

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Krassniggstraße 36, 9020 Klagenfurt, über die Beschwerde vom 31.10.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 16.08.2012 betreffend **Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer** sowie **Nichtveranlagung der Einkommensteuer (je) 2006 bis 2010** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

## Entscheidungsgründe

(1) Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Streitjahren Eigentümer eines Ferienappartements. Strittig ist, ob die verlustträchtige Vermietung (Verpachtung) dieses Appartements eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle bzw. eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG 1994 darstellt.

(2) Mit **Bauträgervertrag** vom 8.12.2005 erwarb der Bf. von der X-GmbH eine ca. 50m<sup>2</sup> große Ferienwohnung um den Kaufpreis von € 118.000,-- zuzüglich € 23.600,-- USt. Laut Punkt III. des Vertrages entfiel ein Anteil von € 8.000,-- auf Grundkosten. Das Appartement wurde mit der Absicht erworben, es gewerblich zu nutzen, also zu vermieten.

Am selben Tag wurde eine schriftliche Nebenabrede unterfertigt, welcher zufolge der Bf. die Verkäuferin mit der Möblierung und vollständigen Ausstattung der Wohnung beauftragte, sodass diese der touristischen Vermietung zugeführt werden kann. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von € 7.000,-- zuzüglich 20% Umsatzsteuer vereinbart.

(3) Unter Einem schloss der Bf. mit der S-GmbH in Gr. (Pächterin) einen **Pachtvertrag**, welcher einen integrierenden Bestandteil des oa. Bauträgervertrages bildet (s. Präambel des Pachtvertrages). Die Pächterin pachtete die oa. Ferienwohnung auf die Dauer von 12 Jahren mit der Verpflichtung, diese der touristischen Vermietung zuzuführen (Punkt II. des Pachtvertrages).

Der Bf. als Verpächter entschied sich für das „*Vermietungsprogramm 1*“, welchem zufolge die Wohnung nicht selbst genutzt, sondern der Pächterin zu 100% zur Vermietung an Feriengäste zur Verfügung gestellt werden sollte (Punkt III.). Als Pachtzins wurde

vereinbart, dass die Pächterin 60% aus den um eine 5%-ige Managementfee, eine 5%-ige Kommission sowie eventuell anfallende Kreditkartengebühren bereinigten Erlösen, die aus der Vermietung der Ferienwohnung erzielt werden, an den Bf. ausschüttet (Punkt IV.).

Nach VI. des Pachtvertrages hatte der Verpächter einen Anteil von 4% aus der Pacht einer Reparaturrücklage zuzuführen. Weiters verpflichtete er sich zur Bezahlung folgender anteiliger Betriebskosten: Grundsteuer, Gebäudeversicherung sowie Beitrag zur Investitionsrücklage. Dieser Anteil wurde (vorerst) mit € 0,70 je m<sup>2</sup> und Monat festgesetzt.

Mit den Eigentümern der übrigen Ferienwohnungen derselben Anlage (insgesamt 34 Appartements) wurden gleichlautende bzw. ähnliche (je nach gewähltem „Vermietungsprogramm“) Pachtverträge abgeschlossen.

In den Streitjahren erzielte der Bf. – laut Veranlagung bzw. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29.6.2012 - Einnahmen bzw. Ergebnisse in folgender Höhe (in €):

	<i>Einnahmen</i>	<i>Verlust</i>
2006	0,--	-4.482,--
2007	3.182,--	-3.676,--
2008	6.520,--	-701,--
2009	0,--	-4.413,--
2010	2.275,--	-4.413,--
Werbungskostenüberschuss kumuliert		-17.686,--

Der Bf. legte eine Prognoserechnung vor, in welcher im Jahr 2006 von Einnahmen iHv. € 5.925,-- ausgegangen wird. Die prognostizierten Einnahmen steigen in der Folge jährlich jeweils um 2% („Inflation“), von 2007 auf 2008 erfolgte eine Steigerung von rund 4%. Dieser Rechnung zufolge sollte im elften Jahr erstmals ein Gesamtgewinn von € 223,-- eintreten; im Jahr 2010 beträgt der prognostizierte Gesamtverlust € -6.828,-- (Differenz zu den tatsächlichen Ergebnissen sohin rund € 10.860,--).

Die steuerliche Vertretung legte zunächst eine (mit 25.2.2008 datierte) Berechnung der Gebäude-AfA vor, in welcher der Grundanteil auf Grund des Bauträgervertrages mit 6% angenommen und daher mit € 1.783,59 ermittelt wurde. Kurz darauf wurde eine korrigierte Berechnung (Datum: 18.3.2008) übermittelt, in welcher der Grundanteil mit 20% angesetzt und eine Gebäude-AfA von € 1.517,95 errechnet wird. In der Prognoserechnung wird die bloße Gebäude-AfA mit € 1.505,-- angesetzt (Gesamt-AfA bis 2015: € 2.205,--; davon € 700,-- für die Einrichtung).

(4) Im Jahr 2012 fand beim Bf. eine Außenprüfung des Finanzamtes statt. In seinem Bericht bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29.6.2012 traf der Prüfer – auszugsweise wörtlich - ua. folgende Feststellungen:

„Eigennutzung wurde keine erklärt... Auch wurden keine Unterlagen über die Belegung vorgelegt. (...)

Ausschüttung monatlich im Nachhinein unter Ausweis der Umsatzsteuer lt. Vertrag. Diese vertraglich bedingten Abrechnungen wurden nicht vorgelegt. Als Einnahmen wurden immer die am Konto einlangenden Beträge angesetzt. (...)

Am 15.1.2010 erfolgte die Konkureröffnung bei der [Pächterin]. Offene Forderungen brutto... € 1.155,35 - Unwägbarkeit!

Fortgesetzte Vermietung nach Zahlungsrückständen bzw. Konkurs: Ab Dezember 2009 wurden Vermietungserlöse erzielt (über Fam. P.). Hierbei handelt es sich offensichtlich um direkt zugeordnete Apartmentenerlöse zur Wohnung [des Bf.] (...) netto € 2.274,85 (...)

Ab der Wintersaison 2011/2012 wird [vom Bf.] die Vermietung selbst betrieben. Auf Grund der Selbstvermarktung ist jedenfalls mit gesteigerten Betriebskosten zu rechnen. (...) In der Prognoserechnung ist weiter ein Austausch der Einrichtung zu berücksichtigen (bisher AfA auf 10 Jahre).

Weiters ist darzulegen, wer die Reinigung des Appartements übernimmt (es gibt ja keine Betreibergesellschaft) sowie welche Kosten dafür in Ansatz zu bringen sind.

Änderung der Bewirtschaftung ab Wintersaison 2011/2012: Eine Änderung der Bewirtschaftung liegt bei der „kleinen Vermietung“ vor, wenn eine wesentliche Änderung der Vermietungstätigkeit vorgenommen wurde. Im gegenständlichen Fall wurde der Pachtvertrag als integrierender Vertragsteil des Bauträgervertrages abgeschlossen. Die Beendigung erfolgte durch den Konkurs des Pächters (S-GmbH). In weiterer Folge wurde die Vermietung in ähnlicher Weise bis 10/2011 weitergeführt. Mit der Wintersaison 2011/2012 wurde auf Eigenvermietung umgestellt. Die Mietersuche, Werbung, Reinigung, Schlüsselübergabe lagen ab diesem Zeitpunkt in der Hand des Vermieters. Sowohl die Einnahmen als auch die Werbungskosten ändern sich durch diese Bewirtschaftung (Chancen und Risiken wurden erhöht).

Der Großteil der Apartments wurde auch in der Saison 2011/2012 von Herrn P. angemietet (Pool). Mit den aus diesen bisher vorgelegten Einnahmen lässt sich die objektive Ertragsfähigkeit nicht belegen (auch bei gedanklicher Außerachtlassung der Unwägbarkeit des Konkurses des ursprünglichen Betreibers). (...)

Daraus ergibt sich für [den Bf.] bis zum Jahr 2010 ein abgeschlossener Zeitraum .

Die Vermietung wird als objektiv nicht ertragsfähig beurteilt – die Liebhaberei Vermutung konnte nicht widerlegt werden. (...)

Mit 20.6.2012 wurde eine Stellungnahme zur Punktation durch den steuerlichen Vertreter übermittelt. Fußend auf den tatsächlichen Nächtigungsdaten 2004/2005 wurden vom Hotelbetreiber Apartmentenerlöse prognostiziert. Lt. Schreiben wurden in der Eröffnungsphase 2004/2005 „insgesamt (2003 TEUR 128 – 2005 TEUR 158)

an Umsätzen erzielt. Bei Umrechnung auf 34 Apartments ergeben sich aus diesen Eröffnungsjahren rd. 2.300,-- Euro Mieterträge.

In der Planrechnung 2006/2007 sowie 2007/2008 wurden die Apartmentenerlöse wie folgt geschätzt:

2006/2007	€ 715.155,--	tatsächl. Umsätze gesamt	€ 388.000,--	lt. StB
2007/2008	€ 860.648,--	tatsächl. Umsätze gesamt	€ 417.000,--	lt. StB

Pachtaufwand 43% lt. Planrechnung:

2006/2007 € 325.972,--

2007/2008 € 393.146,--

Die Differenzen sind offensichtlich.

Die in der Planrechnung sich ergebenden Pachtzahlungen an die Wohnungseigentümer wurden nicht als Basis für die bei den einzelnen Wohnungseigentümern vorzulegenden Prognoserechnungen verwendet (für die Bp nicht nachvollziehbar). (...)

Als Basis können nur die tatsächlichen Pachterlöse – und keine prognostizierten oder möglicherweise erzielbaren Pachterlöse – für die Widerlegung der Liebhaberei vermutung herangezogen werden. Die nicht ausbezahlten Pachten durch den Konkurs müssen gedanklich hinzugerechnet werden. Dies ändert aber nicht die insgesamt trotzdem anfallenden Werbungskostenüberschüsse im abgeschlossenen Zeitraum bis 2010. Die Unwägbarkeit ist nach Ansicht der Bp natürlich begrenzt und führte 2009 bereits zu einem Pächterwechsel... Ein wesentlich niedrigerer Geschäftsgang stellt nach Ansicht der Bp ein „normales“ Vermietungsrisiko dar und fließt dementsprechend in die Liebhaberei Betrachtung ein. Die in der Prognoserechnung errechneten Einnahmen spiegeln sich weder in der Betriebsführung der [Pächterin] noch beim Nachfolgeunternehmen. (...)

(5) Auf Grundlage dieser Feststellungen erließ das Finanzamt die beschwerdegegenständlichen Bescheide vom 16.8.2012, mit welchen (jeweils) für die Streitjahre die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer nicht festgesetzt wurden.

(6) In der dagegen erhobenen **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) wiederholt der Bf. im Wesentlichen wortgleich sein Vorbringen, welches er bereits im Rahmen des Prüfungsverfahrens in seiner Stellungnahme vom 20.6.2012 erstattet hat:

Die X habe als Bauträgergesellschaft ein Appartmenthotelprojekt mit 33 Appartements und 140 Betten errichtet. Die Grundstückswidmung habe nur eine gewerbliche Nutzung des zu errichtenden Gebäudes ermöglicht, sodass neben den Appartements im Gebäude auch ein Wellnessbereich für das Hotel, ein Restaurant, Geschäfte etc. errichtet worden seien.

Die Fertigstellung des Gebäudes sei 2003/2004 erfolgt. In den Jahren 2004 und 2005 sei das Hotel zunächst noch durch die X betrieben worden und habe diese im Jahr 2004 Umsätze von rund TEUR 128 und im Jahr 2005 von rund TEUR 158 bei

eingeschränktem Betrieb erzielt. Ab Dezember 2006 habe die S\* den Hotelbetrieb geführt und im Wirtschaftsjahr 2005/06 Umsätze von TEUR 236, 2006/07 von TEUR 388, 2007/08 von TEUR 417 und 2008/09 von TEUR 526 erzielt.

Da die Nutzung der Appartements ausschließlich zu gewerblichen Zwecken erfolgen durfte, hätten die Wohnungskäufer neben einem Bauträgervertrag auch einen Pachtvertrag mit der S\* abgeschlossen, wonach sie ihr Appartement der Hotelbetreiberin zur Nutzung im Rahmen des Hotelbetriebes verpachteten.

Der Nettokaufpreis der Wohnung von rund 118.000 Euro sei zum Teil mit Eigenmitteln und zum Teil durch Aufnahme eines Darlehens iHv. € 106.000,-- fremdfinanziert worden.

Die Kaufentscheidung sämtlicher Wohnungskäufer sei wesentlich durch eine Prognose der zu erzielenden Einnahmen durch die X bzw. S\* beeinflusst gewesen. Demnach sei geplant gewesen, dass aus den Mieteinnahmen mittelfristig jedenfalls Überschüsse durch den Wohnungseigentümer erzielt würden. Die wirtschaftlichen Gründe der Überschusserzielung bzw. eine angemessene Rendite zu erzielen seien für den Erwerb der Wohnungen ausschlaggebend gewesen, da eine Privatnutzung nicht bzw. nur im geringfügigen Ausmaß möglich erschiene, da ja eine weitgehende Nutzung der Wohnung durch den Hotelbetrieb erwartet worden wäre.

Im August 2006 sei durch die K-Treuhand GmbH im Auftrag und auf Basis der von der Geschäftsführung der S\* bekannt gegebenen Daten eine Planungsrechnung für die Wirtschaftsjahre 2006/07 und 2007/08 zusammengestellt worden. In diese Planungsrechnung sei die Umsatzerwartung basierend auf den Erfahrungswerten der Anlaufjahre ab 2004 eingeflossen. Die Planung der Umsätze hätte in den einzelnen Monaten einen Belegungsgrad von 0% z.B. November und Mai bis maximal 90% im Februar, bei 79,4 Vollbelegungstagen 2006/07 bzw. 93,1 2007/08, berücksichtigt. Da der Standort in diesem Jahr einen enormen touristischen Aufschwung erlebt habe, sei diese Annahme durchaus realistisch gewesen. Diese Planungsrechnung habe Pachtzahlungen an die Wohnungseigentümer von TEUR 326 2006/07 und TEUR 393 2007/08 berücksichtigt. Umgelegt auf die 33 Appartements hätten sich daraus durchschnittlich TEUR 10 bzw. rund TEUR 12 pro Jahr je Appartement errechnet. Es sei daher festzustellen, dass sich aus damaliger Sicht, bei Eintritt der auf realistischen Zahlen basierenden Annahmen ein Gesamtüberschuss aus der Wohnungsvermietung zweifellos darstelle, sodass jedenfalls das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu Recht angenommen werden konnte.

Zur Frage, warum die Prognose nicht eingetreten sei, wurde Nachstehendes erläutert:

*„Nach unserer Aktenlage bzw. Kenntnis der damaligen Abläufe hatte die S\* zunächst massive Personalprobleme, die dazu führten, dass das Angebot an die Hotelgäste nicht dem üblichen Standard entsprach. Auch wurde ein Hotelabrechnungs-EDV-Programm angeschafft, welches durch Bedienungsfehler die Gästeabrechnung mangelhaft gestaltete, was ebenfalls zu massiven Beschwerden führte. Die Geschäftsführung hat durch Anstellung von Fachkräften und später durch einen ehemaligen Hoteldirektor*

*versucht diesen Imageschaden zu beseitigen, was allerdings nicht ausreichend gelang. Diese Umstände haben dazu geführt, dass die ursprünglich realistisch zu erwartenden Einnahmen aus dem Hotelbetrieb weit hinter den Prognosen zurückblieben, so dass der Hotelbetreiber am 15. Jänner 2010 Konkurs anmelden musste.*

*Auf Grund des Umstandes, dass das gegenständliche Appartement Teil einer Hotelanlage war und ausschließlich dem Hotelbetrieb diente, hatten die Wohnungseigentümer auch nach der Vertragslage keine Möglichkeit die Einnahmenerzielung zu beeinflussen. Der mangelhafte Hotelbetrieb und letztlich der Konkurs stellt somit ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis dar, welches de facto zum wirtschaftlichen Untergang der Einkunftsquelle führte.*

*Das Faktum des Unterganges der Einkunftsquelle manifestiert sich auch in den, dem Konkurs vorangegangenen und danach sich darstellenden Schwierigkeiten die Vermietung bzw. den Hotelbetrieb wieder in Gang zu bringen. Nach den uns vorliegenden Informationen haben mittlerweile einige Wohnungseigentümer ihre Wohnung verkauft, andere stellen sie dem derzeitigen Hotelbetreiber nicht zur Verfügung und betreiben Eigenvermietung usw.*

*Da sich aus dem vorstehend dargestellten Sachverhalt ergibt, dass die Grundkonzeption des Appartementhotels und damit auch die Vermietung der in dieses integrierten Appartements unter den getroffenen, realistischen Annahmen die objektive Eignung einer Einkunftsquelle aufwiesen, ist der Zeitraum von der Anschaffung bis zum Eintritt des unvorhersehbaren und für den Wohnungseigentümer unabwendbaren Ereignisses (Konkurs des Hotelbetreibers) Anfang 2010, welches de facto zum wirtschaftlichen Untergang der Einkunftsquelle führte, als steuerrelevant anzusehen. “*

Daran ändere auch nichts, dass nach Zerstörung der wesentlichen Geschäftsgrundlagen die Möglichkeit einer Überschusserzielung nicht mehr vorliege.

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

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

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

Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Werden bei einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung Verluste erzielt und ergeben sich deshalb Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft, so hat der sich Betätigende eine Prognose mittels Prognoserechnung darüber abzugeben, dass die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung (Tätigkeit) nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Die Prognose hat neben den zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben auch die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten Ergebnisse zu umfassen. Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Der sich Betätigende hat daher bei der Prognoserechnung typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen. Hat der sich Betätigende die Art der Tätigkeit zwischenzeitig geändert, so gilt die bisherige Betätigung dadurch als beendet und eine neue Betätigung als begonnen. In diesem Fall ist sowohl für die beendete Betätigung als auch – bei Zweifeln an der Einkunftsquelleneigenschaft – für die neue Tätigkeit eine Prognose zu erstellen. Die abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu beurteilen (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 194ff. sowie 221).

Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine durch die Abgabenbehörde auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Neben bereits veranlagten bzw. erklärten Jahren sind fundierte Prognosen heranzuziehen. Bleiben die tatsächlichen hinter den prognostizierten Einnahmen zurück bzw. treten im Beobachtungszeitraum höhere als die prognostizierten Ausgaben auf, so ist es gerechtfertigt, die Prognoserechnung in Zweifel zu ziehen. Eine Prognoserechnung darf nicht von den zu Beginn der Betätigung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognoserechnung, die bereits für die ersten Jahre der Betätigung in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der gewählten Bewirtschaftungsart tatsächlich eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Art zu erbringen (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 203-205).

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

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage ist die oben dargestellte – verlustträchtige - Vermietung des Bf. aus folgenden Gründen nicht als objektiv ertragsfähig und sohin nicht als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen:

#### *Zur Einkommensteuer:*

Fest steht, dass der in Österreich beschränkt steuerpflichtige Bf. im Dezember 2005 ein Appartement erworben und dieses, wie im oa. Pachtvertrag vereinbart, der Betreiber-gesellschaft zur Vermietung als Ferienwohnung zugeführt hat. Ab dem Jahr 2006 erklärte der Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Jänner 2010 ging die

Pächterin in Konkurs. Im Jahr 2011 stellte der Bf. seine Tätigkeit auf „Eigenvermietung“ um.

Sowohl das Finanzamt als auch der Bf. gehen davon aus, dass der Konkurs der Pächterin eine Unwägbarkeit darstellt. Wird nun eine Vermietungstätigkeit wegen einer Unwägbarkeit vorzeitig beendet, so liegt insgesamt Liebhaberei vor, wenn sich die Vermietung auch unter Außerachtlassung (gedanklicher Ausklammerung) der Unwägbarkeiten und unter der Annahme der Fortführung nicht als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 308).

Gegenständlichenfalls hat der Bf. seine Tätigkeit nicht beendet, sondern nach Ablauf der Streitjahre auf Eigenvermietung umgestellt. Bedingt durch die spezielle Form der bisherigen Vermietung stellt die Eigenvermietung unzweifelhaft eine Änderung der Bewirtschaftung dar. Dem ursprünglich mit Erwerb der Wohnung abgeschlossenen Pachtvertrag zufolge hatte der Bf. keine Möglichkeit die Einnahmenerzielung zu beeinflussen (s. zB Berufung S. 4). Die Pacht richtete sich gemäß Punkt IV. des Vertrages allein nach der Höhe der Erlöse, die von der Pächterin aus der touristischen Vermietung des Ferienappartements erzielt wurden. Der Betrieb der Hotelanlage bzw. die Vermarktung und touristische Nutzung der einzelnen Wohnungen oblag allein der Betreibergesellschaft (Pächterin). Mit der Umstellung auf Eigenvermietung gingen die Mietersuche, Werbung, Preisgestaltung, Reinigung, Schlüsselübergabe etc. in die Hand bzw. alleinige Verantwortung des Bf. über. Sowohl die Einnahmen als auch die Werbungskosten ändern sich durch diese Bewirtschaftung (Chancen und Risiken wurden erhöht; s. Prüfungsbericht bzw. bezügliche Niederschrift vom 29.6.2012).

Folglich ist im vorliegenden Fall wesentlich, ob aus der Betätigung bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung ein Totalgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung (dh. 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) zu erzielen gewesen wäre.

Im streitgegenständlichen Zeitraum hat der Bf. Einnahmen in folgender Höhe prognostiziert bzw. tatsächlich erzielt (in €):

	prognostiziert	tatsächlich erzielt (s. BP-Bericht)
2006	5.925,--	0,--
2007	6.044,--	3.182,--
2008	6.288,--	6.520,--
2009	6.414,--	0,--
2010	6.542,--	2.275,--

Den prognostizierten Einnahmen von insgesamt € 31.213,-- stehen sohin an tatsächlich vereinnahmten Erlösen lediglich € 11.977,-- gegenüber. Die tatsächlichen Mieteinnahmen



betragen gerade einmal ca. 38% der in der Prognoserechnung des Bf. angesetzten Einnahmen.

In der Prognoserechnung (datiert mit 31.1.2006) wurde unter Annahme einer 50%igen Auslastung im Jahr 2025 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen von € 37.648,-- prognostiziert. Erklärbar ist das nur durch eine wesentlich geringere Auslastung als durch die Betreiber prognostiziert. In der ursprünglichen Prognoserechnung wurde ein viel zu optimistischer Ansatz kontinuierlich um 2% (2007/08: 4%) fortgeschrieben, ohne eben die tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend zu berücksichtigen. Die prognostizierten Einnahmen wurden jedoch im Jahresdurchschnitt bei Weitem nicht erzielt. Werden die Jahre mit Einnahmenerzielung für eine Durchschnittsbetrachtung herangezogen, kommt man bloß zu jährlichen Einnahmen von durchschnittlich rund 2.400 €, woraus eine Einnahmenlücke von rund € 3.600,-- (und mehr) resultiert und folglich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten gewesen wäre. Selbst unter Einbeziehung der offenen Forderungen iHv. € 1.155,-- (Unwägbarkeit) ergeben sich im Jahresschnitt Einnahmen iHv. lediglich € 2.640,--.

Die Prognoserechnung des Bf. weicht bereits in den ersten fünf Jahren eklatant von den tatsächlich eingetretenen (erklärten) Ergebnissen ab und ist daher nicht geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung in der konkret (durch Abschluss des Pachtvertrages mit der S\*) gewählten Art zu belegen.

In der Berufungsschrift begründet der Bf. das Abweichen seiner Prognose von den tatsächlichen Ergebnissen ganz allgemein mit „massiven Personalproblemen“ der Betreibergesellschaft sowie mit infolge von EDV-Bedienungsfehlern mangelhaft gestalteten Gästeabrechnungen. Abgesehen davon, dass es sich dabei um typische Betätigungsrisiken eines Hotelbetriebes handelt, welche im vorliegenden Fall auf den Bf. „durchschlagen“, da er mit Unterfertigung des oa. Pachtvertrages in Kauf genommen hat, sich jeglicher Einflussnahme auf die touristische Verwertung seiner Wohnung zu enthalten (und die Vermarktung und Verwertung seiner Wohnung allein der Pächterin zu überlassen), zeigt der Bf. damit zwar die Probleme der Betreiber bzw. die schwierige wirtschaftliche Situation des Vertragspartners auf, unterlässt es aber dennoch, im Prüfungsverfahren – trotz Hinweises des Prüfers auf die nicht plausible und mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmende Prognoserechnung – eine entsprechend adaptierte Prognoserechnung vorzulegen. Der in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, dass bei Eintritt der auf realistischen Zahlen basierenden Annahmen sich ein Gesamtüberschuss ergeben hätte, ist zu entgegnen, dass eine Prognose, die von allzu optimistischen Annahmen ausgeht, indem sie eine Auslastungsrate ohne Berücksichtigung der lokalen Gegebenheiten festsetzt und bereits am Beginn der Tätigkeit die (veränderten) tatsächlichen Verhältnisse nicht berücksichtigt, nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht (vgl. dazu BFG 31.7.2014, RV/6100556/2011).

Die Prognoserechnung des Bf. enthält zudem noch weitere Mängel: Für Bemessung der Gebäude-AfA wird der Grundkostenanteil pauschal mit 20% vom Gesamtkaufpreis

angenommen. Dieser pauschale Ansatz ist nur dann zulässig, wenn sich die Grundkosten nicht bestimmen lassen. Im Bauträgervertrag ist aber der Grundkostenanteil explizit mit € 8.000,-- beziffert. Der Bf. hat dieser ausdrücklichen Bezifferung der Grundkosten (rund 6%) ursprünglich auch entsprechend Rechnung getragen und dem Finanzamt zunächst eine AfA-Berechnung (vom 25.2.2008) auf Basis dieses vertraglich bestimmten Grundkostenanteiles übermittelt (AfA € 1.783,59). Erst in einer weiteren AfA-Berechnung (vom 18.3.2008) wird der Gebäudeanteil an den Gesamtkosten – entgegen der ausdrücklichen vertraglichen Regelung - pauschal mit 20% angenommen (AfA € 1.517,95). Des Weiteren wird in der Prognoserechnung ein Austausch der Einrichtung nach Ablauf der 10-jährigen Nutzungsdauer nicht berücksichtigt (s. schon den entsprechenden Hinweis in der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Werden nun die in den Streitjahren – durchschnittlich - tatsächlich erzielten Einnahmen auf die ab 2011 prognostizierten Einnahmen umgelegt (Ansatz 2011: € 2.640,-- + 2% = € 2.692,80; dieser Betrag in der Folge jeweils um 2% erhöht) und diese Beträge in die Prognose des Bf. eingefügt (und die AfA - wie oben dargelegt - richtig gestellt), so ergibt dies im Jahr 2025 einen kumulierten Gesamtverlust von rund € 49.000,-- (s. *Beilage*). Hierbei wäre einnahmenseitig noch die offene Forderung von € 1.155,-- hinzuzurechnen (behauptete Unwägbarkeit) sowie auf der anderen Seite die falsche AfA-Berechnung des Bf. auch für die (bereits erklärten) Streitjahre zu korrigieren: Gebäude-AfA lt. Bf.: € 1.517,95; korrekt lt. BFG: € 1.783,59; Differenz dahin: € 265,64; Erhöhung der Ausgaben daher um € 265,64 x 4,5 Jahre = € 1.195,38). Die beiden Positionen sind der Höhe nach nahezu ident und neutralisieren sich daher gegenseitig, weshalb sie – mangels Auswirkung auf das Gesamtergebnis - in der beiliegenden Berechnung des BFG der Einfachheit halber zur Gänze unberücksichtigt bleiben können.

Das bedeutet, dass der Bf. in den Jahren ab 2011 jährlich ca. € 3.300,-- mehr an Einnahmen lukrieren hätte müssen, sohin weit mehr als das Doppelte, als er in den Streitjahren im Durchschnitt tatsächlich erzielt hat, um in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten zu können. Angesichts dieser Umstände hat das Finanzamt (bzw. der Prüfer) im Ergebnis zu Recht festgestellt, dass der Bf. mit seiner die tatsächlichen Verhältnisse nicht hinreichend berücksichtigenden Prognose die gesetzliche Liebhabereivermutung nicht widerlegen konnte. Die dargelegte Einnahmendifferenz lässt den Anfall eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum nicht einmal annähernd erwarten.

Es ergibt sich sohin, dass aus der Vermietung des Bf. bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung – und bei Neutralisierung der behaupteten Unwägbarkeit – innerhalb eines absehbaren Zeitraumes iSd. § 2 Abs. 4 LVO kein Gesamtgewinn erzielbar gewesen wäre. Die gegenständliche Vermietungstätigkeit ist daher als objektiv nicht ertragsfähig anzusehen und stellt somit Liebhaberei im ertragsteuerlichen Sinn dar (s. dazu zB auch die - Wohnungen derselben Ferienwohnanlage betreffenden - BFG-Erkenntnisse RV/2100313/2013 vom 13.7.2016; RV/2100118/2014 vom 9.2.2016; RV/2100265/2014 vom 9.2.2016; uva.).

### *Zur Umsatzsteuer:*

Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung ist der Bf. der Ansicht, dass der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107), das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei seit dem UStG 1994 wesentlich enger gefasst sei als das ertragsteuerliche. Für die einkommensteuerliche Liebhabereibeurteilung von Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung sei nach § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung auf die Absehbarkeit eines steuerlichen Gesamterfolges abzustellen. Eine andere rechtliche Beurteilung sei im Lichte des Unionsrechtes in umsatzsteuerlicher Hinsicht geboten. Um von einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Unionsrechtes auszugehen, sei laut oa. VwGH-Erkenntnis vom 25. April 2013 eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles entscheidend.

Der Bf. verkennt aber, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015, - unter Hinweis auf die Vorjudikatur - (neuerlich) eindeutig klar gestellt hat, dass eine verlustträchtige (objektiv nicht ertragsfähige) Vermietung einer Eigentumswohnung, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, vor dem Hintergrund des Unionsrechtes als (zwingend) steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteueranzug vermittelt: *"Wie ausgeführt, ergibt sich aus § 2 Abs. 5 Z 2 und § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO 1993, dass die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung (anders als die im Erkenntnis vom 25. April 2013 zu beurteilende Schafzucht), auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt (...)"*.

Ist nun, wie im vorliegenden Fall, als erwiesen anzusehen, dass die Vermietung eines Ferienappartements in der konkreten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften, so unterliegen die aus der Vermietung erzielten Umsätze nach § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 und § 6 LVO 1993 nicht der Umsatzsteuer und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu (s. dazu nochmals die bereits zitierten BFG-Erkenntnisse RV/2100313/2013 vom 13.7.2016; RV/2100118/2014 vom 9.2.2016; RV/2100265/2014 vom 9.2.2016; uva.).

### *Zur Nichtzulassung der Revision:*

Strittig war im Erkenntnisfall primär die objektive Ertragsfähigkeit der in Frage stehenden Vermietungstätigkeit. Dabei handelt es sich – siehe oben – um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende **Tatfrage**. Eine **Rechtsfrage** von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Würdigung konnte sich das BFG auf die angesprochene Judikatur des VwGH stützen, sodass auch hier eine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht gegeben ist.

Graz, am 16. August 2016