjahre ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vorliegt, und die ab 2012 angesetzten, auffällig höheren als ursprünglich angenommenen Einnahmen im Rahmen der Prognoserechnung für die hier zu beurteilende Tätigkeit keine Berücksichtigung finden können. Denn eine Prognoserechnung hat nur Jahre gleicher Bewirtschaftungsart zu umfassen ( § 2 Abs. 4 LVO).

cb) Die (behaupteten) Einnahmen aus Eigenvermietung können aber auch aus nachfolgenden weiteren Gründen im Rahmen der Prognoserechnung keine Berücksichtigung finden:

Bevor eine Tätigkeit der eigentlichen Liebhabereiprüfung unterzogen wird, ist eine so genannte „Vorprüfung“ vorzunehmen. Dabei handelt es sich um Fragen ua. zur Ernsthaftigkeit einer Betätigung, zur Fremdüblichkeit etc. (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 46ff.). Ist eine Tätigkeit zB mangels Ernsthaftigkeit oder Fremdüblichkeit zur Gänze steuerlich nicht anzuerkennen, so hat die Abgabenbehörde keine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Ist eine Betätigung hingegen nur zum Teil steuerlich nicht anzuerkennen, so ist die Liebhabereibeurteilung auf die anzuerkennenden Teile der Betätigung zu beschränken (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 67).

Soweit die Bf. auf Einnahmen aus Eigenvermietung verweisen, so ist diesen aus folgenden Gründen eine Berücksichtigung im Rahmen der Prognoserechnung zu versagen:

-- Die Pachtverträge sehen eine Eigenvermietung nicht vor. Wenn die Bf. gegenüber dem BFG angeben, die Eigenvermietung beruhe auf mündlichen Vereinbarungen mit dem jeweiligen Pächter, so erscheint dies nicht glaubhaft. Diesfalls müsste es wenigstens bezüglich der Abstimmung der Vermietungszeiten mit dem Pächter – zumindest in E-Mail-Form - schriftliche Kommunikation geben. Überdies gab die X Grande (als zweite Pächterin) gegenüber den Bf. klar zu erkennen, dass eine Eigenvermietung durch die Eigentümer (Verpächter) grundsätzlich nicht erwünscht ist (s. Mail vom 23.10.2011).

-- Die Bf. konnten über ihre Eigenvermietung – trotz entsprechender Aufforderung durch das BFG - keinen einzigen schriftlichen Beleg vorlegen. Es sei – so die Bf. in ihrem Schreiben vom 28.6.2016 – alles mittels E-Mail (an Personen „*unseres E-Mailverteilers*“) oder mündlich im Bekannten- und Kollegenkreis abgewickelt worden. Es gibt keine Inserate oder sonstige Werbung, keine Anfragen von Interessenten, keine Buchungsbestätigungen, keine Abrechnungen und keine Zahlungsbestätigungen. Es liegen lediglich die Kontoauszüge der Hausgemeinschaft der Jahre 2013 bis 2015 vor. In diesen finden sich zahlreiche (von den Bf. getätigte) Bareinzahlungen oder „SB-Überweisungen“ (zB am 22.1.2013, 23.12.2013, 29.1.2014, 3.9.2014, 26.5.2015, 11.11.2015, 25.11.2015), bei denen nicht erkennbar ist, wer den Betrag tatsächlich geleistet hat. Den Vermerken „*Bar*“ sind lediglich – zumeist handschriftlich - verschiedene Namen von „Mieter“ hinzugefügt. Vereinzelt finden sich Buchungen wie zB am 2.8.2013 mit dem Text „*Familie F 4 Tage*“. Dieser Text lässt nicht erkennen, an wen konkret zu welchem Zeitraum vermietet wurde. Ganz offensichtlich handelt es sich dabei auch nicht um eine Fremdüberweisung (von der Familie F), da üblicherweise Vor- und Zuname sowie Adresse des Überweisenden angeführt werden (wie zB bei der Überweisung Familie P am 2.9.2013). Teilweise fehlen Namen zur Gänze (zB SB-Überweisung am 26.5.2015 für die Zeit 9.-12.1., „*Männerrunde*“). Die Mietzeiträume sind großteils nicht angeführt. Wenn teilweise aus dem Buchungstext der „Mietzeitraum“ hervorgeht, fällt auf, dass oftmals die Zahlung („SB-Überweisung“) erst Monate später erfolgt ist (zB zwei Zahlungseingänge am 26.5.2015 für Aufenthalte im Jänner; weiters eine Einzahlung am 11.11.2015 für den Monat September). Die letztgenannte Buchung (Bareinzahlung) ist überdies mit dem Vermerk „privat“ versehen; handschriftlich wurde nachträglich der Name einer Mieterin

hinzugefügt. Zum Teil erfolgte auch eine Wohnungsüberlassung an nahe Angehörige (zB 2014: SchwagerBf2; 2010: Schwiegereltern der Tochter ).

In Anbetracht der Tatsache, dass die behauptete Eigenvermietung offenbar überwiegend im Familien- und Bekanntenkreis erfolgt, wäre aber eine schriftliche Dokumentation der einzelnen Mietvereinbarungen für Zwecke der steuerlichen Anerkennung im Hinblick auf die einschlägige Judikatur des VwGH umso bedeutsamer gewesen. Nach dieser Rechtsprechung können Rechtsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch zwischen Fremden zu den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der (behaupteten) Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen (s. zB Jakom/Lenneis, EStG 2015, § 4 Rz 332, und die dort zitierte Judikatur).

Die von den Bf. dargelegte „Eigenvermietung“ wird diesen Kriterien nicht gerecht:

Es gibt keinen einzigen schriftlichen Beleg. Schon gegenüber dem Finanzamt konnten die Bf. bezüglich der „*Eigenverwaltung*“ keine Aufzeichnungen oder Unterlagen, nicht einmal Gästebänder, vorlegen, da solche nicht vorhanden waren (Schreiben der Bf. ans Finanzamt vom 17.6.2012). In Ermangelung geeigneter Unterlagen ist nicht hinreichend konkret ersichtlich, zu welchen Zeiten die Eigenvermietung erfolgt ist bzw. wie sich die behaupteten Einnahmen zusammensetzen (Miete, Reinigung, Ortstaxe). Ein klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt ist sohin nicht gegeben. Dies ist im Streitfall insofern von besonderer Relevanz, als für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Tätigkeit der Bf. nur die reinen Mieterlöse heranzuziehen sind (nicht aber Ortstaxen oder Reinigungskosten).

Die Abwicklung der Mietverhältnisse erfolgt – überwiegend - nicht zu fremdüblichen Bedingungen. Es ist nicht üblich, dass über Barzahlungen keine Zahlungsbestätigungen ausgestellt und Zahlungen – zumindest zum Teil - erst Monate nach der Anmietung geleistet werden. Aber auch die Freihaltung bzw. Reservierung der Wohnung ohne jeglichen Schriftverkehr ist ungewöhnlich. Die Bf. verweisen zwar auf eine Abwicklung des Schriftverkehrs mit Mietern per Mail, legen aber kein einziges E-Mail vor.

In diesem Zusammenhang ist ergänzend anzumerken, dass im Jahr 2013 auch einige Zahlungen, welche die Bf. der X zurechnen, lediglich bar und ohne zugehörige Abrechnung erfolgt sind (1.7.: € 1.000,--; 24.7.: € 230,-- 25.10.: € 700,--). Selbst wenn es sich den Bf. zufolge dabei um Rückstandsbegleichungen und Akontozahlungen handeln sollte, ist es fraglich, dass diese Zahlungen von der X stammen. Denn deren Zahlungen erfolgten üblicherweise stets via Banküberweisung und unter Vorlage einer korrespondierenden Abrechnung. Die bezüglichen Abrechnungsbelege liegen aber nicht vor.

Auf Grund der dargelegten Umstände sind die Einnahmen, soweit sie auf „Eigenvermietung“ und Eigennutzung der Bf. entfallen, zu vermindern. Es mag durchaus sein, dass die Wohnung zeitweise Verwandten, Freunden und Bekannten zur Nutzung überlassen wurde. Eine ernsthafte, hinreichend nachvollziehbare und fremdübliche

Betätigung wird damit aber nicht ausgeübt, sodass die dafür angesetzten Einnahmen im Rahmen einer schlüssigen Prognoserechnung außer Acht zu lassen sind.

Sohin verbleiben für die Prognoserechnung nur die aus der Verpachtung an die X (nunmehr Pächter3) resultierenden Einnahmen. Wenn im Jahr 2013 aus der „Verpachtung X“ € 5.400,-- erklärt wurden, so ist nochmals darauf zu verweisen, dass in diesem Betrag fragliche - nicht eindeutig der X zurechenbare – Barzahlungen iHv. insgesamt € 1.930,-- enthalten sind. In den Jahren 2014 und 2015 beliefen sich die Einnahmen aus der „Verpachtung X“ laut Aufstellung der Bf. auf € 4.583,91 bzw. 3.905,82. Wenn daher das BFG in seiner Prognoserechnung (*Beilage 1*) ab 2013 Einnahmen iHv. € 4.800,-- bis € 5.250,-- annimmt, so ist das immer noch (zugunsten der Bf.) großzügig bemessen und kommt dies den tatsächlichen Verhältnissen weitaus näher als die von den Bf. angenommenen Zahlen.

d) Einnahmenseitig ist jedenfalls ein gewisses Mietausfallrisiko zu berücksichtigen (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 263, mwN). Aus der Prognoserechnung der Bf. ist nicht zu erkennen, dass ein entsprechender Abschlag vorgenommen wurde.

3. Die **Gebäude-AfA** wird in der Prognose der Bf. für die Jahre 2006 bis 2014 mit € 1.923,10 (bis 2008) bzw. € 1.937,39 (ab 2009) angesetzt. In den Beilagen zu den Abgabenerklärungen wird die AfA (einschließlich AfA für die Einrichtung iHv. € 700,--) jeweils in unterschiedlicher Höhe veranschlagt: In den Jahren 2005 und 2006 mit insgesamt € 2.622,39 (inkl. Anschaffungsnebenkosten), 2008 und 2009 jeweils ohne die Nebenkosten von € 112,39, ab 2009 jedoch zuzüglich weiterer Nebenkosten (auf Grund eines Anwaltshonorares).

Das BFG wies die Bf. mit Vorhalt vom 9.5.2016 darauf hin, dass sich aus dem Bauträgervertrag der Grundanteil am Kaufpreis mit 5,6% (und nicht mit 20%) ergibt. Auch von den 2009 hinzugetretenen Anschaffungsnebenkosten von € 1.191,-- ist lediglich ein Grundanteil von 5,6% auszuscheiden. Die Gebäude-AfA (einschließlich Nebenkosten) errechnet sich daher richtigerweise wie folgt (jeweils in €):

Kaufpreis	181.920,--
Grundanteil (lt. Vertrag)	- 10.200,--
Gebäudepreis sohin	171.720,--
Abzgl. USt	- 28.620,--
Nettopreis Gebäude	143.100
<i>Davon 1,5% AfA</i>	<i>2.146,50</i>
Nebenkosten (ab Beginn)	9.413,-
Grundanteil	- 527,13
	8.885,87
<i>Davon 1,5% AfA</i>	<i>133,29</i>

<b>Gebäude-AfA 2005-2008</b>	<b>2.279,79</b>
Nebenkosten (ab 2009)	1.191,--
Grundanteil	- 66,70
	1.124,30
AfA (Restlaufzeit 63J.)	17,85
<b>Gebäude-AfA ab 2009</b>	<b>2.297,64</b>

4. Wie schon oben dargelegt, übermittelte das BFG den Bf. mit Vorhalt vom 9.5.2016 eine seines Erachtens zutreffende Prognoserechnung zur Kenntnis- und Stellungnahme. Das BFG legte konkret dar, aus welchen Gründen einzelne Positionen der ursprünglichen Prognoserechnung der Bf. nicht plausibel erscheinen und daher zu korrigieren sind sowie welche Einzelausgaben zusätzlich zu berücksichtigen sind.

In ihren folgenden Antworten gingen die Bf. auf die Prognoserechnung des BFG nicht weiter ein, sondern übermittelten eine neue - grundlegend (insbes. im Bereich der Einnahmen) veränderte - Prognoserechnung (s. oben). Einzig zu den vom BFG angesetzten Reisekosten und Steuerberatungskosten gaben die Bf. an, diese würden nicht mehr anfallen (s. Antwort vom 30.5.2016).

In ihrer korrigierten Prognoserechnung weisen die Bf. die Betriebskosten („HGBA + BK + div. Betreiberabgaben“) – neben der gesondert ausgewiesenen (aber falsch berechneten) AfA (s. vorstehenden Punkt 3.) und der Tourismusabgabe – lediglich in einem kumulierten Betrag aus. Aus welchen einzelnen Positionen sich die Beträge zusammensetzen, ist nicht ersichtlich. Das BFG hat den Bf. konkret vorgehalten, welche einzelnen Positionen fehlen bzw. zusätzlich zu berücksichtigen sind. Die Bf. haben sich dazu nicht geäußert bzw. hielten dem (mit Ausnahme der bereits erwähnten Reise- und Steuerberatungskosten) nichts entgegen.

Da sohin die „kumulierten Betriebsausgaben“ in der Prognoserechnung der Bf. nicht nachvollziehbar dargestellt sind und eine konkrete Gegenäußerung zum Ansatz des BFG unterlassen wurde, sind die Werte lt. BFG-Vorhalt vom 9.5.2016 anzusetzen.

5. Die Bf. geben an, auf Grund des neuen Poolbetreibers seien keine Reisekosten oder Steuerberatungskosten mehr notwendig (E-Mail vom 30.5.2016). Das BFG brachte dafür in seiner Prognoserechnung zunächst einen Betrag von insgesamt € 700,-- (inkl. Kleinkosten wie Telefon, Porto etc.) in Ansatz. Selbst wenn man dem Vorbringen der Bf. folgt, sind nach Meinung des BFG jedoch zumindest Kosten iHv. € 100,-- für kleinere Aufwendungen wie zB Bankomatkarre (lt. Kontoauszügen nachweislich rund € 23,-- per anno), Porto, Telefon uä. zu veranschlagen.

Aus den dargestellten Gründen sind die von den Bf. vorgelegten (insgesamt drei) Prognoserechnungen nicht schlüssig bzw. nachvollziehbar und daher nicht geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit ihrer Vermietung nachzuweisen. Eine den tatsächlichen

Verhältnissen nahe kommende Rechnung hat das BFG den Bf. mit Vorhalt vom 9.5.2016 zur Kenntnis übermittelt. Adaptiert man diese Prognoserechnung nun im Sinne des vorstehenden Punktes 5. (Entfall von Steuerberatungs- und Reisekosten; Ansatz von € 100,-- für diverse kleinere Aufwendungen), so ergibt sich im Jahr 2015 immer noch ein kumulierter Verlust von rund € -20.300,-- (s. *Beilage 1*). Bei dieser Rechnung ist allerdings ein zwingend vorzunehmender Abschlag für ein gewisses Mietausfallsrisiko noch gar nicht berücksichtigt. Diese Prognoserechnung geht zudem im Vergleich zu jener der Bf. sogar von einer weitaus geringeren AfA für die „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ aus (ab 2018 nur noch € 150,--; AfA BuG lt. Bf.: € 700,--). Außer Betracht bleibt dabei (zugunsten der Bf.) überdies, dass die Betriebskosten zwischenzeitig auf monatlich € 250,26 angewachsen sind (Ansatz lt. BFG lediglich mit € 167,60). Selbst wenn man – völlig unrealistisch – von jenen Einnahmen ausgeinge, welche die Bf. ihrer 2009 erstellten (zweiten) Prognoserechnung zugrunde gelegt haben, verbleibt im Jahr 2025 immer noch ein Gesamtverlust von ca. € -5.600,-- (*Beilage 2*).

Die Tätigkeit erweist sich sohin nicht als objektiv ertragsfähig bzw. konnte der erforderliche Nachweis von Seiten der Bf. nicht erbracht werden. Die Vermietungstätigkeit der Bf. stellt daher in der vorliegenden Form ertragsteuerlich unbedeutliche Liebhaberei dar.

Zur Umsatzsteuer:

Die Bf. bringen im Wesentlichen vor, die Beherbergung (kurzfristige Vermietung von möblierten Wohnungen) sei laut EU-Recht zwingend steuerpflichtig zu behandeln. Wie schon eingangs dargestellt wurde, erbringen die Bf. tatsächlich keine Beherbergungsleistung, sondern entfalten eine reine Vermietungstätigkeit (vgl. nochmals zB BFG vom 28.12.2015, RV/4100404/2013).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015, - unter Hinweis auf die Vorjudikatur - (neuerlich) eindeutig klargestellt, dass eine verlustträchtige (objektiv nicht ertragsfähige) Vermietung einer Eigentumswohnung, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, vor dem Hintergrund des Unionsrechtes als (zwingend) steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt: "*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 (...)*".

Ist nun, wie im vorliegenden Fall, als erwiesen anzusehen, dass die Vermietung eines Ferienappartements in der konkreten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften, so unterliegen die aus der Vermietung erzielten Umsätze nach § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 und § 2 Abs. 5 Z 2

UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 und § 6 LVO 1993 nicht der Umsatzsteuer und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Zur Nichtzulassung der Revision:

Im Beschwerdefall galt es primär, die von den Bf. vorgelegten (mehrfach geänderten) Prognoserechnungen auf ihre Plausibilität zu prüfen. Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende **Tatfrage**. Insoweit liegt eine der Revision zugängliche **Rechtsfrage** von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Was die umsatzsteuerliche Behandlung der vorliegenden Tätigkeit betrifft, konnte sich das BFG auf die zitierte – gefestigte - Judikatur des VwGH stützen. Auch diesbezüglich liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision war folglich nicht zuzulassen.

*2 Beilagen (Prognoserechnungen)*

Graz, am 13. Juli 2016