



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des F R, 1234 Ort, Adr., vom 6. Mai 2009, vom 5. Juli 2010 und vom 20. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR Dr. S, vom 20. April 2009, vom 28. Juni 2010 und vom 23. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2009 sowie Umsatzsteuer 2008 bis 2009 entschieden:

- 1) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- 2) Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 wird Folge gegeben. Die Umsatzsteuer für diese Jahre wird endgültig im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO festgesetzt.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	17.886,83 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	1891 € -4158,23 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			- 2.267,23 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	28.480,32 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	3020,41 € -3985,09 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)			- 964,68 €	

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt seit dem Jahr 1995 eine Frühstückspension in dem von ihm und seiner Familie bewohnten Eigenheim in 1234 Ort, Nr. 65. Der Bw. verfügte von 1. Mai 1995 bis 2. Februar 1999 über eine Gewerbeberechtigung des Gastgewerbes in der Betriebsart "Frühstückspension" mit der Berechtigung des § 142 Abs. 1 Z 1 GewO 1994. Zudem verfügte der Bw. von 5. Juni 1998 bis 30. September 2008 über eine Gewerbeberechtigung des Gastgewerbes in der Betriebsart "Gasthof" mit den Berechtigungen

des § 142 Abs. 1 Z 1, 2, 3 und 4 GewO 1994. Die aus der Frühstückspension erzielten Einkünfte wurden gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Bis zum Jahr 2007 erklärte der Bw. die Einkünfte aus der Frühstückspension zusammen mit den Einkünften aus der Schuhkontrolle (Schuhfertigungsberatung) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Seit Oktober 2008 bezieht der Bw. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Bw. erklärt seit dem Jahr 2008 die Einkünfte aus der Fremdenzimmervermietung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Ergänzungersuchen vom 19. Dezember 2003 wurde der Bw. ersucht, eine Prognoserechnung betreffend die Frühstückspension vorzulegen.

Mit Schreiben vom 1. Februar 2004, eingebracht am Finanzamt ABC am 8. Februar 2004 mittels Fax, führte der Bw. aus, dass er erst jetzt auf das Ersuchen vom 19. Dezember 2003 antworten könne, da er sich beruflich in T aufhalte und nur gelegentlich nach Österreich komme, da derzeit keine Saison für seine Frühstückspension sei. Des Weiteren führte der Bw. die Gründe an, aus welchen die Frühstückspension bislang keine steuerpflichtigen Gewinne erwirtschaftet habe.

Für die Zertifizierung zum 3-Sterne-Betrieb seien zahlreiche Auflagen für einen Mindeststandard (Zimmergröße, Ausstattung) vorgeschrieben worden, welche sich erst im Laufe der Zeit rechnen können würden.

Die Umsätze seien im Jahr 2002 aus zwei einschneidenden Ereignissen zurückgegangen. Zum Ersten sei der gesamte Radfahrtourismus, welcher die Haupteinnahmequelle sei, anlässlich des Jahrhunderthochwassers zur Gänze abgebrochen, sodass die Sommersaison mit Anfang August schon gelaufen gewesen sei, und ihm die Einnahmen aus dem Spätsommer und Herbst gefehlt haben. Zum anderen habe ihn seine Gattin verlassen, sodass auf die Schnelle zur Betreuung der Frühstückspension nur eine Teilzeitkraft zur Verfügung gestanden sei, welches sich auch nicht als umsatzsteigernd ausgewirkt habe.

Der Bw. habe, um den laufenden Betrieb zwischenfinanzieren zu können, bis sich die Lage wieder normalisiere, eine Tätigkeit in der Schuhbranche im Ausland angenommen, um so weitere Zinsbelastungen zu vermeiden.

Wie aus dem Jahresabschluss 2002 hervorgehe, seien darin Honorare aus der Beratungstätigkeit enthalten, denen auch ein Großteil des Aufwandes zuzurechnen sei (speziell im Kfz- und Reiseaufwand), sodass die Ausgaben nicht zu Gänze nur die Frühstückspension betreffen würden.

Für die kommende Saison werde bereits gemeinsam mit dem AMS jemand zur hauptberuflichen Führung der Frühstückspension gesucht, welcher jederzeit zur Verfügung stehen würde, wenn der Bw. beruflich im Ausland sei. Damit könne durch eine Öffnungszeit rund um die Uhr der Auslastungsgrad und damit auch die Kostendeckung beträchtlich gesteigert werden.

Da alle Investitionen, welche einen Hauptanteil der Belastungen bislang ausgemacht haben, nun getätigt seien, könne der Bw. nun einen modernen Frühstücksbetrieb in der Region anbieten.

Die weiteren Umsätze würden auch vom Ausbau der Brauerei in W sowie vom Ausbau des Radweges von X nach Y sehr profitieren.

Weiters habe der Bw. seine Werbung nun auch auf die neuen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausgedehnt und habe dort bereits reges Interesse an Radfahrernächtigungen erzielen können. Diese Bestrebungen würden durch Fachwerbung mit der D und im Bikerkatalog unterstützt werden.

Es werden derzeit alle umsatzsteigernden Perspektiven erarbeitet, da ja letztendlich die Frühstückspension seine Lebensexistenz und Grundlage sein solle, welche der Bw. auch noch führen und betreiben könne, wenn ihm die Auslandstätigkeiten zu beschwerlich werden, welche letztendlich durch ihre gute Dotierung im Moment dazu dienen, die Eigenkapitalstruktur zu verbessern, und damit die Zinsbelastung für die Frühstückspension zu reduzieren.

Im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 19. Dezember 2003 legte der Bw. jedoch keine Prognoserechnung vor.

Die Einkommensteuerbescheide wurden ab 2002 vom Finanzamt ABC vorerst gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

Mit 4. September 2008 stellte das Finanzamt ABC ein Ersuchen um Ergänzung und führte aus:

"Steuerpflichtige, die mehrere Betriebe unterhalten, die nicht als einheitlicher Betrieb anzusehen sind, haben den Gewinn oder Verlust für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln, und zwar unabhängig davon, ob die Betriebe der gleichen oder verschiedenen Einkunftsarten angehören.

Im Rahmen der Überprüfung der bislang ergangenen vorläufigen Veranlagungen werden Sie – zur Feststellung der Einkunftsquelleneigenschaft des Betriebes "Frühstückspension/Gasthof" – um Vorlage jeweils getrennter Gewinnermittlungen für die beiden Gewerbebetriebe

("Frühstückspension" und "Fertigungsberatung") für die Jahre 2003 bis einschließlich 2007 ersucht. Soweit das Betriebsergebnis aus der Frühstückspension für die betreffenden Jahre weiterhin einen Verlust ausweisen sollte, legen Sie – bezogen auf Ihr Schreiben vom 01.02.2004 ("Prognose Frühstückspension") – die Gründe für das Auftreten der Verluste dar, weisen Sie eventuell vorgenommene Strukturverbesserungsmaßnahmen belegmäßig nach und fügen Sie – vor allem – eine vollständige, anhand nachvollziehbarer Zahlenwerte aussagefähige, Planungs-/Prognoserechnung für die Jahre 2008 ff bei."

Mit 20. April 2009 hat das Finanzamt ABC die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassen und in der Begründung ausgeführt: "Da das Ergänzungersuchen vom 04.09.2008 unbeantwortet blieb, musste die Aufteilung der Einkünfte aus den Gewerbebetrieben "Fertigungsberatung" und "Frühstückspension" gemäß § 184 BAO im Schätzungswege vorgenommen werden. Hinsichtlich der negativen Einkünfte aus der Betätigung "Frühstückspension" konnte seitens der Abgabenbehörde – insbesondere, da die mit Ergänzungersuchen vom 04.09.2008 angeforderte Darlegung der entsprechenden objektiven Umstände unterblieb – keine Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, erblickt werden. Diese Betätigung war mithin als steuerliche Liebhaberei im Sinne des § 1 (1) der VO BGBI 1993/33 des BMF zu betrachten und die daraus erwirtschafteten Verluste im Wege der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2004 bis 2007 auszuscheiden."

Mit Schreiben vom 6. Mai 2009, eingelangt am Finanzamt ABC am 12. Mai 2009, brachte der Bw. die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005, 2006 und 2007 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2004, 2005, 2006 und 2007 vom 20. April 2009 ein und führte im Wesentlichen aus:

Das Ergänzungersuchen betreffend die Aufteilung der Einkünfte in Frühstückspension und Fertigungsberatung bzw. die Erstellung einer Prognoserechnung habe nicht früher erfolgen können, da sich in der familiären bzw. beruflichen Situation des Bw. gravierende Änderungen abgezeichnet haben, welche nun umgesetzt worden seien.

Der Bw. sei in den letzten Jahren beruflich mit seiner Fertigungsberatung in der Schuhbranche in B tätig gewesen, was er aus Gesundheitsgründen jetzt aufgegeben habe.

Die Gründe für seinen seinerzeitigen Wechsel ins Ausland seien größtenteils finanzieller Natur gewesen, da nach seiner Scheidung seine Ehefrau wieder in Ihre Heimat zurückgegangen sei und somit Teile des Einkommens (Übersetzungsbüro, Frühstückspensionsführung) weggefallen seien.

Da der Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits größer in die Frühstückspension investiert gehabt habe, sei es von Nöten gewesen, habe er den Betrieb der Frühstückspension behalten wollen

und die Kreditverbindlichkeiten bedienen wollen, dass er sich um ein höheres Einkommen im Ausland bemüht habe.

Durch die berufsbedingte Abwesenheit des Bw. habe die Frühstückspension wiederum nur saisonal und mit Fremdpersonal betrieben werden können. D.h. die Wintermonate über habe der Bw. keine Möglichkeiten gehabt, die vorhandenen Kapazitäten zu nutzen (Seminarbereich, Geschäftsreisende).

Da der Bw. mit seiner jetzigen Ehefrau ganz nach Österreich zurückgekommen sei, werden sie die Frühstückspension im Familienbetrieb ganzjährig ohne Fremdpersonal führen und die Frühstückspension werde als einzige Erwerbsquelle dienen.

Bereits jetzt zeichne sich ein erfreulicher Umsatzzuwachs bei den Reservierungen um + 28 % ab.

Dies werde sich in den nächsten Jahren sicherlich noch um 5 bis 10 % steigern lassen, da in Ort ein Seminarkulturhotel ausgebaut werde, und daher auch ein Mehr an Nächtigungen bei der Frühstückspension des Bw. erwartet werde.

Der Spatenstich zum Ausbau des Weges von Ort nach Y sei schon erfolgt, neu gestaltet werde auch der CD Wanderweg. Beide Vorhaben seien sehr gut beworben, sodass die Frühstückspension des Bw. dort sicherlich mit Nächtigungssteigerungen rechnen könne.

Zusätzlich sei eine Preiserhöhung bei den Nächtigungen um 5 % vorgenommen worden.

Wie aus der Prognoserechnung ersichtlich sei, werde im Jahr 2009 ein positives Geschäftsergebnis erzielt werden und im Jahr 2012 ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden.

	2007	2008	2009	2010	2011
Gewinn/Verlust	-15.455,00	-8.961,53	5.186,00	6.396,00	6.396,00
Gewinn/Verlust kumuliert	-15.455,00	-24.416,53	-19.230,53	-12.843,53	-6.438,53
Einnahmen	16.607,00	17.929,00	21.818,00	23.000,00	23.000,00
Werbungskosten					
AfA	8.929,00	6.296,53	3.132,00	3.104,00	3.104,00
Zinsaufwand	3.544,00	3.505,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00
Sonstige Kosten	12.434,00	10.540,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Personal	6.158,00	5.247,00	0,00	0,00	0,00
WEK	2.289,00	2.595,00	3.050,00	3.220,00	3.220,00
Privatanteile	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00

	2012	2013	2014	2015	2016
Gewinn/Verlust	6.500,00	7.650,00	7.650,00	7.650,00	7.650,00
Gewinn/Verlust kumuliert	61,47	7.711,47	15.361,47	23.011,47	30.661,47
Einnahmen	23.000,00	24.150,00	24.150,00	24.150,00	24.150,00
Werbungskosten					
AfA	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Zinsaufwand	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00
Sonstige Kosten	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Personal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
WEK	3.220,00	3.381,00	3.381,00	3.381,00	3.381,00
Privatanteile	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00
	2017	2018	2019	2020	2021
Gewinn/Verlust	5.662,00	5.762,00	5.862,00	5.962,00	6.062,00
Gewinn/Verlust kumuliert	36.323,47	42.085,47	47.947,47	53.909,47	59.971,47
Einnahmen	24.150,00	24.150,00	24.150,00	24.150,00	24.150,00
Werbungskosten					
AfA	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Zinsaufwand	3.400,00	3.300,00	3.200,00	3.100,00	3.000,00
Sonstige Kosten	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
	2022	2023	2024	2025	2026
Gewinn/Verlust	6.162,00	6.262,00	9.062,00	9.062,00	9.062,00
Gewinn/Verlust kumuliert	66.133,47	72.395,47	81.457,47	90.519,47	99.581,47
Einnahmen	24.150,00	24.150,00	24.150,00	24.150,00	24.150,00
Werbungskosten					
AfA	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Zinsaufwand	2.900,00	2.800,00	0,00	0,00	0,00
Sonstige Kosten	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2009 führte das Finanzamt ABC aus:

"In Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse wird – unter Hinzuziehung der Veranlagungszeiträume von 1994 bis 2003 – hinsichtlich Ihrer Tätigkeit des Betriebes einer Frühstückspension in 1234 Ort seitens der Abgabenbehörde festgestellt:

Gemäß § 1 (1) der Verordnung des BMF, BGBl 1993/33 (im folgenden kurz "Liebhabereiverordnung" bzw. LVO) liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Ferner ist das Vorliegen einer derartigen Absicht für jede in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Laut Aktenlage flossen Ihnen in den Jahren 2004 bis 2007 betriebliche Einkünfte aus zwei Einkunftsquellen, nämlich "Fertigungsberatung" und "Betrieb einer Frühstückspension" zu. Diese unterschiedlichen Einkünfte wurden zusammen in einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfasst. Da allein der Betrieb der Frühstückspension Gegenstand der abgabenbehördlichen Überprüfung auf steuerliche Liebhaberei war, wurden Sie mit Ergänzungssuchen vom 04.09.2008 um Vorlage jeweils getrennter Gewinnermittlungen für die beiden Gewerbetriebe ersucht. Da Sie dem nicht nachkamen, musste die Aufteilung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege vorgenommen werden.

Fallen nun bei Betätigungen im Sinn des § 1 (1) LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, unter anderem an Hand folgender Umstände zu beurteilen (§ 2 (1) LVO):

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Als Ergebnis dieser Schätzung (Daten für 2007 lt. Beilage zu Ihrer Berufung) wurden die Einkünfte aus der Frühstückspension ermittelt, wie folgt:

	2004	2005	2006	2007
Erlöse	18.114,97	14.142,29	15.958,52	16.607,60
Privatanteil	3.623,41	1.676,24	1.708,25	1.293,22
Wareneinkauf	-2.183,35	-2.178,83	-1.824,67	-2.289,85
Hilfsstoffe	-92,50	-153,06	-176,54	0,00
Personalaufwand	-5.085,66	-3.117,78	-3.521,96	-6.158,83
Energie	-3.112,47	-4.192,30	-3.078,13	-2.822,40
Instandhaltung	-4.018,60	-1.651,89	-6.267,58	0,00
Sonstiger Aufwand	-5.123,67	-4.784,13	-4.162,54	0,00
Nachrichtenaufwand 50 %	-1.310,49	-633,93	-911,18	-8.452,19
Miet-/Pachtaufwand	-1.119,32	-1.151,60	0,00	0,00
Werbeaufwand	-1.339,42	-1.546,23	-1.488,08	-1.648,40
Zinsenaufwand	-5.673,59	-4.739,69	-4.557,18	-3.544,80
AfA	-17.851,98	-19.515,56	-13.686,00	-8.409,35
Summe	-	-	-	-
	25.172,67	27.846,47	22.007,09	15.455,00

Daneben stellten sich die Einkünfte aus der Frühstückspension in den Jahren ab Beginn der Betätigung (1994) bis 2003 folgendermaßen dar (alle Beträge in EUR):

Jahr	Ergebnis
1994	0,00
1995	-17.155,08
1996	-28.914,20
1997	-27.425,20
1998	-26.341,17
1999	-26.198,37
2000	-22.121,92
2001	-42.894,46
2002	-44.944,30
2003	-20.147,06

Der seit Beginn der Betätigung bis einschließlich 2007 erwirtschaftete Gesamtverlust beträgt somit € 346.622,99.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Hierzu ist festzuhalten, dass in dem gesamten Zeitraum seit Beginn der Betätigung noch in keinem Jahr ein Gewinn aus der Frühstückspension erwirtschaftet wurde. Die Verluste übersteigen die erzielten Umsätze in jedem bisherigen Jahr der Betätigung; sie übersteigen die Fixkosten (AfA und Zinsen) in 8 von 12 Jahren.

3. Marktgerechtes Verhalten:

Bereits am 01.02.2004 gaben Sie in schriftlicher Beantwortung des Ergänzungserreichens vom 19.12.2003 für das Veranlagungsjahr 2002 als Gründe, weshalb die Frühstückspension bislang keine steuerpflichtigen Gewinne erwirtschaftet habe, an, dass Ihnen für die Zertifizierung als 3-Sterne-Betrieb zahlreiche Auflagen vorgeschrieben wurden. Ferner seien die Umsätze im Jahr 2002 insbesondere wegen des Hochwassers und aus familiären Gründen (Ehescheidung) zurückgegangen. Es folgen eine Reihe unbestimmter Angaben über Maßnahmen, die in den Folgejahren zu höheren Einkünften führen sollten.

Hierzu wird seitens der Abgabenbehörde festgestellt, dass Ihre Pension ausweislich Listung im Internet-Auftritt des Tourismusverbandes Oberösterreich noch immer 2 Sterne aufweist. Zudem wurden weder die Auflagen, die mit einer Höherbewertung verbunden gewesen sein sollen, noch sonst irgendwelche Bemühungen konkret betragsmäßig dargelegt oder durch Nachweise belegt.

Wie bereits erwähnt, muss die Gesamtgewinnerzielungsabsicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein – bloße Wunschvorstellungen des sich Betätigenden reichen hierzu nicht aus.

Obgleich sich die Verluste in den auf das Jahr 2002 folgenden Zeiträumen wesentlich verringerten, fielen sie selbst dort noch in einem Ausmaß an, das erstens die Wirksamkeit der angekündigten Maßnahmen zweifelhaft und im Zusammenhang damit zweitens das Streben nach der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines angemessenen Zeitraums fraglich erscheinen lässt.

4. Strukturverbessernde Maßnahmen:

Im Hinblick auf die andauernde Verlustlage Ihres Betriebes Frühstückspension wurden Sie mit Ergänzungsersuchen vom 04.09.2008 unter anderem ersucht, "eventuell vorgenommene Strukturverbesserungsmaßnahmen belegmäßig nachzuweisen".

Dieses Schreiben wurde zunächst überhaupt nicht beantwortet – erst nach Veranlassung der endgültigen Einkommensteuerbescheide vom 20.04.2009 nahmen Sie im Berufungsschreiben vom 06.05.2009 zu den Ergänzungspunkten Stellung. Darin machten Sie unter anderem als Grund für das (Weiter-)Bestehen der Verluste die Notwendigkeit namhaft, durch die zusätzlich ausgeübte Auslandstätigkeit Finanzierungslücken zu schließen, was wiederum für die Pension einen saisonal eingeschränkten Betrieb bei zugleich erhöhtem Personalaufwand bedeutete.

Abgesehen davon, dass sich diese beiden Begründungen gegenseitig bedingen und zudem in dieser Vorgehensweise (Aufrechterhalten eines jahrelangen Verlustbetriebes durch Ausübung einer weiteren Tätigkeit), außer unter steuerlichen Aspekten, kein wirtschaftlich sinnvolles Handeln erblickt werden kann, wird seitens der Abgabenbehörde hierzu festgestellt, dass nach Aktenlage die zusätzliche Tätigkeit "Schuh-Fertigungsberatung" nicht erst seit 2002, sondern bereits seit (mindestens) 1996 ausgeübt wird.

Ein konkreter Nachweis über vorgenommene strukturverbessernde Maßnahmen wurde wiederum nicht erbracht.

Nach ständiger Rechtsprechung kommt es bei der Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen, wie der Ihren, nur darauf an, ob der sich Betätigende nachvollziehbar stetig nach Gewinnen gestrebt hat, sodass er sich auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte. Dieses Streben zeigt sich dadurch, dass der sich Betätigende in Verlustjahren zeitgerecht geeignete strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt hat.

Hat nämlich ein sich Betätigender in Verlustjahren solche strukturverbessernde Maßnahmen unterlassen, obwohl er ohne geeignete Maßnahmen mit dem Weiterbestehen der Verlustsituation ernsthaft rechnen musste, so ist die Betätigung insoweit Liebhaberei.

Sie haben den verlustbringenden Betrieb aber über einen Zeitraum von nunmehr 14 Jahren aufrechterhalten, ohne dass solche Maßnahmen nachgewiesen wurden oder ihre Wirksamkeit erkennbar geworden wäre. Ein zeitgerechtes Setzen geeigneter strukturverbessernder Maßnahmen liegt hier jedenfalls nicht vor.

Das Inkaufnehmen von Verlusten in einer solchen Höhe über einen derartigen Zeitraum lässt sich nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich sinnvoll nur durch das Vorliegen persönlicher Beweggründe erklären.

Diese werden in Betrachtung Ihrer Einkünfte aus "Schuh-/Fertigungskontrolle" erkennbar, welche sich laut Aktenlage für die Jahre von 1996 bis 2007 wie folgt darstellen:

Jahr	ATS	EUR
1996	71.479,00	5.194,58
1997	14.420,00	1.047,94
1998	50.260,00	3.652,54
1999	470.679,28	34.205,60
2000	955.440,00	69.434,53
2001	929.472,18	67.547,38
2002		54.195,48
2003		75.538,92
2004		67.958,81
2005		69.396,06
2006		68.962,09
2007		72.466,44

In analoger Anwendung der Erkenntnisse des VwGH vom 28.01.1992, [88/12/0042](#), vom 18.11.1987, 86/13/0132 und vom 23.10.1990, 90/14/0086 wird hierzu seitens der Abgabenbehörde ausgeführt, dass Tätigkeiten, die das typische Bild eines Gewerbebetriebes aufweisen, die Vermutung einer steuerlich relevanten Tätigkeit für sich haben. Es ist aber als (hier: zusätzliches) Indiz einer mangelnden Gewinnabsicht anzusehen, wenn ein Steuerpflichtiger neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine Liebhaberei zu "leisten".

Unter Hinweis auf die konkreten Umstände (Ihr Lebensalter) ist auch zu berücksichtigen, dass als persönliches Motiv für das Inkaufnehmen von Verlusten, insbesondere auch die Aufrechterhaltung einer verlustbringenden (hier: nach der konkreten Art und Weise zumindest bis 2007 als verlustbringend angelegten) Betätigung bis zur Pensionierung des sich Betätigenden gilt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Ihre Absicht, mit dem Betrieb der Frühstückspension in Ort, einen Gesamtgewinn zu erzielen nicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar, die Annahme des Vorliegens einer Einkunftsquelle mithin widerlegt ist.

Ihre Berufung vom 06.05.2009, eingelangt am 12.05.2009 gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 20.04.2009, war daher abzuweisen."

Mit Schreiben vom 18. Juni 2009, eingelangt am Finanzamt ABC am 22. Juni 2009, stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung verwies er auf seine ursprüngliche Berufung und führte ergänzend aus, dass ab dem Jahr 2005 das Besteuerungsrecht für seine Einkünfte aus der Schuhfertigungsberatung nicht mehr Österreich zustehen würde, da er ab Oktober 2004 in B gelebt habe und sich sein Lebensmittelpunkt bis zu seiner Pensionierung im Oktober 2008 dort befunden habe. Er habe bereits kurz nach seiner Ankunft in B seine jetzige Ehefrau (Name), welche im Februar 2005 bei ihm eingezogen sei, kennengelernt. Er habe am Hochzeitsdatum geheiratet und am Geburtsdatum sei ihr gemeinsames Kind C in B zur Welt gekommen.

In den Jahren 2005 bis 2008 habe der Bw. jeweils nur einige Tage in Österreich verbracht und daher stehe Österreich das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nicht zu.

Als Nachweis für seinen vietnamesischen Lebensmittelpunkt legte der Bw. folgende Unterlagen vor: Anstellungsvertrag mit Firma Firma, Adr.2; Arbeitsvertrag mit Firma Rk B; zwei Mietverträge für seine vietnamesischen Wohnungen; Heiratsurkunde; Geburtsurkunde; Aufstellung Haushaltsgeräte und Möbel; diverse Rechnungen; eine Kopie des Reisepasses mit diversen Visaeintragungen.

Mit Ersuchen um Ergänzung führte das Finanzamt ABC am 14. August 2009 aus:

"Da Sie in Österreich stets einen Wohnsitz hatten, zu Dem Sie immer wieder zurückgekehrt sind, blieb Ihre unbeschränkte Steuerpflicht bestehen. Das bedeutet, dass Ihr gesamtes Welteinkommen in Österreich zu versteuern ist. Da mit B kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, könnte eine allfällige Doppelbesteuerung nur im Wege einer Maßnahme nach § 48 BAO beseitigt werden. Lt. Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl II 2002/474, sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung folgende positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsbesteuerung mehr als 15 % beträgt.

Eine Steuerentlastung kann nur für jene Einkünfte in Anspruch genommen werden, die in einem ordnungsgemäß geführten Verzeichnis ausgewiesen werden. Dieses Verzeichnis hat

unter geordnetem Hinweis auf die den Eintragungen zugrunde liegenden Belege folgende Angaben für jede Einkunftsquelle zu enthalten:

- a) Bezeichnung des Staates der Einkünfteerzielung;
- b) Art der Einkünfte (Einkunftsart und geschäftsübliche Bezeichnung);
- c) Höhe der Einkünfte unter Hinweis auf eine Berechnungsunterlagen, in der die Ermittlung der Höhe der Einnahmen (Betriebseinnahmen) sowie der Werbungskosten (Betriebsausgaben) nach österreichischem Recht dargestellt ist;
- d) Prozentsatz der durchschnittlichen ausländischen Steuerbelastung in den Fällen des § 1 Abs. 1 (unter Hinweis auf die Berechnungsunterlage für den Durchschnittssteuersatz und die Belege über die ausländische Besteuerung);
- e) Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer;
- f) Angabe über die zeitliche Zuordnung (Zeitpunkt oder Zeitraum des Zuflusses oder der gewinnerhöhenden Erfassung in der Buchhaltung).

Sollten Ihre Einkünfte in B besteuert worden sein, dann ist ein Verzeichnis – wie oben dargestellt – mit den entsprechenden Angaben (für jedes Jahr gesondert) vorzulegen."

Mit Schreiben vom 8. September 2009, eingelangt am Finanzamt ABC am 11. September 2009, führte der Bw. im Wesentlichen aus:

Seit Mai 1999 befindet sich sein Lebensmittelpunkt nicht mehr in Österreich. Da ihn seine damalige Frau, F Gy mit Tochter F Pr, im September 1998 verlassen habe, habe der Bw. nicht mehr länger in Österreich bleiben wollen und habe sich daher nach einer lukrativen Auslandsbeschäftigung umgesehen. Der Bw. habe ab Mai 1999 bis Oktober 2001 für die Firma FA in der Lw gearbeitet. Ab Mai 2002 bis Juli 2004 sei er für die Firma Rk in Rm und in T tätig gewesen. Er habe in den jeweiligen Ländern seine Wohnung gehabt und sei nach Österreich immer nur zwischendurch zurückgekommen, um in seiner Frühstückspension nach dem Rechten zu sehen. Ab Oktober 2004 bis September 2008 habe der Bw. in B gelebt.

Da er dadurch seiner Meinung nach ab dem Jahr 2004 die Voraussetzungen für die Anwendung der VO zu § 1 – Zweitwohnsitze, BGBl. II 2003/528, erfülle, sei er trotz seines fallweisen Aufenthaltes in Ort (lt. der vorgelegten Aufstellung nie mehr als 70 Tage) in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

Mit Schreiben vom 18. September 2009 stellte das Finanzamt ABC an den Bw. ein erneutes Ergänzungssuchen und führte aus:

"Nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich gilt die Zweitwohnsitzverordnung erst ab dem Veranlagungsjahr 2004. Die Zeiten davor können daher nicht in den Beobachtungszeitraum von 5 Jahren eingerechnet werden. Ihr Aufenthalt in B dauerte weniger als 5 Jahre, sodass diese Verordnung nicht angewendet werden kann. Zudem bedeuten berufliche Aufenthalte im Ausland unter Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes nicht, dass die Ansässigkeit im Inland aufgegeben wird. Sie werden daher nochmals aufgefordert, den Vorhalt vom 14.8.09 gegebenenfalls zu beantworten."

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2009, eingelangt am Finanzamt ABC am 27. Oktober 2009, führte der Bw. im Wesentlichen aus:

Dass die Zweitwohnsitzverordnung im Jahr 2004 in Kraft getreten sei und daher erst ab der Veranlagung 2004 anzuwenden sei, könne der Bw. durchaus nachvollziehen. Dass aber der Beobachtungszeitraum von 5 Jahren ebenfalls erst ab 2004 gelten solle, sei aus der Verordnung nicht zu ersehen, denn das würde ja bedeuten, dass diese Regelung erst ab 2009 anzuwenden sei, denn dann wäre ja erstmalig ein 5-jähriger Beobachtungszeitraum verstrichen. Weiters könne der Bw. nicht nachvollziehen, warum berufliche Aufenthalte im Ausland nicht gelten sollen, umgekehrt entstehe ja für einen ausländischen Arbeitnehmer österreichische Steuerpflicht, wenn er sich mehr als 183 Tage in Österreich aufhalte. Der Bw. habe in den jeweiligen Ländern, mangels einer Familie in Österreich, seinen Lebensmittelpunkt gehabt.

Da er dadurch seiner Meinung nach ab dem Jahr 2004 die Voraussetzungen für die Anwendung der VO zu § 1 – Zweitwohnsitze, BGBl. II 2003/528, erfülle, sei er trotz seines fallweisen Aufenthaltes in Ort (lt. der vorgelegten Aufstellung nie mehr als 70 Tage) in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

Mit Ergänzungersuchen vom 8. April 2010 führte das Finanzamt ABC aus:

"Bereits mit Vorhalt vom 04.09.2008 wurden Sie darauf hingewiesen, dass gesonderte Gewinnermittlungen je Betrieb zu erstellen sind. Weshalb wurden in der Aufgabebilanz "Frühstückspension" zum 30.09.2008 "Honorare Rk" angesetzt? Sind in der Gewinn- und Verlustrechnung Aufwendungen enthalten, die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehen?

Das entnommene Anlagevermögen wurde mit Buchwerten angesetzt. Gemäß § 24 (3) EStG sind die Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt ihrer Überführung in das Privatvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Sie werden daher aufgefordert, ein vollständiges Sachverständigungsgutachten für das entnommene Gebäude vorzulegen. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden Sie ersucht, die entsprechenden

Mietverträge (in Kopie) vorzulegen. Reichen Sie zudem eine vollständige Planungsrechnung für die Betätigung ein."

Die steuerliche Vertretung des Bw. teilte in Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 21. Juni 2010 mittels Fax mit:

Die Honorare Rk KTO 4030 seien in der Aufgabebilanz mit Null angesetzt und es seien keine Aufwände und Erträge mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung. Der Abschluss betreffe ausschließlich die Frühstückspension. Es werde seit der Pensionierung eine Privatzimmervermietung mit Fortführung der Buchwerte durchgeführt, da auch beabsichtigt werde, ab Wegfall der Einschränkungen von Seiten der GSVG (kein Gewerbebetrieb bis 65 Jahre) diesen wieder zu betreiben. Aus diesen Gründen würde es auch keine Einzelmietverträge geben und ein Schätzgutachten für das Gebäude sei ebenfalls keines erstellt worden. Die geforderte Prognoserechnung liege bei.

Aus der beigelegten Prognoserechnung 10/2008 bis 2026 ergibt sich folgendes:

	2007	Ab 10/2008	2009	2010	2011
Gewinn/Verlust	0,00	-2.266,05	1.596,76	1.204,00	210,00
Gewinn/Verlust kumuliert	0,00	-2.266,05	-669,29	534,71	744,71
Einnahmen	0,00	1.251,48	26.434,00	26.000,00	26.000,00
Werbungskosten	0,00				
AfA	0,00	2.893,03	5.728,00	5.728,00	5.602,00
Zinsaufwand	0,00	1.007,18	2.604,00	2.604,00	2.604,00
Sonstige Kosten	0,00	0,00	15.657,00	15.657,00	15.657,00
Personal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
WEK	0,00	229,87	2.141,24	2.100,00	3.220,00
Privatanteile	0,00	-612,55	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00

	2012	2013	2014	2015	2016
Gewinn/Verlust	499,00	486,00	2.651,00	2.651,00	2.651,00
Gewinn/Verlust kumuliert	1.243,71	1.729,71	4.380,71	7.031,71	9.682,71
Einnahmen	26.000,00	26.000,00	26.000,00	26.000,00	26.000,00
Werbungskosten					
AfA	5.313,00	5.165,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Zinsaufwand	2.604,00	2.604,00	2.604,00	2.604,00	2.604,00
Sonstige Kosten	15.657,00	15.657,00	15.657,00	15.657,00	15.657,00
Personal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
WEK	3.220,00	3.381,00	3.381,00	3.381,00	3.381,00
Privatanteile	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00	-1.293,00
	2017	2018	2019	2020	2021
Gewinn/Verlust	4.032,00	4.132,00	4.232,00	4.332,00	4.432,00
Gewinn/Verlust kumuliert	13.714,71	17.846,71	22.078,71	26.410,71	30.842,71
Einnahmen	26.000,00	26.000,00	26.000,00	26.000,00	26.000,00
Werbungskosten					
AfA	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Zinsaufwand	2.504,00	2.404,00	2.304,00	2.204,00	2.104,00
Sonstige Kosten	15.657,00	15.657,00	15.657,00	15.657,00	15.657,00
	2022	2023	2024	2025	2026
Gewinn/Verlust	4.532,00	4.632,00	6.536,00	6.536,00	6.536,00
Gewinn/Verlust kumuliert	35.374,71	40.006,71	46.542,71	53.078,71	59.614,71
Einnahmen	26.000,00	26.000,00	26.000,00	26.000,00	26.000,00
Werbungskosten					
AfA	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Zinsaufwand	2.004,00	1.904,00	0,00	0,00	0,00
Sonstige Kosten	15.657,00	15.657,00	15.657,00	15.657,00	15.657,00

Mit 29. März 2010 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2008 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, der mit 23. Februar 2011 gemäß § 299 BAO wieder aufgehoben wurde. Als Begründung führte das Finanzamt ABC aus:

"Mit Ihrem Berufungsschreiben vom 05.07.2010 geben Sie der Abgabenbehörde bekannt, dass die Privatzimmervermietung ab Oktober 2008 nur noch im Rahmen von 10 Betten betrieben wird. Es ist damit zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart dergestalt gekommen, dass Ihre Betätigung nun nicht mehr unter § 1 (1) der VO BMF BGBI 1993/33 ("Liebhabereiverordnung"), sondern unter § 1 (2) Z 3 der VO fällt, für die grundsätzlich Liebhabereivermutung gilt und die auch für den Bereich der Umsatzsteuer von Belang ist. Nach Maßgabe § 2 (4) der VO können Sie dieser Vermutung mit der Darlegung entgegentreten, dass die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Einnahmenüberschuss erwarten lässt. Die von Ihnen zu diesem Zweck eingereichte Prognoserechnung weist für das Jahr 2009 einen Einnahmenüberschuss von € 5.186,00 aus, tatsächlich erklärt werden für 2009 allerdings € -4.915,77. Eine Prognose, die derart gravierend von den tatsächlich erwirtschafteten Werten abweicht, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung zu erbringen. Die Veranlagungen ergehen unter Ausschluss der erklärten Werte für die Dauer der Beobachtung weiter vorläufig."

Mit 28. Juni 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen. Als Begründung führte das Finanzamt ABC aus:

"Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang mit Zimmervermietungen liegen nur vor, wenn diese von geringem Ausmaß sind. Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, ist nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. Sie bieten lt. Internetauftritt 18 Fremdenbetten an, es liegen somit theoretisch weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (einer "Liquidationsbilanz" hätte es insofern nicht bedurft), die, wie bereits in den Vorjahren festgestellt, seitens der Abgabenverwaltung als ertragsteuerlich unbeachtliche Liebhaberei anzusehen sind.

Hinsichtlich der von Ihnen in der Liquidationsbilanz vom 30.09.2008 unter Kto 9411 als "nicht steuerbare Honorare Rk Vie" erfassten Beträge wird festgestellt, dass diese Honorare aus Sicht der Finanzverwaltung sehr wohl in Österreich (einkommen-)steuerbar und –pflichtig und daher im Rahmen Ihrer Einkommensteuerveranlagung anzusetzen sind."

Mit Schreiben vom 5. Juli 2010, eingelangt am Finanzamt ABC am 12. Juli 2010, erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008. Vorweg verwies der Bw. auf seine Begründung in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 18. Juni 2009, in denen dargestellt worden sei, dass das Besteuerungsrecht der Honorare Rk B nicht Österreich zustehen würde.

Weiters richtete sich die Berufung des Bw. gegen die Festsetzung der gewerblichen Einkünfte aus der Zimmervermietung, da er diese seit seiner Pensionierung im Oktober 2008 nicht mehr in diese Form betreiben würde, sondern nur mehr als Privatzimmervermietung mit 10 Betten. Die Korrektur im Internet sei aufgrund der Wartungsintervalle der Anbieter noch nicht erfolgt, und ein eigener Zugriff sei ihm nicht möglich, dies werde aber in der Folge erledigt werden. Weiters beantragte der Bw., die Einhebung der Abgaben, welche unmittelbar von der Erledigung obiger Berufung abhängen würde, bis zur rechtskräftigen Erledigung dieser Berufung auszusetzen.

Mit 23. Februar 2011 hat das Finanzamt ABC den Einkommensteuerbescheid 2009 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

Mit Schreiben vom 20. März 2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 22. März 2011, erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 sowie gegen den Bescheid auf Begrenzung der UID-Nummer vom 23. Februar 2011 und führte im Wesentlichen aus:

Bei der Beurteilung des entstandenen Verlustes sei die Prognoserechnung des Gewerbebetriebes und nicht die für die Vermietung und Verpachtung erstellte und übermittelte Berechnung zu Grunde gelegt worden.

Der Bw. übermittelte nochmals die Prognoserechnung für die Vermietung und Verpachtung, aus der hervorgehe, dass für das Jahr 2009 lediglich ein Gewinn von € 1.596,76 prognostiziert worden sei und dass der erwirtschaftete Verlust daraus resultiere, das höhere unplanbare Instandhaltungen und Ersatzinvestitionen in Form von geringwertigen Wirtschaftsgütern zu tätigen gewesen seien.

Bereits im Jahr 2010 seien die Umsätze um 26,1 % über die geplanten Werte gesteigert worden, sodass im Erlösbereich bereits ein Betrag von € 43.226,53 bestehe.

Der Gewinn vor AfA betrage € 13.132,75 gegenüber dem geplanten Wert von € 1.204,00. Eine Saldenliste sei für das Jahr 2010 bereits beigelegt worden.

Da durch diese Fakten sehr wohl von einem positiven Geschäftsgang gesprochen werden könne, und die Liebhabereivermutung diesbezüglich nicht zum Tragen kommen könne, beantrage der Bw. die Veranlagung gemäß den eingereichten Steuererklärungen.

Ebenso beantragte der Bw. die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer aufzuheben.

Mit Ergänzungssuchen vom 31. März 2011 wurde der Bw. ersucht, die in seinem Berufungsschreiben angeführten "unplanbaren Instandhaltungen und Ersatzinvestitionen"

belegmäßig nachzuweisen. Der Bw. solle ferner darlegen, inwiefern diese Aufwendungen "unplanbar" entstanden seien und der Bw. solle diese Angaben durch geeignete Belege nachweisen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 wurde die Berufung vom 21. März 2011 als unbegründet abgewiesen und vom Finanzamt ABC folgendermaßen begründet:

"Die Abweichungen der von Ihnen selbst erstellten Prognose für die Frühstückspension begründeten Sie in Ihrem Berufungsschreiben vom 22.03.2011 mit höheren "unplanbaren Instandhaltungen" und "Ersatzinvestitionen". Sie wurden daraufhin mit Vorhalt vom 31.03.2011 um Nachweis der Aufwendungen und insbesondere um Darlegung, inwiefern diese "unplanbar" entstanden sind, ersucht. Als Antwort auf diesen Vorhalt legten Sie am 02.05.2011 insgesamt 42 Eingangsrechnungen mit dem (handschriftlichen) Hinweis vor, der Grund der Anschaffung sei jeweils auf den Rechnungen vermerkt. Hierzu wird festgestellt, dass 29 der 42 Rechnungen keinen solchen Hinweis tragen. Von den übrigen – in diesem Sinne begründeten – Aufwendungen scheiden diejenigen für die Anschaffung von Autoreifen und die Errichtung einer Terrassenüberdachung als eben nicht "unplanbar" aus. Beim Rest (es verbleibt ein Betrag von € 1.719,98) handelt es sich großteils um kleinere Anschaffungen, die – wie Ersatzinvestitionen allgemein – bereits Eingang in die Prognose hätten finden müssen, da solche Investitionen bei Betätigung wie der Ihren regelmäßig anfallen. Die Berufung war daher abzuweisen."

Mit Schreiben vom 1. Juli 2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 14. Juli 2011, er hob der Bw. innerhalb der verlängerten Berufungsfrist Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 vom 3. Mai 2011, welche aufgrund einer Berufungsvorentscheidung erlassen wurden und beantragte die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Begründung führte der Bw. aus, dass er vorweg auf seine Begründung in der ursprünglichen Berufung verweise und seine Berufung dahingehend erweiterte, dass mit diesem Schreiben aktuelle Unterlagen vorgelegt werden, welche sehr wohl einen positiven Geschäftsgang nachweisen.

Nach dem korrigierten Jahresabschluss 2009 habe sich der Verlust von € 4.915,00 auf € 2.854,10 verringert.

Der Verlust habe sich durch nicht vorhergesehene Anschaffungen von Haarfön, Seifenspender, Tresore, Nachkastenlampen, durch die notwendige Umstellung auf "Privatzimmer" ergeben.

Bei der Vorbeurteilung für Edelweiß-Bewertung seien diese Investitionen verlangt worden.

Weiters seien durch die vermehrten Nächtigungen (2008 – ca. 1050; 2009 – ca. 1750 Nächtigungen) nicht erwartete Kosten angefallen.

Auf vielfaches Verlangen der Gäste sei die Dachterrasse zur Hälfte überdacht worden. Bei schlechtem Wetter könne man weiterhin den schönen Donaublick genießen. Zusätzlich werde die Dachterrasse von Raucher verwendet.

Der beigelegte Jahresabschluss 2010 zeige die positive Entwicklung mit einem Gewinn von € 6.026,32.

Die vom Bw. eingebrachten Berufungen wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlageberichten vom 30. Oktober 2009, 23. September 2010 und 26. Juli 2011 vorgelegt.

Am 5. März 2012 wurde seitens der Referentin unter Darlegung der Rechtslage ein Vorhalt ausgefertigt und im Wesentlichen ausgeführt:

1. Art der Tätigkeit

Nach der bisherigen Aktenlage ergibt sich, dass Sie mit Oktober 2008 Ihre Tätigkeit in der Schuhfertigungsberatung beendet haben. In Ihrem Schreiben vom 5. Juli 2010 führten Sie aus, dass Sie seit Ihrer Pensionierung die Frühstückspension in Eigenbewirtschaftung ohne Fremdpersonal und als Privatzimmervermietung mit 10 Betten betreiben.

- a) Ab wann genau wird die Tätigkeit des Betriebes der Frühstückspension ausgeübt?
- b) Bitte legen Sie einen Grundriss Ihrer Frühstückspension vor, aus dem ersichtlich ist, wie viele Zimmer bzw. Betten zur Vermietung zur Verfügung stehen. Führen Sie auch an, wie viele Zimmer bzw. Betten seit 2008 tatsächlich vermietet werden. Haben Sie hinsichtlich der Anzahl der Zimmer bzw. Betten seit der Eigenbewirtschaftung der Frühstückspension etwas geändert? Haben Sie im Berufungszeitraum bauliche Änderungen vorgenommen?

Sie bieten laut Internetauftritt vom 16. April 2009 18 Fremdenbetten und laut Internetauftritt vom 17. Februar 2011 10 Fremdenbetten an. Derzeit scheint laut Internetauftritt Homepage eine Vermietung von 14 Fremdenbetten auf. Zudem deuten die von Ihnen laut Internetauftritt angebotenen Nebenleistungen (z.B. Transferleistungen, Wellnessbereich mit Sauna und Solarium, Fitnessraum, Spielzimmer, Lesezimmer) sowie das äußere Erscheinungsbild der Frühstückspension (z.B. Dachterrasse) eher auf eine gewerbliche Vermietung hin.

- c) Bitte nehmen Sie zu den unterschiedlichen Angaben Ihrer Internetauftritte hinsichtlich der Anzahl der Fremdenbetten Stellung und geben Sie an, wie viele Zimmer bzw. Betten in den Jahren 2008 bis 2009 tatsächlich zur Vermietung zur Verfügung standen. Bitte führen Sie die genaue Anzahl der Zimmer und Betten unterteilt in Einzelzimmer, Doppelzimmer,

Dreibettzimmer, Mehrbettzimmer und Ferienwohnung an (um Vorlage entsprechender Nachweise wird ersucht).

2. Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008

a) Besteuerungsrecht Österreich

Hinsichtlich Ihres Vorbringens, dass ab dem Jahr 2005 das Besteuerungsrecht für Ihre Einkünfte aus der Schuhfertigungsberatung nicht mehr Österreich zustehen würde, da Sie ab Oktober 2004 in B gelebt haben und sich Ihr Lebensmittelpunkt bis zu Ihrer Pensionierung im Oktober 2008 dort befunden hat, ist Folgendes auszuführen:

Unstrittig ist, dass Sie im berufsgegenständlichen Veranlagungszeitraum über einen Wohnsitz in Österreich verfügt haben und demnach unbeschränkt steuerpflichtig waren.

Um eine allfällige Doppelbesteuerung zu vermeiden, legen Sie bitte ein Verzeichnis mit den oben angeführten Angaben (für jedes Jahr gesondert) vor. Zusätzlich legen Sie bitte auch Ihre vietnamesischen Steuerbescheide vor.

b) Liebhabereiprüfung

Da Sie sich von 2004 bis 2008 beruflich im Ausland befunden haben, konnten Sie Ihre Frühstückspension nicht selbst bewirtschaften.

1. Wie erfolgte die Bewirtschaftung Ihrer Frühstückspension während Ihres Aufenthaltes in B?

2. Hatten Sie zur Bewirtschaftung der Frühstückspension Personal eingestellt? Seit wann wurde Ihre Frühstückspension mit Personal geführt? Welchen Tätigkeitsbereich hatte Ihr Personal?

3. Wurde die Frühstückspension von 2004 bis 2008 ganzjährig oder nur saisonal betrieben?

Der seit Beginn der Betätigung bis einschließlich 2007 erwirtschaftete Gesamtverlust beträgt insgesamt € 346.622,99. Seit Beginn der Betätigung bis 2008 wurde noch in keinem Jahr ein Gewinn aus dem Betrieb der Frühstückspension erzielt. Die Verluste übersteigen die erzielten Umsätze in jedem bisherigen Jahr der Betätigung. Wie angeführt muss die Gesamtgewinnerzielungsabsicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein – bloße Wunschvorstellungen des sich Betätigenden reichen hierzu nicht aus. Das Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erscheint aufgrund der aufgetretenen Verluste fraglich.

Bitte nehmen Sie zu dem erwirtschafteten Gesamtverlust in Höhe von € 346.622,99 und zu Ihrer Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen Stellung.

3. Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2009

Da mit Ihrer Pensionierung eine Änderung der Bewirtschaftungsart eingetreten ist, gilt die bisherige Betätigung dadurch als beendet und eine neue Betätigung als begonnen. Die Änderung der Bewirtschaftung erfolgte wegen des Wegfalls der Personalkosten und wegen des Einsatzes Ihrer eigenen Arbeitskraft durch die Beendigung Ihres Auslandsaufenthaltes. Durch Beginn eines neuen Betätigungszeitraumes ab 2009 sind die erzielten Einkünfte aus der Zimmervermietung auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft neu zu prüfen.

- a) Seit wann liegt eine Eigenbewirtschaftung Ihrer Frühstückspension vor und seit wann betreiben Sie die Frühstückspension als Privatzimmervermietung mit 10 Betten?
- b) Welche verändernden Maßnahmen haben Sie seit der Eigenbewirtschaftung der Frühstückspension gesetzt?
- c) Hat sich seit der Änderung der Bewirtschaftung an dem Geschäftsergebnis der Frühstückspension etwas geändert? Bitte nehmen Sie zu den entstandenen Abweichungen im Vergleich zur vorgelegten Prognoserechnung Stellung.
- d) Wie sieht das Geschäftsergebnis für die Jahre 2010 und 2011 aus? Konnten Sie die prognostizierten Überschüsse erzielen? Legen Sie bitte die entsprechenden Unterlagen (z.B. Jahresabschluss, Saldenliste) vor.
- e) Wird die Tätigkeit der Zimmervermietung bis laufend unverändert aufrechterhalten?

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw. mit Schreiben vom 19. März 2012, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 26. März 2012, aus:

ad 1. a) Seit 1. Oktober 2008 werde der Betrieb als Privatzimmervermietung geführt und die Gewerbeberechtigung habe am 30. September 2008 geendet. Bei der Gemeinde sei die Aufnahme der Tätigkeit der Privatzimmervermietung ab 1. Oktober 2008 angezeigt worden (Kopien anbei).

ad 1. b) Grundriss anbei

Kurz zur Erläuterung:

Kellergeschoss: zwei Zwei-Bettzimmer (wobei ein Zimmer fast gar nicht vermietet werde, weil die geplanten Sanitäreinrichtungen (DU/WC) nicht eingebaut worden seien (auf dem Plan das rechte Zimmer)). Links befindet sich im Kellergeschoss eine Ferienwohnung mit vier Betten, die ausschließlich an Selbstversorger (ohne Frühstück) vermietet werde. Weiters sei im

Kellergeschoß TOP 2, welches sich im Eigentum seiner ersten Frau H F befindet, und von ihm nicht genutzt werden darf (siehe Grundbuchsatzung).

Erdgeschoss: hier befindet sich der Frühstücksraum sowie seine Privatwohnung.

Obergeschoss: Drei-Bett-Zimmer, Zwei-Bett-Zimmer (die im Plan eingezeichnete Trennwand sei nicht vorhanden), Ein-Bett-Zimmer, TOP 3 sei im Besitz seiner Tochter Ma F, TOP 4 sei im Besitz seines Sohnes Al F.

Lt. Auskunft der Gewerbebehörde seien als Privatzimmervermietung zehn Betten mit Frühstück und zusätzlich drei Ferienwohnungen mit insgesamt zwölf Betten zulässig (Schreiben des Landes OÖ, Abteilung Gewerbe anbei). Natürlich stelle der Bw. den Gästen die ohnehin vorhandene Infrastruktur (Sauna, Solarium, etc.) zur Verfügung, aber das bedeute keinen wesentlichen Mehraufwand für den Bw. Der derzeitige Betrieb sei von seiner Familie leicht zu bewältigen und der Bw. könne keine gewerbliche Tätigkeit erkennen.

ad 1. c) Bezuglich der unterschiedlichen Angaben im Internet könne der Bw. leider nur darauf verweisen, dass es sich dabei um öffentliche Internetportale handle, die nur sehr langsam oder leider auch manchmal gar nicht auf Änderungsanzeigen reagieren. Es sei schwierig, den Überblick über alle Angebote zu behalten und überall die Angaben zu aktualisieren. Die seit 1. Oktober 2008 vermieteten Zimmer habe der Bw. weiter oben bereits angeführt.

ad 2. a) Besteuerungsrecht Österreich müsse der Bw. zur Kenntnis nehmen. Es gebe keine vietnamesischen Steuerbescheide.

ad 2. b) Liebhabereiprüfung

1. Die Frühstückspension sei während seiner Abwesenheit von angestelltem Personal bewirtschaftet worden.
2. Der Tätigkeitsbereich habe die Vermietung der Zimmer, Reinigung und Frühstück bereitstellen umfasst.
3. Der Betrieb sei saisonal erfolgt (meistens von Mai bis September/Oktober – je nach Witterung).

Den angeführten Gesamtverlust der Frühstückspension in Höhe von EUR 346.000,00 könne der Bw. in dieser Höhe nicht ganz nachvollziehen, da einiges an Aufwendungen in seinen Jahresabschlüssen (Kfz, Reisekosten, Sozialversicherung) seinen Einkünften aus der Kontroll- und Beratungstätigkeit in der Schuhbranche zuzurechnen seien.

Dazu dürfe der Bw. seine Lage und die Entwicklung kurz schildern: Die ursprüngliche Planung der Frühstückspension sei 1995 von seiner zweiten Frau Gy F durchgeführt worden. Seine damalige Frau (eine gebürtige Ungarin) habe als Übersetzerin und Fremdenführerin gearbeitet. Die gesamten Investitionen in die Frühstückspension seien getätigt worden, weil durch die Synergien mit den Tätigkeiten seiner Frau eine gute Auslastung und damit ein gewinnbringendes Betreiben der Frühstückspension ermöglicht werden sollte. Weiters wäre durch die familiäre Zusammenarbeit auch eine kostengünstige Möglichkeit der Betriebsführung gegeben gewesen. Leider habe ihn seine Frau 1998 verlassen, weil sie wieder zurück nach Ungarn gewollt habe, sodass der Bw. dann mit der Frühstückspension auf sich allein gestellt gewesen sei. Der Bw. sei nun vor der Wahl gestanden, die Frühstückspension in Konkurs zu schicken oder mit einer weiteren Berufstätigkeit soviel Geld zu verdienen, dass die Bankverbindlichkeiten bedient werden könnten.

Der Bw. habe seine Frühstückspension und seine Beratungstätigkeiten in der Schuhbranche nie als getrennte Betriebe gesehen, sondern immer als Einheit, der mit dem zusätzlichen Einkommen die Frühstückspension am Leben erhalten habe. Es sei ihm leicht möglich gewesen, seinen Lebensmittelpunkt und damit die Besteuerung seiner Beratungstätigkeit ins Ausland zu verlagern. Der Bw. sei immer vor der Wahl gestanden, entweder die Frühstückspension selbst zu führen (das hätte sicherlich das Ergebnis der Frühstückspension wesentlich verbessert, weil es doch einen Unterschied mache, ob der Eigentümer oder Angestellte einen Betrieb führen, siehe Umsatzentwicklung seit 2008) oder ob der Bw. durch seine Auslandstätigkeiten zusätzliche Einnahmen erziele, welche der Bw. dann immer in Österreich versteuert habe.

ad 3. Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2009

- a) Seit 1. Oktober 2008 werde der Betrieb der Privatzimmervermietung geführt (siehe Antworten zu Pkt. 1)
- b) Der Bw. brauche kein Personal mehr, durch das persönliche Engagement von seiner jetzigen Frau (die ihn voll unterstütze und den Betrieb einmal weiterführen wolle) und ihm haben sie wesentlich mehr Gäste als früher. Sie seien jetzt bei sechs Online-Buchungsportalen geführt, seien dem Landesverband der Privatvermieter beigetreten und seien von diesem mit vier Edelweiß bewertet worden. Geringfügige Investitionen seien auf Empfehlung des Landesverbandes durchgeführt worden. Die halbe Überdachung der Dachterrasse und ein Parkplatz mit drei Stellplätzen habe ebenfalls zum Wohlbefinden und damit zur Mundpropaganda der Gäste beigetragen.

c) + d) Die Umsätze der Prognoserechnung seien mittlerweile übertroffen worden. Wie aus dem beiliegenden Abschluss 2011 (mit Vorjahr 2010) ersichtlich sei, laufe die Privatzimmervermietung bereits positiv und es habe schon ein Gesamtüberschuss erzielt werden können.

e) Die Tätigkeit möchte der Bw. bis auf weiteres aufrechterhalten, allerdings wisse er nicht, ob er die angedrohte Steuernachzahlung finanzieren könne, und ob der Betrieb nicht dadurch konkursgefährdet sei. Damit wäre die finanzielle Zukunft seiner jungen Familie ruiniert. Seine jetzige Frau sei 1986 geboren und der Betrieb solle für sie und seine vier-jährige Tochter den Lebensunterhalt für die nächsten Jahrzehnte sichern.

Als Beilagen fügte der Bw. drei Lagepläne mit Zimmereinteilung, eine Verständigung über die Endigung der Gewerbeberechtigung, eine Anzeige über Aufnahme der Privatzimmervermietung, ein Schreiben des Landes OÖ, Abteilung Gewerbe über Privatzimmervermietung, den Jahresabschluss 2011 und einen Grundbuchsauszug an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind üblicherweise nur solche Tätigkeiten, die auf die Erzielung von Gewinnen bzw. Überschüssen gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen (vgl. Doralt/Renner, EStG-Kommentar, Tz 301 zu § 2). Andere Tätigkeiten, die nachhaltig nur zu Verlusten führen, sind abgabenrechtlich als Liebhaberei zu betrachten.

Die Kriterien für die abgabenrechtliche Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei oder Einkunftsquelle wurden mit der Liebhaberei-Verordnung (LVO, BGBl. Nr. 33/1993) festgelegt.

1. Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009

a) Besteuerungsrecht Österreich

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob der Bw. mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, welche der Bw. während seiner Auslandstätigkeit bezogen hat, in Österreich der Einkommensteuerpflicht unterliegt.

Nach Ansicht des Bw. war er im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2008 in Österreich nicht steuerpflichtig. Gegen die unbeschränkte Steuerpflicht sprechen seiner Meinung nach die Bestimmungen der Zweitwohnsitzverordnung, wonach eine Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Österreich nicht anzunehmen sei.

Ab Oktober 2004 hielt sich der Bw. aus beruflichen Gründen hauptsächlich in B auf, sodass er den Wohnsitz in Österreich, den er nach seinen Ausführungen nicht aufgegeben hatte, nur mehr zeitweise nutzte und sich hauptsächlich im Ausland aufhielt.

Der Bw. war im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2008 für die Firma Schuhwerk Rk B mit Sitz in B als "Manager of stitching Dept" tätig und bezog als solcher Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Der Bw. verfügte während des gesamten Zeitraumes seiner Auslandstätigkeit über einen Wohnsitz in Österreich, nämlich über ein Haus in 1234 Ort, Nr. 56.

Am 26. November 2004 wurde ein Mietvertrag über eine Hotel-Suite abgeschlossen. Als Mietdauer wurde der Zeitraum von 1. Dezember 2004 bis 1. Dezember 2009 vereinbart.

Am 1. Mai 2005 bezog der Bw. in der Stadt Danang eine Dienstwohnung der Firma Schuhwerk Rk B.

Aufgrund des vom Bw. vorgelegten Verzeichnisses hielt sich der Bw. im Jahr 2004 an 70 Tagen in Österreich auf. Im Jahr 2005 war der Bw. 37 Tage, im Jahr 2006 46 Tage und im Jahr 2007 41 Tage in Österreich aufhältig.

Ein Nachweis über die Besteuerung seiner Einkünfte in B wurde trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt.

Mit 30. September 2008 wurde das Dienstverhältnis mit der Firma Schuhwerk Rk B aufgelöst und ab 1. Oktober 2008 bezog der Bw. eine Alterspension der SVA der gewerblichen Wirtschaft und er führte seine Frühstückspension in Eigenbewirtschaftung ohne Fremdpersonal weiter.

Zur Steuerpflicht in Österreich ist rechtlich Folgendes auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit allen in- und ausländischen Einkünften (unabhängig vom Ort des Zuflusses) unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. UFS 18.3.2009, RV/0512-W/09; UFS 22.7.2010, RV/0471-L/06).

Gemäß § 26 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Wohnsitzbegriff ist an keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form gebunden, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände an. Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist (vgl. UFS 18.3.2009, RV/0512-W/09).

Unstrittig ist, dass der Bw. in Österreich über einen Wohnsitz verfügt, den er für die Dauer seiner Beschäftigung im Ausland auch beibehalten hat. Der Bw. war im berufsgegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2008 in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig.

Der Bw. wendete im Berufungsverfahren ein, dass in seinem Fall die für ihn in Österreich grundsätzlich bestehende Einkommensteuerpflicht durch die Anwendung der Bestimmung der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, auszuschließen sei.

Für die Beurteilung der steuerlichen Situation ist vorweg zu klären, ob die Regeln der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, zur Anwendung kommen oder ob zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, in Anspruch genommen werden. Durch die Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Innehabung einer österreichischen Wohnung unbeschränkte Einkommensteuerpflicht zur Folge hat.

Gemäß § 1 Abs. 1 der zit. Zweitwohnsitzverordnung begründet eine inländische Wohnung bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind (Abs. 2).

Nach § 2 der zit. Verordnung treten die Wirkungen des § 1 bei Auswärtsverlagerungen des Mittelpunktes der Lebensinteressen erstmals im folgenden Kalenderjahr und bei Einwärtsverlagerungen letztmals im vorhergehenden Kalenderjahr ein.

Die Verordnung ist nach deren § 4 ab 1. Jänner 2004 anwendbar.

Im Zusammenhang mit der zitierten Verordnung ist zunächst anzumerken, dass seitens maßgeblicher Autoren schon allein wegen des Widerspruchs gegen die klare "Wohnsitz"-Definition des § 26 Abs. 1 BAO erhebliche Zweifel gegen deren Gesetzeskonformität bestehen (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl. (2005), Tz 28 zu § 26; Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 27/12 zu § 1; siehe hiezu auch Ausführungen in Jakom, EStG-Kommentar, (2010), Rz 44 zu § 1).

Da jedoch der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde nach dem Legalitätsgrundsatz des Art. 18 B-VG in seiner Entscheidungsfindung an die geltende Rechtslage gebunden ist, war im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob folgende Voraussetzungen laut Zweitwohnsitzverordnung als erfüllt angesehen werden konnten:

- Nutzung der inländischen Wohnung an maximal 70 Tagen;
- Verzeichnissführung über die Nutzung der inländischen Wohnung/Anzahl der Tage;
- Auswärtsverlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen spätestens im vorangegangenen Jahr;
- Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland länger als fünf Jahre.

Die beiden erstgenannten Voraussetzungen hat der Bw durch die Vorlage eines Verzeichnisses erfüllt.

Geht man davon aus, dass es zu einer Auswärtsverlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen gekommen ist, wäre auch die dritte Voraussetzung, wonach dies spätestens im vorangegangen Jahr passieren habe müssen, erfüllt. Die Aufnahme der Tätigkeit in B und Wohnsitznahme dort erfolgte nämlich laut Angaben des Bw's bereits im Jahr 2004 (Oktober).

Fraglich erscheint hingegen, ob im gegenständlichen Fall tatsächlich von einer länger als fünf Jahre andauernden Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland auszugehen ist; dies aus folgenden Gründen:

Den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat eine natürliche Person mit Wohnsitzen in verschiedenen Staaten an jenem Ort (in jenem Staat), zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Beiser, Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, in: ÖStZ 1989, S. 243).

Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt.

Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, mit anderen Worten alle Umstände, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen (siehe hiezu Fuchs in Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 9 zu § 1).

Was die "wirtschaftlichen Beziehungen" anlangt, so ist dem Bw zuzugestehen, dass er sich ab Oktober 2004 aus beruflichen Gründen vorwiegend an seinem Arbeitsort in B aufhielt.

Insofern ergibt sich im Hinblick auf wirtschaftliche Belange ein Anknüpfungspunkt zu seinem Wohnsitz in B.

Allerdings bezog er durch das Betreiben der Frühstückspension auch in Österreich Einkünfte, hatte auch nach Österreich wirtschaftliche Beziehungen. Dass die Aufgabe dieses Wohnsitzes zu irgendeinem Zeitpunkt geplant gewesen sei, wurde nicht ausgeführt. Vergleicht man die beiden vom Bw genutzten Wohnsitze in Österreich und B, fällt auf, dass dem Bw. in B zunächst eine Hotelsuite, später eine Dienstwohnung zur Verfügung stand, in Österreich jedoch ein Haus. Auch daraus lässt sich erschließen, dass eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach B nicht geplant war, sondern immer eine Rückkehr bei Beendigung der Tätigkeit für die Firma. Dafür spricht auch, dass im Schreiben vom 1. Februar 2004 (siehe Seite 6 der BE) ausgeführt wird, dass die Tätigkeit für die Schuhbranche im Ausland angenommen worden sei, um den laufenden Betrieb zwischenfinanzieren zu können. Ebenso wurde in diesem Schreiben angeführt, dass die Frühstückspension seine Lebensexistenz und Grundlage sein sollten, wenn ihm die Auslandstätigkeiten zu beschwerlich werden sollten.

Zusammenfassend sprachen also, wie obige Überlegungen zeigen, wesentliche Faktoren dafür, dass trotz der Auslandstätigkeit des Bw's auch im berufungsgegenständlichen Zeitraum dessen engere persönliche Beziehungen weiterhin zu seinem Wohnsitz in Österreich bestanden hatten.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ergaben sich in objektiver Betrachtungsweise sohin maßgebliche Zweifel an der tatsächlichen Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach B.

Der Bw wurde daher unter Hinweis darauf, dass bei Sachverhalten mit Auslandsbezug der Steuerpflichtige einer erhöhten Mitwirkungspflicht unterliege, im Vorhaltswege aufgefordert, einen Nachweis über die Besteuerung seiner Einkünfte in B vorzulegen.

Hiezu ist anzumerken, dass der Nachweis betreffend die Besteuerung der Einkünfte durch den anderen Staat keine Voraussetzung nach der Zweitwohnsitzverordnung darstellt.

Allerdings kommt diesem Umstand aus ho. Sicht jedenfalls eine erhebliche Indizwirkung im Rahmen der Beweiswürdigung, was die tatsächliche Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen betrifft, zu.

Gerade in Fällen wie dem gegenständlichen, in denen die auf Sachverhaltsebene zu lösende Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, mit Zweifeln behaftet ist, würde ein entsprechender Besteuerungsnachweis ein entscheidendes Indiz darstellen, könnte doch dadurch bestätigt werden, dass der andere Wohnsitzstaat (B) das Besteuerungsrecht in Anspruch nehme und damit von der Verlagerung des Lebensmittelpunktes ausgehe.

Wenn auch die Besteuerung der Einkünfte in B nicht Voraussetzung für die Annahme des Bestehens der do. Lebensmittelpunktes ist, so hätte dies - ungeachtet des moralischen Anspruchs auf Steuergerechtigkeit - der Behauptung des Bw's, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei nach B verlagert worden, jedenfalls erhöhtes Gewicht im Rahmen der Beweiswürdigung verleihen können.

In diesem Zusammenhang ist überdies zu beachten, dass für den berufsgegenständlichen Zeitraum zwischen Österreich und B kein Doppelbesteuerungsabkommen bestand.

Gerade aber bei Hauptwohnsitzverlegung in Nicht-DBA-Staaten wäre es Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Rahmen der ihn bei Auslandsbeziehungen treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht die Hauptwohnsitzverlegung entsprechend zu dokumentieren (siehe Loukota, Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Wohnsitz, in: SWI 2/2004, 53ff).

Wenn der Bw dies im gegenständlichen Fall nicht getan hat, so kann dies aus objektiver Sicht nur eine Bestätigung der Zweifel an der Verlagerung des Lebensmittelpunktes darstellen und spricht das jedenfalls gegen die Behauptung des Bw's, dass er den Lebensmittelpunkt in B begründet habe.

Auf Grund der obigen Erwägungen musste der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass keine ausreichenden Gründe vorlagen, die zur Annahme berechtigt hätten, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw's tatsächlich ins Ausland verlagert worden ist.

Die entsprechende Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 der Zweitwohnsitzverordnung muss daher als nicht erfüllt erachtet werden.

Anzufügen ist an dieser Stelle außerdem, dass aber selbst wenn man die Verlagerung des Lebensmittelpunktes nach B im Oktober 2004 bejahren würde, es aus ho. Sicht am Vorliegen einer weiteren Voraussetzung laut Zweitwohnsitzverordnung mangeln würde.

Der Dienstvertrag mit der Firma Rk wurde am 30. September 2008 aufgelöst, ab 1. Oktober 2008 bezog der Bw. eine Alterspension der SVA der gewerblichen Wirtschaft.

Damit wurde aber offensichtlich, dass die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach B im Jahr 2008 aufgehoben worden ist.

Geht man aber nun davon aus, dass der Bw den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen - wie in der Berufung ausgeführt - mit Oktober 2004 nach B verlagert, sein Dienstverhältnis am 30.9.2008 aufgelöst hat, so kann von einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland für länger als fünf Jahre nicht gesprochen werden.

Damit ist aber auch diese Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 der Zweitwohnsitzverordnung nicht gegeben.

Da sohin die Voraussetzungen laut Zweitwohnsitzverordnung, die die Annahme eines Wohnsitzes im Sinne des § 1 EStG 1988 in Österreich ausgeschlossen hätten, nicht als erfüllt angesehen werden konnten, war vom Vorliegen unbeschränkter Einkommensteuerpflicht des Bw's auszugehen.

Nach innerstaatlichem Recht unterliegt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich mit seinem gesamten Welteinkommen der Einkommensteuer. Da im berufungsgegenständlichen Zeitraum mit B kein Doppelbesteuerungsabkommen bestanden hat, sind demnach die in Streit stehenden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in die Besteuerung einzubeziehen und unterliegen diese daher grundsätzlich dem Progressionssteuersatz (vgl. UFS 22.7.2005, RV/0163-K/04).

Im gegenständlichen Verfahren ist daher noch zu prüfen, ob durch die unilaterale Maßnahme des § 48 BAO diese Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Auf Grundlage des § 48 BAO hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002 erlassen, auf Grund welcher die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung beansprucht werden kann und unmittelbar vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer wahrgenommen wird. Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 dieser Verordnung normiert, dass bei der Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 EStG 1988 bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen

Doppelbesteuerung u.a. Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbstständigen Arbeit von der Besteuerung auszunehmen sind, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 % beträgt. Wenn jedoch der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach § 1 Abs. 1 der zit. Verordnung beseitigt wird, so sind nach § 1 Abs. 2 der zit. Verordnung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen (vgl. UFS 22.7.2005, RV/0163-K/04).

Ein Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung im Sinne des § 48 BAO kann jedoch nur stattfinden, wenn eine ausländische Besteuerung erfolgt ist; denn nur dann kann begrifflich von einem Ausgleich hierfür bei der inländischen Besteuerung gesprochen werden. Die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden, erlaubt nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur keine Anwendung des § 48 BAO (vgl. VwGH 12.7.1990, [89/16/0069](#); VwGH 9.10.1991, [90/13/0007](#); UFS 22.7.2005, RV/0163-K/04).

Der Bw. führte mit Schreiben vom 19. März 2012 aus, dass es keine vietnamesischen Steuerbescheide geben würde. Er gab jedoch nicht an, ob B eine Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorgenommen habe. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass eine Doppelbesteuerung de facto nicht eingetreten ist, weshalb die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, BGBl. II Nr. 474/2002, a limine nicht zur Anwendung gelangen kann. Es erübrigt sich daher auch auf das Vorliegen der übrigen in der besagten Verordnung genannten Anwendungsvoraussetzungen näher einzugehen (vgl. UFS 22.7.2005, RV/0163-K/04).

b) Liebhabereiprüfung

Zunächst ist zu klären, ob zwei getrennte Betriebe vorliegen, um die Beurteilungseinheit für die Liebhabereibeurteilung feststellen zu können.

Ob vom Vorliegen von steuerlich relevanten Verlusten auszugehen ist oder nicht, erfordert die Feststellung der Beurteilungseinheit. Das Vorliegen von Liebhaberei ist für jede organisatorisch in sich geschlossene mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen (§ 1 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 2 letzter Satz LVO).

Für die Frage, ob unterschiedliche Aktivitäten eines Steuerpflichtigen einen einheitlichen Betrieb (eine einheitliche Berufsausübung) bilden oder nicht, ist in erster Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich (vgl. VwGH 20.11.1989, [88/14/0230](#); VwGH 30.9.1992, [90/13/0033](#)).

Die Beurteilung des einheitlichen Betriebes findet ihre Grenze in der Verkehrsauffassung insofern, als Tätigkeiten, die nach der Verkehrsauffassung keine Einheit bilden, auch nicht auf Grund organisatorischer Verflechtung (einheitliche Gewinn- bzw. Überschussermittlung) zu einer Einheit werden.

Es kommt somit nicht auf den Willen des Unternehmers, sondern auf die Verkehrsauffassung an. Daher sind die Ausführungen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. März 2012, dass er die Frühstückspension und seine Beratungstätigkeiten in der Schuhbranche nie als getrennte Betriebe gesehen habe, sondern immer als Einheit, unerheblich.

Für die Beurteilung von Tätigkeiten als einheitlicher Betrieb ist notwendig, dass zwischen mehreren Tätigkeiten ein derart enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass nach der allgemeinen Verkehrsauffassung nur ein Betrieb als Besteuerungsgegenstand in Betracht kommen kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine wirtschaftliche, organisatorische oder technische Verflechtung von Betrieben gegeben ist, also zwischen den Betrieben ein Verhältnis der wirtschaftlichen Über- und Unterordnung oder die Stellung eines Betriebes als Hilfsbetrieb zu einem anderen Betrieb vorliegt. Der VwGH stellt in ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH 21.5.1990, [88/15/0038](#); VwGH 25.2.2003, [98/14/0088](#)) vor allem auf die Ergänzungsfähigkeit ab, sofern die Art der Betriebszweige nicht gleichartig sind. Liegt hingegen weder Gleichartigkeit noch Ergänzung vor, ist von einer Beurteilung als einheitlicher Gewerbebetrieb abzusehen (vgl. UFS 7.4.2011, RV/0219-L/07).

Unterhält der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, die nicht als einheitlicher Betrieb anzusehen sind, ist der Gewinn oder Verlust für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln, und zwar unabhängig davon, ob die Betriebe der gleichen oder verschiedenen Einkunftsarten angehören (vgl. EStR 2000, Rz 410). Auch nicht gleichartige Tätigkeiten können einen einheitlichen Betrieb bilden, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. VwGH 21.5.1990, [88/15/0038](#); VwGH 22.11.1995, [94/15/0154](#); VwGH 25.2.2003, [98/14/0088](#); VwGH 27.5.2003, [98/14/0072](#); EStR 2000, Rz 411).

Jede Einkunftsquelle (Betätigung) ist für sich auf Liebhaberei zu prüfen. Dies gilt auch, wenn verschiedene Einkunftsquellen auf demselben Wirtschaftszweig zu Einkünften innerhalb derselben Einkunftsart führen. Was als einheitliche Einkunftsquelle gilt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. VwGH 29.7.1997, [96/14/0065](#); Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 28).

Wurde der Gewinn (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) jahrelang für mehrere, nicht als einheitliche Einkunftsquelle anzusehende Betätigungen gemeinsam ermittelt, so liegt deswegen keine einheitliche Beurteilungseinheit für die Liebhaberei vor. In

einem solchen Fall sind die steuerlichen Ergebnisse zu Beginn der Liebhabereiprüfung vom sich Betätigenden auf die Beurteilungseinheiten aufzuteilen. Verweigert er die Aufteilung, verletzt er damit seine Offenlegungsverpflichtung. In diesem Fall ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 30).

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet das:

Für die Tätigkeit in der Schuhfertigungsberatung und für den Betrieb der Frühstückspension wurde vom Bw. eine einheitliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für beide Tätigkeiten erstellt. Nach Ansicht der Referentin liegen jedoch nach der Verkehrsauffassung zwei getrennte Betriebe vor, da sich die beiden Betriebe nicht ergänzen und nicht artverwandt sind. Ebensowenig ist ein Über- oder Unterordnungsverhältnis erkennbar. Auch einen engen sachlichen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit in der Schuhfertigungsberatung und dem Betrieb einer Frühstückspension kann die Referentin nicht zu erkennen.

Nach der Verkehrsauffassung stellen demnach die Tätigkeit eines Schuhfertigungsberaters und der Betrieb einer Frühstückspension keinen einheitlichen Gewerbebetrieb dar. Es liegen demnach zwei Beurteilungseinheiten vor.

Hinsichtlich der Liebhabereiprüfung ist in rechtlicher Hinsicht zunächst festzustellen, dass nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen abzuwerfen, als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen ist. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO (vgl. UFS 2.2.2011, RV/0433-F/08).

Die LVO stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ab. Im Falle von Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist. Bloße Beteuerungen, einen Gesamtgewinn anzustreben, genügen daher nicht (vgl. VwGH 30.7.2002, [96/14/0020](#); UFS 14.10.2005, RV/1825-W/03).

Bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO muss die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Das subjektive Ertragsstreben ist also nicht bloß nach den Wunschvorstellungen bzw. der Absichtserklärung des Steuerpflichtigen zu

beurteilen. Die Realisierbarkeit der Absicht muss vielmehr an Hand objektiver Umstände nachprüfbar sein (vgl. VwGH 16.12.1998, [92/13/0282](#); UFS 20.3.2006, RV/0932-L/02). Diese objektive Überprüfung hat insbesondere unter Zuhilfenahme der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO angeführten Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1) sowie deren Verhältnis zu den Gewinnen (Z 2); Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird (Z 3); marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (Z 4) sowie Preisgestaltung (Z 5); Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z 6)) zu erfolgen (vgl. UFS 20.3.2006, RV/0932-L/02). Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 genannten Kriterium – Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen – besondere Bedeutung zu (vgl. VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#); UFS 13.12.2011, RV/0954-W/07; UFS 24.10.2007, RV/0272-F/05).

Hinsichtlich der Ergebnisse der Prüfung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO kann auf die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2009 verwiesen werden.

Dieser Berufungsvorentscheidung kommt im gegenständlichen Verfahren Vorhaltswirkung zu und werden nur mehr jene Punkte behandelt, hinsichtlich derer Einwendungen erfolgten.

Da die Liebhabereiverordnung das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl. VwGH 28.2.2002, [96/15/0219](#)). Es ist also eine Jahr-zu-Jahr-Beurteilung zu treffen. Es kommt nämlich maßgeblich darauf an, ob der sich Betätigende wirtschaftlich sinnvoll handelt (vgl. UFS 14.10.2005, RV/1825-W/03).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Der in § 2 Abs. 2 LVO normierte Anlaufzeitraum ist als eine Art Beobachtungszeitraum anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Deshalb ist es notwendig, dieses Risiko zumindest in der Anfangsphase durch die Beseitigung der Gefahr einer Beurteilung als Liebhaberei zu mindern. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung

insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 183 ff).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO ist nach Ablauf dieses Zeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Der Bw. hat im gegenständlichen Fall trotz bereits vorangegangener langjähriger Verlustphase im berufungsgegenständlichen Zeitraum seine Unternehmensstrategie nicht verändert, obwohl dies auf Grund der jährlich erwirtschafteten Verluste dringend nötig gewesen wäre (vgl. UFS 20.3.2006, RV/0932-L/02).

Tätigkeiten, die das typische Bild eines Gewerbebetriebes aufweisen, haben die Vermutung einer steuerlich relevanten Tätigkeit für sich. Als Indiz für die mangelnde Gewinnerzielungsabsicht werde gewertet, dass der Bw. neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine nicht unwesentliche Einkunftsquelle habe, die es ihm erlaube, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste abzudecken (vgl. VwGH 18.11.1987, [86/13/0132](#); VwGH 28.1.1992, [88/14/0042](#); UFS 14.10.2005, RV/1825-W/03).

Zudem haben persönliche Motive für das Inkaufnehmen (Dulden) von Verlusten eine besondere Indizwirkung für das Fehlen der Gesamterzielungsabsicht (Gesamtüberschusserzielungsabsicht). Als ein solches Motiv gilt bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung z.B. die Aufrechterhaltung einer verlustbringenden Betätigung bis zur Pensionierung des sich Betätigenden (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 353).

Außerdem lässt der Bw. mit dem Hinweis, dass er die Frühstückspension nach seiner Pensionierung in Eigenbewirtschaftung ohne Fremdpersonal weiterführen möchte, ein persönliches Motiv für das Dulden jahrelanger Verluste erkennen. Ein solches Motiv spricht aber nicht für eine Gewinnerzielungsabsicht, sondern ist ein Indiz für fehlendes Gewinnstreben (vgl. UFS 14.10.2005, RV/1825-W/03; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 353).

Bei der Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen kommt es bei der Darstellung der zukünftigen Entwicklung durch den sich Betätigenden mittels Prognose (Prognoserechnung) darauf an, ob der sich Betätigende nachvollziehbar stetig nach Gewinnen gestrebt hat, sodass er sich auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 361).

Dieses Streben zeigt sich bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen dadurch, dass der sich Betätigende in Verlustjahren zeitgerecht strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt hat. Ist dies der Fall, so ist die Betätigung auch in Verlustjahren als Einkunftsquelle zu beurteilen. Nicht von Bedeutung für die Liebhabereibeurteilung ist hingegen, ob eine strukturverbessernde Maßnahme auch tatsächlich erfolgreich war. Entscheidend ist nur, dass der sich Betätigende eine geeignete Maßnahme gesetzt hat (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 362). Da der Bw. in Verlustjahren strukturverbessernde Maßnahmen unterlassen hat, obwohl er ohne geeignete Maßnahmen mit dem Weiterbestehen der Verlustsituation ernsthaft rechnen musste, ist seine Betätigung insoweit als Liebhaberei zu werten.

In die vom Bw. zu erstellende Prognose (Prognoserechnung) sind sämtliche Veranlagungsjahre gleicher Bewirtschaftung oder Tätigkeit, sämtliche Jahre, in denen bloß Vorbereitungshandlungen gesetzt wurden sowie sämtliche Jahre, die bereits endgültig rechtskräftig veranlagt sind einzubeziehen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 197). Daher hat die Prognose (Prognoserechnung) die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten Einnahmen und tatsächlich angefallenen Ausgaben (Aufwendungen) sowie die bis zum Ablauf des absehbaren (überschaubaren) Zeitraumes noch zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen) zu umfassen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 195).

Maßgeblich für die Prognose (Prognoserechnung) sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Der sich Betätigende hat deshalb bei der Prognose (Prognoserechnung) typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen. Während der Beobachtung (im Beobachtungszeitraum) aufgetretene typische Betätigungsrisiken sind bei der Prognose der zukünftigen steuerlichen Ergebnisse entsprechend zu berücksichtigen. Unwägbarkeiten bleiben hingegen bei der Prognose (Prognoserechnung) außer Betracht. Stattdessen ist von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 200 f.).

Die Prognose (Prognoserechnung) hat mit dem Zeitpunkt (dem Veranlagungsjahr) des erstmaligen Anfalles von Ausgaben (Aufwendungen) zu beginnen, und zwar auch dann, wenn noch keine Einnahmen (Erträge) erzielt werden (wurden). Sie endet mit dem Ablauf des absehbaren (überschaubaren) Zeitraumes (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 198). Der Bw. legte die Prognose (Prognoserechnung) erst mit Schreiben vom 6. Mai 2009 vor. Die vorgelegte

Prognoserechnung umfasst die Jahre 2007 bis 2026 und beginnt daher nicht mit dem Zeitpunkt des erstmaligen Anfalles von Ausgaben.

Insgesamt zeichnete sich sohin – wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist – im gegenständlichen Fall nach ihrem Gesamtbild keine Betätigung ab, bei der – wie § 1 Abs. 1 LVO es fordert – eine Gewinnabsicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar war.

Der Betrieb der Frühstückspension des Bw. musste daher nach § 1 Abs. 1 LVO als Liebhaberei im einkommensteuerlichen Sinne beurteilt werden.

Mit 30. September 2008 hat der Bw. seine Tätigkeit als Schuhfertigungsberater bei der Firma Schuhwerk Rk B beendet. Aus dem Versicherungsdatenauszug ergibt sich, dass der Bw. seit 1. Oktober 2008 die vorzeitige Alterspension wegen langer Versicherungsdauer der SVA der gewerblichen Wirtschaft zusätzlich zu den Einkünften aus der Fremdenzimmervermietung bezieht. Dies steht mit den Angaben des Bw. in Widerspruch, da er in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. März 2012 ausgeführt hat, dass die Fremdenzimmervermietung den Lebensunterhalt von ihm und seiner Familie darstellen würde.

Fraglich war im gegenständlichen Verfahren, ob durch den Wechsel von der Fremd- zur Eigenbewirtschaftung eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist.

Als Änderung der Bewirtschaftung gilt nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, sodass ein Wandel in der Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO stattfindet oder nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird. Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch nach außen erkennbare Maßnahmen des Steuerpflichtigen dokumentiert ist. Eine Änderung der Bewirtschaftung (oder der Tätigkeit) bewirkt, dass die ursprüngliche Betätigung als beendet (abgeschlossene Betätigung) und die geänderte Betätigung als neu begonnen gilt. Die abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu beurteilen. Die Änderung der Bewirtschaftung führt also nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind (vgl. UFS 8.7.2011, RV/0225-F/10).

Ob die grundlegend geänderte Betätigung eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei ist, ist wiederum gesondert zu beurteilen. Ist auch diese Betätigung typisch erwerbswirtschaftlich, so ist von einem neuen Anlaufzeitraum nur dann auszugehen, wenn aus der bisherigen Betätigung kein Rückschluss auf den künftigen Erfolg der geänderten Betätigung gezogen werden kann (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 369).

Zu klären ist daher vorweg, ob die erzielten Einkünfte aus der Vermietung der Fremdenzimmer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind.

Die Vermietung eines Gebäudes ist grundsätzlich Vermögensverwaltung. Zur gewerblichen Tätigkeit wird sie erst, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Dies wieder ist erst der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (vgl. VwGH 24.6.2009; 2008/15/0060; UFS 27.10.2004, RV/0473-I/03; UFS 24.4.2008, RV/0591-I/06).

Nach der Verwaltungspraxis ist eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil sie dann eben in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht. Als gewerbliche Betätigung wird auch das saisonale Vermieten von mehr als fünf Appartements (Ferienwohnungen) angesehen (vgl. UFS 27.7.2004, RV/0233-F/02; EStR 2000, Rz 5435). Maßgeblich ist danach nicht die Anzahl der Zimmer, sondern die Anzahl der Betten. Die tatsächliche Auslastung ist nicht von Bedeutung. Kurzfristige Überschreitungen sind ebenfalls unschädlich. Nicht die Nebenleistung zur einzelnen Vermietung ist für die Zuordnung Vermietung bzw. Gewerbebetrieb entscheidend, sondern der Gesamtumfang der Nebenleistungen für die gesamte Tätigkeit (vgl. VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#)). Als "gewerbliche" Nebenleistungen gelten beispielsweise die Verpflegung der Mieter bei Vermietung von mehr als zehn Betten und die tägliche Reinigung bei Vermietung von mehr als zehn Betten (vgl. EStR 2000, Rz 5438).

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darin zu erblicken, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit hätte ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird. Eine solche weitere Tätigkeit

wird vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen erbracht (vgl. UFS 27.10.2004, RV/0473-I/03; UFS 24.4.2008, RV/0591-I/06). Diese weitere Tätigkeit besteht insbesondere in der (angebotenen) Verpflegung der Gäste (sei es auch nur in der Form eines Frühstücks) und in der täglichen Wartung der Zimmer (Reinigung, Bettenmachen). Wenn solche zusätzliche Tätigkeiten, wie die tägliche Verabreichung eines Frühstücks und die tägliche Wartung der Zimmer allerdings wegen der geringen Zahl von Fremenzimmern nur im bescheidenen Ausmaß anfallen, so begründen auch sie keinen (steuerlichen) Gewerbebetrieb (vgl. VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#); VwGH 30.9.1999, [97/15/0027](#); VwGH 7.10.2003, [2000/15/0024](#); VwGH 24.6.2009, [2008/15/0060](#); UFS 16.9.2010, RV/0208-S/10).

Zur gewerblichen Tätigkeit wird eine Vermietung erst, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Gewerblichen Charakter hat die Tätigkeit eines Vermieters nur dann, wenn sie in erheblichem Umfang nicht nur laufende Verwaltungsarbeit, sondern jene intensive Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht (vgl. VwGH 3.5.1983, [82/14/0248](#); VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#); UFS 24.4.2008, RV/0591-I/06). Dies wieder ist erst der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens (Liegenschaftsvermögens) verbunden ist. Selbst die Verpflegung der Gäste und tägliche Wartung der Zimmer begründet keinen (steuerlichen) Gewerbebetrieb, wenn solche Tätigkeiten wegen der geringen Zahl von Fremenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen. Entscheidend ist, ob die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, welches mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist (vgl. VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#)).

Eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts liegt dann vor, wenn sie selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht, unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird und diese Tätigkeit weder als land- und forstwirtschaftliche noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist und über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 23 Z 1 EStG 1988). Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn besondere Tätigkeiten und Nebenleistungen hinzutreten bzw. wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt somit erst dann vor, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise

mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist. Durch eine solche Verwaltungstätigkeit erheblichen Umfangs oder wesentliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tritt der Unternehmenscharakter in den Vordergrund. Maßgebliches Unterscheidungskriterium ist somit, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht. Die Anzahl der vermieteten Objekte und deren Größe sind damit für die Frage, ob ein Gewerbebetrieb anzunehmen ist, grundsätzlich ohne Belang.

Eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters wird vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen erbracht. Die dabei ausschlaggebende über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in der Form eines Frühstücks und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzlichen Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen sie noch keinen Gewerbebetrieb (vgl. VwGH 7.10.2003, [2000/15/0024](#)).

Umgekehrt führt aber eine Fremenzimmervermietung, bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Zimmern eine Tätigkeit bedingen, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Entscheidend ist das Gesamtbild der besonderen Umstände im Einzelfall (vgl. VwGH 30.5.1989, [88/14/0117](#); VwGH 20.11.1989, [88/14/0230](#); VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#); VwGH 10.12.1997, [95/13/0115](#); VwGH 26.6.2002, [2000/13/0202](#); Doralt, EStG-Kommentar, Tz 114 ff zu § 23; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 17 zu § 23).

Die kurzfristige Vermietung von Zimmern und eingerichteten Ferienwohnungen inklusive Bettwäsche deutet auf eine gewerbliche Vermietung hin. Sie erfordert nämlich in aller Regel eine Verwaltungsarbeit, die das bei bloßer Vermietung übliche Ausmaß deutlich übersteigt. Der Vermieter muss sich stets um neue Feriengäste umsehen und hat bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Wohnungen und ihre Einrichtung in einem weiterhin vermietbaren Zustand befinden, was neben der laufenden Kontrolle und Reinigungsarbeiten beim Mieterwechsel in erhöhtem Maße auch Nachschaffungen und Reparaturen bei der Wohnungseinrichtung bedingen wird (vgl. VwGH 24.6.2009, [2008/15/0060](#); VwGH 20.5.2010, [2007/15/0098](#)).

Die Judikatur entwickelte zwar bislang keine starren Grenzen für die Unterscheidung, gibt allerdings einen Rahmen vor (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 122 zu § 23; Jakom, EStG

2011, § 23 Rz 71; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 10. EL § 23 Anm. 58 ff):

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stellt eine Frühstückspension mit sechs (VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#)), acht (VwGH 3.5.1983, [82/14/0248](#)) oder neun Betten (VwGH 7.10.2003, [2000/15/0024](#)) noch Vermögensverwaltung dar.

Den Betrieb einer Frühstückspension mit zwölf Zimmern und sechszehn Betten qualifizierte der VwGH hingegen als gewerblich (VwGH 12.2.1960, 895/59).

Bei der Verabreichung von Frühstück sowie von kalten Speisen und Getränken auf Anfrage und in geringem Umfang, Bereitstellung von Kabelfernsehgeräten in den Zimmern sowie einer zentralen Telefonanlage, Verwaltung der Schlüssel der Feriengäste, tägliche Reinigung der Zimmer mit Bettenmachen, polizeiliche An- und Abmeldung der Feriengäste, Übernahme und Verteilung der Post handelt es sich zwar grundsätzlich um Nebenleistungen, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehen (VwGH 7.10.2003, [2000/15/0024](#)).

Der Unabhängige Finanzsenat beurteilte eine Frühstückspension mit sechs Zimmer (zehn Betten) mit täglicher Reinigung sowie mit zwei Appartements mit Aufenthaltsraum (ohne Nebenleistungen) im selben Gebäude als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS 27.7.2004, RV/0233-F/02). Ebenso qualifizierte der Unabhängige Finanzsenat eine Frühstückspension mit fünf Zimmern (zehn Betten) sowie einem Appartement (vier Betten) mit umfangreichen Nebenleistungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS 16.9.2010, RV/0208-S/10).

Die tatsächliche Auslastung ist nicht von Bedeutung. Nicht die Nebenleistung zur einzelnen Vermietung ist für die Zuordnung zur Einkunftsart entscheidend, sondern der Gesamtumfang der Nebenleistungen für die gesamte Tätigkeit (vgl. VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#); UFS 16.9.2010, RV/0208-S/10).

Im Rahmen der berufungsgegenständlichen Vermietung von Fremdenzimmern wurden ganzjährig fünf Zimmer mit zehn Betten und eine Ferienwohnung mit vier Betten vermietet. Der Bw. musste sich stets um neue Feriengäste umsehen und hatte bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Zimmer samt Einrichtung in einem weiterhin vermietbaren Zustand befanden, was neben der laufenden Kontrolle und Reinigungsarbeiten beim Mieterwechsel in erhöhtem Maße auch Nachschaffungen und Reparaturen bei der Zimmereinrichtung bedingte. In seinem Schreiben vom 1. Juli 2011 führte der Bw. auch aus, dass durch die vermehrte Anzahl von Nächtigungen nicht erwartete Kosten entstanden seien.

Maßgebliches Kriterium für die Einstufung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit als gewerbliche Vermögensnutzung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die

keinesfalls nur in bescheidenem Ausmaß anfallende laufende Wartung (Nachschaffungen und Reparaturen) bzw. tägliche Reinigung der ganzjährig vermieteten möblierten Fremdenzimmer. Im gegenständlichen Berufungsverfahren schlägt sich die nicht unbeträchtliche Zahl der Betten (fünf Zimmer mit zehn Betten und eine Ferienwohnung mit vier Betten) auf die Verwaltungsarbeit insofern zu Buche, als eine Vielzahl oft wechselnder Personen nicht nur häufige (personenbezogene) polizeiliche An- und Abmeldungen, sondern auch täglich einen überdurchschnittlichen Arbeitsaufwand mit der Bettwäsche zur Folge hat und der häufige Wechsel der Personen innerhalb der einzelnen Räume auch die praktisch laufende Säuberung derselben bedingt. Darüber hinaus ist das Frühstücksbuffet vorzubereiten und muss den Gästen regelmäßig ein Ansprechpartner zur Verfügung stehen (vgl. UFS 27.7.2004, RV/0233-F/02; UFS 16.9.2010, RV/0208-S/10). Zudem führte der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. März 2012 aus, dass seine Fremdenzimmervermietung derzeit in sechs Online-Buchungsportalen vertreten sei, was erheblichen Verwaltungsaufwand verursacht. Dabei ist die Aussage des Bw., dass die Fremdenzimmervermietung für seine Familie leicht zu bewältigen sei und keinen Mehraufwand darstelle, für die Beurteilung unerheblich.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und dem Umfang der Tätigkeit im Zusammenhang mit den dabei offerierten Nebenleistungen überwiegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Merkmale einer betrieblichen Einkunftsquelle (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und war daher dem Vorbringen des Bw., dass gegenständlich von Beginn an eine private Vermögensverwaltung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) vorgelegen habe, nicht zu folgen (vgl. UFS 27.7.2004, RV/0233-F/02).

Wie oben ausgeführt wurde, hat die Referentin den Bw. mit Vorhalt vom 5. März 2012 unter anderem um Mitteilung ersucht, wie viele Betten im berufungsgegenständlichen Zeitraum zur Vermietung zur Verfügung standen. Dem Beantwortungsschreiben vom 19. März 2012 wurden Gebäudepläne beigelegt, aus denen Folgendes hervorgeht:

Im Kellergeschoss befinden sich ein Zwei-Bett-Zimmer mit WC/Dusche im Zimmer, ein Zwei-Bett-Zimmer mit WC/Dusche außerhalb des Zimmers sowie ein Vier-Betten-Appartement für Selbstversorger. Im Erdgeschoss befinden sich der Frühstücksraum sowie die Privatwohnung des Bw. Im Obergeschoss befinden sich ein Drei-Bett-Zimmer, ein Zwei-Bett-Zimmer sowie ein Ein-Bett-Zimmer. Dies ergibt eine Gesamtanzahl von zumindest vierzehn Betten (Zusatzbetten sind auf Anfrage möglich), die der Vermietung dienen. Weiters befindet sich im Erdgeschoss ein Fahrradabstellraum sowie eine Garage für drei Pkw und im Keller befindet sich der Wellnessbereich mit Sauna und Solarium, der den Gästen zur Verfügung steht.

Der Bw. wirbt für seine Vermietung der Fremdenzimmer unter anderem im Internet. Den Gästen werden Komfortzimmer (als Nichtraucherzimmer) mit Dusche/WC, SAT-TV, Internet (kostenloses W-LAN) und Telefon in allen Zimmern angeboten.

Unter Berücksichtigung der Informationen aus dem Internet (www.donausteig.com/xxx, www.tiscover.at und www.oberoesterreich.at/xxx) zählen zu den angebotenen Leistungen der FremdenzimmERVERMIEtung des Bw. Parkplätze, Parkgarage, absperrbare Fahrradgarage, Garten/Wiese, Grillmöglichkeiten, Spielplatz, Dachterrasse mit grandiosem Donaublick, Haustiere erlaubt, Waschmaschine, Trockenraum, Tischtennis, Fitnessraum, Sauna mit Ruheraum, Solarium, Lesezimmer, Fernsehraum, Aufenthaltsraum, Aufenthaltsraum mit Küche zur Selbstverpflegung, Spielzimmer, Spielzeug, Frühstücksbuffet, Etagengetränkeservice, Zusatzbetten auf Anfrage, Bring- und Holdienst für Wanderer sowie Gepäcktransport gegen Gebühr (Bring- und Holservice).

Die vom Bw. betriebene FremdenzimmERVERMIEtung ist laut Internetauftritt besonders für Familien, Gruppen, Senioren, Paare, Alleinreisende, Geschäftsreisende, Jugendliche und Kinder geeignet.

Als besondere Services werden im Internetauftritt Deutsch sprechend, Internetanschluss, Reinigung, Telefonservice, Transfer Bahnhof, Transfer Flughafen, Wireless Internet und Zeitungsservice angegeben.

Die Anzahl der Zimmer hat sich seit dem Wechsel der Fremdbewirtschaftung zur Eigenbewirtschaftung ohne Fremdpersonal nicht geändert. Es werden nach wie vor insgesamt vierzehn Betten vermietet und die Nebenleistungen wie z.B. Sauna, Solarium, Frühstücksbuffet, Internetanschluss, Kinderspielplatz etc. werden nach wie vor angeboten und erbracht.

Der Einwand des Bw., dass sich Top 2, Top 3 und Top 4 im Eigentum seiner früheren Ehefrau bzw. seiner Kinder befinden würden, ist für die Beurteilung irrelevant, da diese Schenkungen bereits 1991 bzw. 1995 im Grundbuch eingetragen wurden.

Da im gegenständlichen Fall die Zimmervermietung nicht von geringem Ausmaß ist und Nebenleistungen erbracht werden, die über die Vermögensverwaltung hinausgehen, waren die Einkünfte aus der gegenständlichen Tätigkeit der FremdenzimmERVERMIEtung wie bisher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und nach dem äußeren Erscheinungsbild überwiegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die Merkmale einer betrieblichen Einkunftsquelle (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Daran kann auch die Tatsache nichts ändern,

dass der Bw. seit 1. Oktober 2008 über keine gewerberechtliche Bewilligung zur Führung einer Frühstückspension mehr verfügt und dass er Mitglied des Landesverbandes der Privatzimmervermieter ist. Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung ist kein Erfordernis für die Besteuerung von Einkünften aus einem Gewerbebetrieb und hat allenfalls Indizwirkung (vgl. VwGH 8.7.1960, [2566/59](#); Doralt, EStG-Kommentar, Tz 10 zu § 23; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 28 E 11).

Der Begriff des Gewerbebetriebes (gewerblichen Unternehmens) im Sinne des § 28 BAO und des § 23 EStG 1988 deckt sich nicht mit dem des Gewerberechtes. Für die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus einer Tätigkeit sind ausschließlich die steuerlichen Bestimmungen maßgebend. Die gewerberechtliche Behandlung der Tätigkeit ist steuerrechtlich unmaßgeblich (vgl. VwGH 18.9.1991, [91/13/0072](#)). Das Fehlen einer Gewerbeberechtigung, sei es, weil der Steuerpflichtige gar nicht erst um eine solche angesucht hat, sei es, weil ihm die Voraussetzungen dafür fehlen oder ihm die Gewerbeberechtigung aus einem sonstigen Grund nicht erteilt worden ist, hindert die steuerrechtliche Subsumierung der erzielten Einkünfte unter die Einkünfte des § 23 EStG 1988 nicht (vgl. VwGH 8.7.1960, [2566/59](#); Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 6 zu § 23).

Die berufungsgegenständliche Betätigung des Bw. im Rahmen der Fremdenzimmervermietung mit Eigenbewirtschaftung stellt eine typisch gewerbliche Tätigkeit dar und umfasst eine unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO zu subsumierende Tätigkeit.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist im konkreten Fall durch die Eigenbewirtschaftung ohne Fremdpersonal und der damit einhergehenden Umsatzsteigerung **keine** Änderung der Bewirtschaftung eingetreten. Nach der jüngsten Rechtsprechung des VwGH (2010/15/0026 vom 22.11.2012) hat eine solche Prüfung nämlich nur bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO zu erfolgen. Die Betätigung ist jedoch hinsichtlich des streitgegenständlichen Jahres 2009 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, zu beurteilen.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO kann eine Änderung der Betätigung als Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen zu beurteilen sein.

Im gegenständlichen Fall geht die Referentin davon aus, dass das Umstellen von Fremdbewirtschaftung auf Eigenbewirtschaftung eine Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage war. Allerdings konnten trotz dieser Bemühungen keine positiven Ergebnisse hinsichtlich der Zimmervermietung erwirtschaftet werden. 2009 wurden Verluste im Ausmaß

von € 2854,10 erwirtschaftet, obwohl im Schreiben vom 6. Mai 2009 ein positives Ergebnis angekündigt wurde und auch in die Prognoserechnung ein Gewinn von € 5186,00 aufgenommen wurde.

Es sind daher keine Gründe dafür erkennbar, weshalb von der Liebhabereibeurteilung Abstand genommen werden sollte.

Dem Berufungsbegehren – die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 erklärungsgemäß zu veranlagen – wird daher nicht Folge gegeben.

2. Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2009

Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

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

Bei der berufungsgegenständlichen Vermietung von Fremdenzimmern handelt es sich um eine gewerbliche Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 1 LVO. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist daher nicht von Liebhaberei auszugehen, sodass die Umsätze aus der Tätigkeit der Umsatzsteuer unterliegen und die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern abgezogen werden können.

Dem Berufungsbegehren – die Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2009 erklärungsgemäß zu veranlagen – wird stattgegeben. Für das Jahr 2009 wurde die am 5. Juli 2011 eingereichte berichtigte Erklärung zugrundegelegt.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 10. Dezember 2013