



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Gerda Hörtnagl, vom 31. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 20. März 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO für die Jahre 1998 bis 2000 hat zu unterbleiben.

Entscheidungsgründe

Einem mündlichen Gesellschaftsvertrag zufolge gründeten die beiden Ehegatten H und KK am 4. Juli 1998 die "HBG K u. Mitbes." (vgl. die "*Niederschrift für mündlichen Gesellschaftsvertrag*"). Aus der Niederschrift vom 7. Oktober 1998, die über die "*Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme*" aufgenommen wurde, ergibt sich, dass H und KK die Vermietung und Verpachtung eines "*Hauses*" in der Rechtsform einer "HBG" (Hausbesitzgemeinschaft) betrieben. Zu diesem Zweck wurde das in N, O, gelegene Mietobjekt ("*Haus*") von BG (verh. S) mit Mietvertrag vom 13. Juli 1998 angemietet und hierauf von der "HBG K u. Mitbes." an Feriengäste weitervermietet (Fremdenzimmervermietung mit fünf Zimmern). Das mit BG vereinbarte Mietverhältnis begann am 1. Juli 1998 und wurde auf drei Jahre abgeschlossen. Es konnte von beiden Teilen

ohne Angabe von Gründen unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist zum Ende des Kalendermonats aufgekündigt werden.

Der mit BG abgeschlossene Mietvertrag wurde "*im März 1999 zum ehest möglichen Zeitpunkt*" gekündigt, das Mietverhältnis endete unter Einhaltung der Kündigungsfrist "*somit im März 2000*" (vgl. den am 8. November 2002 beim Finanzamt eingereichten "*Bericht*" zur Überschussermittlung "*für das Rumpfwirtschaftsjahr 2000*"). Die Vermietungstätigkeit habe aus Ertragsgründen nicht mehr weitergeführt werden können. Die Vermietungstätigkeit wurde somit im März 2000 eingestellt; damit beendete auch die "*HBG*" (Hausbesitzgemeinschaft) infolge Kündigung des Mietvertrages und Rückstellung des Mietobjektes ihre Tätigkeit, sie wurde im März 2000 aufgelöst.

Für die Jahre 1998 und 1999 führte das Finanzamt zunächst erklärungskonforme Veranlagungen durch, mit denen die aus der Vermietungstätigkeit erzielten Einkünfte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit -92.178 S (im Jahr 1998) und -113.071 S (im Jahr 1999) festgestellt wurden. Nachdem die Gesellschaft „KH und Mitbes.“ für das Jahr 2000 eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) eingereicht hatte, mit der wiederum negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (von -13.290 S) erklärt wurden, erließ das Finanzamt am 28. November 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide (für die Jahre 1998 und 1999) bzw. einen Erstbescheid (für das Jahr 2000), mit denen die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO mit 0 € festgestellt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass aus der Vermietung der Liegenschaft in N, O, nur Verluste erzielt worden seien. Im März 2000 sei diese Tätigkeit aufgegeben worden. Bei den erklärten Einkünften für die Jahre 1998 bis 2000 handle es sich um eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen keine Gewinne bzw. Überschüsse habe erwarten lassen und daher als Einkunftsquelle im Sinne des EStG nicht in Frage komme. Verluste aus einer solchen Tätigkeit seien vielmehr Aufwendungen der privaten Lebensführung, die Tätigkeit selbst sei als Liebhaberei zu beurteilen.

Gegen diese Feststellungsbescheide erhob die Gesellschaft „KH und Mitbes.“ am 23. Dezember 2002 Berufung. Am 13. Juli 1998 sei mit BG (verh. S) der Mietvertrag für die Liegenschaft in N, O, verpflichtend auf drei Jahre abgeschlossen worden. BG habe den Unterlagen zufolge bis dahin gewinnbringend vermietet. Die Gesellschafter H und KK hätten nach gewissenhafter Überprüfung geglaubt, dass es nach den vorliegenden Berechnungen möglich wäre, die Vermietung weiterhin gewinnbringend durchzuführen, so wie dies BG viele Jahre geschafft habe. Die Gesellschaft habe stark geworben und geglaubt, zusätzlich Gäste akquirieren zu können. Dies sei wahrscheinlich deswegen nicht gelungen, weil die Gesellschafter nicht in diesem Haus gewohnt haben und manche Gäste angesichts der Abgeschlossenheit Angst empfunden haben. Nach dem ersten Winter, nachdem sich die

Einnahmen nicht wie angenommen entwickelt hätten, seien mit BG Verhandlungen zwecks Lösung des Mietvertrages geführt worden. Sie habe jedoch auf Vertragserfüllung bestanden, weshalb keine andere Wahl geblieben sei.

Am 1. Juni 2004 erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1998 bis 2000. Die Gesellschaft „KH und Mitbes.“ habe im Jahr 1998 ein Gebäude in N, O, zwecks Vermietung angemietet. Der Mietvertrag sei auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen worden. Den eingereichten Erklärungen zufolge haben sich aus dieser Tätigkeit für alle drei Jahre (1998 bis 2000) Verluste ergeben. Die Tätigkeit sei aufgrund der schlechten Ertragslage zum ehest möglichen Zeitpunkt (März 2000) eingestellt worden. Die Veranlagungen für die Jahre 1998 und 1999 seien zunächst vorläufig durchgeführt worden, weil bereits seit Beginn der Tätigkeit die Vermutung einer Liebhaberei bestanden habe. Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2000 seien endgültige Bescheide erlassen worden, mit denen die bisher festgestellten Verluste mit 0 € angesetzt worden seien.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (LVO) lägen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum werde durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes sei unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen sei. Ein Anlaufzeitraum im Sinne dieser Bestimmungen dürfe nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde. Aufgrund der beschriebenen Entwicklung des Betriebes könne die Betätigung nicht als Einkunftsquelle angesehen werden.

Am 25. Juni 2004 stellte die Gesellschaft „KH und Mitbes.“ den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eine dem Vorlageantrag beigelegte Prognoserechnung bestätige, dass bei einem Fortführen der Vermietungstätigkeit unter gleich bleibenden Verhältnissen innerhalb des Prognosezeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen gewesen wäre. Es sei daher eine Betätigung vorgelegen, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (20 Jahre) zu erwarten gewesen sei. Die Tätigkeit sei vor Erzielen des Gesamterfolges beendet worden. Für die Beendigung seien Schwierigkeiten in der Abwicklung des eingegangenen Bestandverhältnisses (Unwägbarkeiten) maßgeblich gewesen. Private Motive seien für die vorzeitige Beendigung nicht ausschlaggebend gewesen. Es werde daher beantragt, die Verluste der Jahre 1998 bis 2000 anzuerkennen.

Mit Bescheid vom 3. Jänner 2005, RV1, hat der unabhängige Finanzsenat die angefochtenen Bescheide vom 28. November 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 und die diesbezüglich ergangenen Berufungsvorentscheidungen vom 1. Juni 2004 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben, weil eine ausreichende Sachverhaltsfeststellung zum Inhalt der zu beurteilenden Betätigung gefehlt habe. In der Folge führte das Finanzamt eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 1998 bis 2000, durch. Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass es sich bei der in den Jahren 1998 bis 2000 durchgeführten Vermietungstätigkeit der Gesellschaft „KH und Mitbes.“ um eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gehandelt habe. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liege bei einer solchen Betätigung Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Eine Prüfung der vorgelegten Unterlagen bzw. die Beurteilung der Verhältnisse vor Ort habe eine Korrektur der eingereichten Prognoserechnung in folgenden Punkten bedingt:

a) Umsatzprognose: Die vom Fremdenverkehrsverband N vorgelegte Jahresstatistik des Jahres 2000, die 348 Nächtigungen ausgewiesen habe, sei von der steuerlichen Vertretung als Basis für die für das Jahr 2001 und die Folgejahre prognostizierten Umsätze angesetzt worden. Unter Berücksichtigung der Nächtigungszahlen des nachfolgenden Vermieters für den Zeitraum 4-12/2000 von 363 Nächtigungen ergebe sich für das Jahr 2001 ein korrigierter Ansatz der Einnahmen in Höhe von 172.000 S (gegenüber 230.000 S lt. vorgelegter Prognoserechnung).

b) Frühstück: Die Frühstückskosten seien lt. vorgelegter Prognoserechnung mit 16 % des Nettoumsatzes angesetzt worden. Lt. Überschussrechnung des gegenständlichen Unternehmens seien die tatsächlichen Frühstückskosten geltend gemacht worden, die ca. 25 % der Mieteinnahmen betragen würden. Diese Aufwendungen seien daher – unter Zugrundelegung der in der Überschussrechnung geltend gemachten tatsächlichen Kosten – mit ca. 25 % der Mietumsätze festgestellt worden.

Unter Zugrundelegung der solcherart korrigierten Prognoserechnung ergebe sich in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Vermietungstätigkeit in N, O, habe für die Jahre 1998 bis 2000 auf Dauer gesehen keinen Gesamtüberschuss erwarten lassen, sie sei somit bereits ab Beginn der Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 5. Oktober 2005, Bp 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 4. Oktober 2005 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide (für die Jahre 1998 und 1999) bzw. einen Erstbescheid (für das Jahr 2000), mit denen die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung infolge Beurteilung der Fremdenzimmervermietung als "*Liebhaberei*" gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert mit 0 € festgestellt wurden. Die Bescheide ergingen an die Gesellschaft "*KH und Mitbes.*". Gegen diese Bescheide erhob die Gesellschaft "*KH und Mitbes.*" am 18. Oktober 2005 fristgerecht Berufung, die unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde. Diese Berufung wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 7. März 2006, RV2, gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen. Die angefochtenen Feststellungsbescheide seien entgegen § 191 Abs. 2 BAO an die bereits im März 2000 aufgelöste und damit beendigte Gesellschaft "*KH und Mitbes.*" ergangen. Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht verliere mit ihrer Auflösung auch abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat. Da die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr existiert habe, hätten die Feststellungsbescheide gegenüber dieser keine Wirkung zu entfalten vermocht.

Am 20. März 2006 erließ das Finanzamt neuerlich gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide (für die Jahre 1998 und 1999) bzw. einen Erstbescheid (für das Jahr 2000) betreffend Feststellung von Einkünften. Mit diesen Bescheiden wurden die von der "*HBG K u. Mitbes.*" erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert mit 0 € festgestellt, zur Begründung wurde auf den Bp-Bericht vom 5. Oktober 2005, Bp 123, bzw. die anlässlich der Schlussbesprechung aufgenommene Niederschrift verwiesen. Die Bescheide ergingen an die ehemals an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter "*HK und KK*".

Gegen diese Feststellungsbescheide erhob HK am 31. März 2006 fristgerecht Berufung, die er (gleich lautend wie die Berufung vom 18. Oktober 2005) wie folgt begründete: Dem Finanzamt sei im Juni 2004 eine Prognoserechnung vorgelegt worden, die einen Gesamtüberschuss innerhalb des Prognosezeitraumes belegt habe. Die Außenprüfung habe die Nächtigungszahlen aufgrund der vom Fremdenverkehrsverband N vorgelegten Jahresstatistik des Jahres 2000 und der Nächtigungszahlen des Nachmieters für den Zeitraum 4-12/2000 ermittelt. Diese Nächtigungszahlen haben die Bemessungsgrundlage für die erzielbaren Umsätze des Jahres 2001 (und Folgejahre) gebildet. Die Nächtigungen des Jahres 2000 seien jedoch nicht repräsentativ. KK habe zu diesem Zeitpunkt bereits an Brustkrebs gelitten, mittlerweile sei Frau K bereits mehrfach operiert worden. Ihre Arbeitskraft sei durch diese Erkrankung massiv eingeschränkt gewesen. HK sei in einem Dienstverhältnis gebunden gewesen und habe seine Frau daher nicht unterstützen können. Es sei Frau K nicht mehr zumutbar gewesen, sich um ein vollbesetztes Haus zu kümmern. Hinzu komme, dass Frau K

nicht in N, O, gewohnt habe, sondern in T. Sie habe daher täglich zu der abgelegenen Liegenschaft pendeln müssen. Die Gesellschaft "KH und Mitbes." habe daher zu diesem Zeitpunkt keinen Wert auf eine volle Auslastung der Ferienwohnungen gelegt. Hätte Frau K ihre Arbeitskraft nicht durch die Erkrankung eingebüßt, wären wesentlich höhere Nächtigungszahlen zu erzielen gewesen.

Die herangezogenen Nächtigungszahlen des nachfolgenden Mieters seien ebenfalls nicht aussagekräftig. Im Regelfall laufe eine neu aufgenommene Tätigkeit in den ersten Jahren schleppend an; Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse - resultierend aus einer hohen Auslastung - würden erst in späteren Jahren erzielt werden. Der nachfolgende Mieter habe noch über keine Stammkundschaft verfügt, das Haus habe sich unter seiner Führung noch keinen Ruf erworben gehabt. Werbemaßnahmen seien frühestens nach der Übernahme im April 2000 gesetzt worden und hätten ebenfalls einer Anlaufzeit bedurft. In der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Prognoserechnung sei man bei der Ermittlung der Umsätze von einer (nach drei Jahren als durchaus realistisch anzusehenden) etablierten Vermietungstätigkeit und einer vollen Einsatzfähigkeit der Arbeitskraft ausgegangen.

Die Frühstückskosten der Jahre 1998 bis 2000 seien tatsächlich überdurchschnittlich hoch gewesen. Die vorherigen Vermieter hätten mit ca. 20 % der Umsätze ebenfalls über dem ortsüblichen Durchschnitt liegende Frühstückskosten gehabt. Die Gesellschaft "KH und Mitbes." habe sich bei den Einkäufen mangels Erfahrungswerten an den Kosten ihrer Vorgänger orientiert. Teilweise sei der Bedarf der Gäste an Lebensmitteln überschätzt worden. Hätte die Gesellschaft die Vermietungstätigkeit weiter betrieben, so hätte sie die Lebensmitteleinkäufe aufgrund der gesammelten Erfahrungen und aus betriebswirtschaftlicher Notwendigkeit reduziert. Bei dem in der Prognoserechnung angenommenen Prozentsatz von 16 % handle es sich durchaus um einen ortsüblichen. Betrügen die Kosten für die Verpflegung der Gäste bei Vermietungen an die 20 % bis 25 %, ließe sich eine solche Tätigkeit kaum noch kostendeckend führen.

Die ursprüngliche Prognoserechnung habe einen Gesamtüberschuss innerhalb des Betrachtungszeitraumes belegt. Die Tätigkeit sei jedoch vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt worden, weil Frau K aufgrund ihrer Krebserkrankung nicht mehr in der Lage gewesen sei, die erforderlichen Aufgaben der Vermietungstätigkeit auszuüben. Ohne diese Unwägbarkeit, ohne den Verlust der Arbeitskraft von Frau K hätte die Gesellschaft "KH und Mitbes." ihre Tätigkeit nicht vor Erzielen eines Gesamtüberschusses eingestellt.

Die Berufung wurde unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Am 13. Juli 1998 wurde zwischen BG (verh. S) als Vermieterin und HK als Mieter ein schriftlicher „*Mietvertrag*“ abgeschlossen, demzufolge das in N, O, gelegene „*Haus*“ mit einer Nutzfläche von 138 m², bestehend aus fünf möblierten Schlafzimmern mit Dusche, einer eingerichteten Küche, einem eingerichteten Aufenthaltsraum, einem extra Badezimmer, einer Etagedusche und zwei extra WC, einem Keller, einer Garage sowie einem Garten, vermietet wurde. Das Mietverhältnis begann am 1. Juli 1998 und wurde auf drei Jahre abgeschlossen. Es konnte von beiden Teilen ohne Angabe von Gründen unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist zum Ende des Kalendermonats aufgekündigt werden. Der Mietzins betrug 10.000 S monatlich. Der Mieter bestätigte, „*das Mietobjekt aus eigener Anschauung zu kennen und in sehr gutem Zustand übernommen zu haben.*“ Der Mieter verpflichtete sich, „*den Mietgegenstand nur für eigene Geschäftszwecke zum Betrieb einer Privatzimmervermietung zu benützen.*“

Die Privatzimmervermietung wurde in der Folge von der zu diesem Zweck gegründeten „*HBG K u. Mitbes.*“ betrieben, die einem mündlichen Gesellschaftsvertrag zufolge von den beiden Ehegatten H und KK am 4. Juli 1998 gegründet wurde (vgl. die „*Niederschrift für mündlichen Gesellschaftsvertrag*“). Die Gesellschaft wurde auf unbestimmte Zeit errichtet, die Gewinne und Verluste wurden zwischen den Gesellschaftern H und KK je zur Hälfte aufgeteilt. Aus der Niederschrift vom 7. Oktober 1998, die über die „*Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme*“ aufgenommen wurde, ergibt sich, dass H und KK die Vermietung und Verpachtung des „*Hauses*“ in der Rechtsform einer „*HBG*“ (Hausbesitzgemeinschaft) betrieben.

In der am 8. November 2002 beim Finanzamt eingereichten Überschussrechnung „*für das Rumpfwirtschaftsjahr 2000*“ wurde ausgeführt, dass „*die Familie K*“ seit Juli 1998 eine Gästezimmervermietung betreibe. Der Mietvertrag sei „*im März 1999 zum ehest möglichen Zeitpunkt gekündigt*“ worden, das Mietverhältnis habe unter Einhaltung der zwölfmonatigen Kündigungsfrist „*somit im März 2000*“ geendet. Die Vermietung habe aus Ertragsgründen nicht weitergeführt werden können. Die Privatzimmervermietung wurde somit von der Gesellschaft „*KH und Mitbes.*“ knapp zwei Jahre (von Juli 1998 bis März 2000) betrieben, für diesen abgeschlossenen Zeitraum wurden ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erklärt (1998: -92.178 S; 1999: -113.071 S; 2000: -13.290 S).

Die angefallenen Werbungskostenüberschüsse veranlassten das Finanzamt, die Vermietungstätigkeit einer Liebhabereibetrachtung zu unterziehen. Für die Streitjahre ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger

Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993, anzuwenden. Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfasst die Bewirtschaftung näher bezeichneter Einheiten. Zu den Wirtschaftsgütern, die unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fallen, zählen zB. Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Bungalows, einzelne Appartements (Mietwohnungen), im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Betten). Die gewerbliche Beherbergung fällt nicht darunter. Unter „*Bewirtschaftung*“ sind vor allem die Vermietung und Untervermietung zu verstehen. Unter „*Bewirtschaftung*“ ist auch die Überlassung angemieteter und nicht nur die Vermietung von Einheiten zu verstehen, die sich im Eigentum des Vermieters bzw. der Vermieter befinden.

Im Rahmen der Vermietungstätigkeit wurden von der Gesellschaft "KH und Mitbes." insgesamt fünf Gästezimmer mit jeweils einem Doppelbett kurzfristig an Feriengäste vermietet. KK übernahm sowohl die Zubereitung des Frühstücks als auch die Reinigungsarbeiten persönlich. Das Mietobjekt war im Prospekt des Tourismusverbandes N aufgenommen (vgl. das Schreiben vom 23. Mai 2005). Die (nicht gewerbliche)

Privatzimmervermietung der Gesellschaft ist unbestritten unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO, BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, einzuordnen (vgl. auch Doralt/Renner, EStG, 8. Lieferung, § 2 Tz 507).

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen. Unter Gesamtüberschuss ist gemäß § 3 Abs. 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

In den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO ist somit bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum (von im Streitfall 20 Jahren) tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz LVO ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss.

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

Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung

für das Vorliegen von Einkünften zu gelten. Treten daher durch unerwartete Umstände (zB. unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, „*Verlust*“ der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unabwägbarkeiten) unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (vgl. auch VwGH 3.7.1996, 92/13/0139).

Zu den Gründen der Einstellung der Privatzimmervermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses befragt, wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 23. Mai 2005 mitgeteilt, dass eine schwere Krebserkrankung von Frau K, die zum „*Verlust*“ ihrer persönlichen Arbeitskraft geführt habe, der Grund für die Einstellung der Tätigkeit gewesen sei. Aufgrund der Erkrankung und der damit verbundenen Untersuchungen sei es Frau K nicht mehr möglich gewesen, die mit der Vermietung verbundenen Arbeiten (Empfang und Betreuung der Gäste, Zubereitung des Frühstücks, tägliche Reinigungsarbeiten, Fahrten vom Wohnort in T zum Gästehaus nach N, Beaufsichtigung der Liegenschaft) zu verrichten. HK seien diese Tätigkeiten neben seinem Dienstverhältnis nicht zumutbar gewesen. Aus Kostengründen und aufgrund der abgeschiedenen Lage des Mietobjektes habe sich keine adäquate Arbeitskraft gefunden. Daher seien der Mietvertrag vorzeitig gekündigt und die Vermietungstätigkeit bereits nach dem ersten Quartal des Jahres 2000 eingestellt worden. In der Berufung vom 31. März 2006 wiederholte HK, dass die Gesellschaft ihre Vermietungstätigkeit ohne den „*Verlust*“ der Arbeitskraft von Frau K infolge ihrer Krebserkrankung nicht vor Erzielen eines Gesamtüberschusses eingestellt hätte.

Infolge Einstellung der Tätigkeit nach knapp zwei Jahren liegt ein abgeschlossener Vermietungszeitraum vor, innerhalb dessen ein Einnahmenüberschuss tatsächlich nicht erzielt wurde (vielmehr Werbungskostenüberschuss von insgesamt -218.539 S). Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ist bei einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum jedoch Folgendes zu beachten: Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten im Sinne der vorstehenden Ausführungen vorliegen,
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten Motiven beendet wird.

Mit dem Vorlageantrag vom 25. Juni 2004 wurde eine Prognoserechnung vorgelegt. Demnach hätten sich unter Zugrundelegung der von der Gesellschaft "KH und Mitbes." gewählten Bewirtschaftungsart in den einzelnen Jahren folgende Ergebnisse erzielen lassen (den Jahren 1998 bis 2000 wurden dabei die tatsächlich erzielten Ergebnisse zugrunde gelegt):

	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S	2002 S	2003 S	2004 S
Einnahmen	78.360,00	179.600,00	87.700,00	230.000,00	234.600,00	239.292,00	244.077,84
Miete	-60.000,00	-120.000,00	-25.000,00	-100.000,00	-102.000,00	-104.040,00	-106.120,80
Instandhaltung	-8.426,00	-6.245,00	-654,14	-6.500,00	-6.630,00	-6.762,60	-6.897,85
Energie	-16.016,00	-35.614,00	-12.815,75	-32.000,00	-32.640,00	-33.292,80	-33.958,66
Frühstück	-18.389,00	-50.843,00	-19.882,00	-36.800,00	-37.536,00	-38.286,72	-39.052,45
Zinsen und Spesen	-2.677,00	-13.450,00	-5.307,00	-3.000,00	-3.060,00	-3.121,20	-3.183,62
Abgaben und sonstige Kosten	-18.483,00	-25.857,00	-20.128,00	-20.000,00	-20.400,00	-20.808,00	-21.224,16
Verwaltungsaufwand	-46.547,00	-41.061,00	-17.199,00	-20.000,00	-20.400,00	-20.808,00	-21.224,16
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss	-92.178,00	-113.470,00	-13.285,89	11.700,00	11.934,00	12.172,68	12.416,14
	2005 S	2006 S	2007 S	2008 S	2009 S	2010 S	2011 S
Einnahmen	248.959,40	253.938,58	259.017,36	264.197,70	269.481,66	274.871,29	280.368,72
Miete	-108.243,22	-110.408,08	-112.616,24	-114.868,57	-117.165,94	-119.509,26	-121.899,44
Instandhaltung	-7.035,81	-7.176,53	-7.320,06	-7.466,46	-7.615,79	-7.768,10	-7.923,46
Energie	-34.637,83	-35.330,59	-36.037,20	-36.757,94	-37.493,10	-38.242,96	-39.007,82
Frühstück	-39.833,50	-40.630,17	-41.442,78	-42.271,63	-43.117,07	-43.979,41	-44.858,99
Zinsen und Spesen	-3.247,30	-3.312,24	-3.378,49	-3.446,06	-3.514,98	-3.585,28	-3.656,98
Abgaben und sonstige Kosten	-21.648,64	-22.081,62	-22.523,25	-22.973,71	-23.433,19	-23.901,85	-24.379,89
Verwaltungsaufwand	-21.648,64	-22.081,62	-22.523,25	-22.973,71	-23.433,19	-23.901,85	-24.379,89
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss	12.664,46	12.917,73	13.176,09	13.439,62	13.708,40	13.982,58	14.262,25
	2012 S	2013 S	2014 S	2015 S	2016 S	2017 S	
Einnahmen	285.976,09	291.695,61	297.529,53	303.480,12	309.549,72	315.740,71	
Miete	-124.337,43	-126.824,18	-129.360,66	-131.947,88	-134.586,83	-137.278,57	
Instandhaltung	-8.081,93	-8.243,57	-8.408,44	-8.576,61	-8.748,14	-8.923,11	
Energie	-39.787,98	-40.583,74	-41.395,41	-42.223,32	-43.067,79	-43.929,14	
Frühstück	-45.756,17	-46.671,30	-47.604,72	-48.556,82	-49.527,95	-50.518,51	
Zinsen und Spesen	-3.730,12	-3.804,73	-3.880,82	-3.958,44	-4.037,61	-4.118,36	
Abgaben und sonstige Kosten	-24.867,49	-25.364,84	-25.872,13	-26.389,58	-26.917,37	-27.455,71	
Verwaltungsaufwand	-24.867,49	-25.364,84	-25.872,13	-26.389,58	-26.917,37	-27.455,71	
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss	14.547,48	14.838,41	15.135,22	15.437,89	15.746,66	16.061,60	

Die eingereichte Prognoserechnung, die aus Vereinfachungsgründen für den gesamten Zeitraum in Schilling erstellt wurde, ergab für die Jahre 1998 bis 2017 einen Einnahmenüberschuss von insgesamt 15.207,32 S. Erläuternd wurde festgehalten, dass bei den Einnahmen und Werbungskosten von einer jährlichen Indexsteigerung von 2 % ausgegangen worden sei. Die Einnahmen ab dem Jahr 2001 seien aus einem Mittelwert der ersten drei Jahre errechnet worden. Bereits im Jahr 2000 sei die Miete von der Vermieterin BG (verh. S) auf 100.000 S jährlich reduziert worden, wobei von diesem reduzierten Mietaufwand ausgegangen worden sei. Zu den Werbungskosten führten die Gesellschafter aus, dass bei der Übernahme des Mietobjektes im Jahr 1998 ein Großteil der Instandhaltungsarbeiten durchgeführt worden sei. In den Jahren 1999 und 2000 seien die Aufwendungen für Instandhaltungsarbeiten kontinuierlich gesunken. Ab dem Jahr 2001 sei ebenfalls mit einem Mittelwert in Höhe von 6.500 S weitergerechnet worden. Ein solcher Betrag sei für Mietobjekte dieser Größe und Lage ortsüblich.

Die Aufwendungen für das Frühstück seien in den Jahren 1998 bis 2000 in tatsächlicher Höhe angesetzt worden, wobei diese im Jahr 1999 ausgesprochen hoch gewesen seien. Das sei ua. auf die mangelnden Erfahrungswerte von Frau K zurückzuführen gewesen. (Es seien teilweise zu viele Lebensmittel eingekauft worden, die in der Folge verdorben seien.) Der Frühstücksaufwand sei in der Prognoserechnung mit jeweils 16 % der Einnahmen angesetzt worden. Dieser Prozentsatz ergäbe sich aus einem Vergleich mit den Frühstücksaufwendungen der S GesBR bzw. der BG (verh. S), die diesen Aufwand anhand der Nächtigungen ermittelt hätten.

Der Fremdwährungskredit, der im Jahr 1999 für eine hohe Zinsbelastung gesorgt habe, sei bereits in diesem Jahr getilgt worden. Für die Folgejahre sei man von allgemein üblichen Zinsbelastungen ausgegangen. Der Verwaltungsaufwand sei in den ersten Jahren ua. aufgrund verstärkter Werbemaßnahmen hoch gewesen. Nachdem die Werbung gegriffen und sich bereits im Jahr 2000 eine Stammkundschaft abgezeichnet habe, seien in diesem Bereich Einsparungsmaßnahmen getroffen worden. Ebenso sei im Bereich Gästeunterhaltung und Dekoration wesentlich eingespart worden. Bei den Abgaben und sonstigen Kosten sei von einem Durchschnittswert von 20.000 S ausgegangen worden. Die Durchschnittswerte für Verwaltungsaufwand, Abgaben und sonstige Kosten hätten sich aus Vergleichen mit anderen Betrieben derselben Größe und vergleichbarer Lage ergeben und könnten daher als ortsüblich bezeichnet werden.

Die eingereichte Prognoserechnung bedarf nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates im Bereich der prognostizierten Einnahmen einer Korrektur. So wurden die Einnahmen ab dem Jahr 2001 aus einem Mittelwert der ersten drei Jahre errechnet, was zu einem unrealistischen Ergebnis führt. Die im Zeitraum Juli bis Dezember 1998 (somit zu Beginn der

Vermietungstätigkeit) tatsächlich erzielten Einnahmen von 78.360 S wurden für Zwecke der Prognoserechnung auf einen Jahresbetrag von 156.720 S hochgerechnet. Das entspricht - unter Berücksichtigung von Anlaufschwierigkeiten - in etwa den im Folgejahr 1999 ebenfalls erzielten Einnahmen von 179.600 S. Die im ersten Quartal 2000 (somit in den letzten drei Monaten der Vermietungstätigkeit) tatsächlich erzielten Einnahmen von 87.700 S wurden ebenfalls auf einen Jahresbetrag (von demnach 350.800 S) hochgerechnet. Solcherart ermittelten die Gesellschafter für die ersten drei Jahre einen arithmetischen Mittelwert an Mieteinnahmen von – gerundet – 230.000 S, der der Prognoserechnung für die Jahre ab 2001 zugrunde gelegt wurde.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates können die im ersten Quartal 2000 erzielten und auf einen Jahresbetrag hochgerechneten Einnahmen der Prognoserechnung nicht zugrunde gelegt werden. Die Einnahmen des „*Rumpfwirtschaftsjahres*“ 2000 zeigen einen atypischen Verlauf, sie waren im Verhältnis zu anderen Perioden überdurchschnittlich hoch und können daher nicht als repräsentativ für die in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren erzielbaren Einnahmen angesehen werden. Überdies ist der Zeitraum des ersten Quartals 2000 viel zu kurz, um überhaupt ein aussagekräftiges Ergebnis über die in Zukunft erzielbaren Einnahmen erhalten zu können. Die Einbeziehung des ersten Quartals 2000 in die Prognoserechnung würde das Gesamtergebnis – da weder repräsentativ noch aussagekräftig - erheblich verzerren und letztlich zu einer falschen Prognose führen.

Der unabhängige Finanzsenat hält es für sachgerechter, auf Ergebnisse zurückzugreifen, die über einen längeren Zeitraum tatsächlich erzielt wurden. So wurde das Mietobjekt vor der Übernahme durch die Gesellschaft „KH und Mitbes.“ ab dem Jahr 1991 von der S GesBR bzw. (ab dem Jahr 1997) von BG (verh. S) ebenfalls einer Privatzimmervermietung zugeführt. Von der S GesBR bzw. BG wurden dabei folgende Mieteinnahmen erzielt (vgl. die dem Schreiben vom 23. Mai 2005 beigelegte Aufstellung):

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
	S	S	S	S	S	S	S	S
Einnahmen	133.045,--	134.571,--	128.983,--	130.585,--	93.881,--	109.665,--	115.297,--	138.982,--

Für die Jahre 1991 bis 1998 ergeben sich daraus Mieteinnahmen von durchschnittlich 123.126,13 S jährlich. Die Einnahmensituation bei den Vorgängern der Gesellschaft „KH und Mitbes.“ zeigt – allenfalls abgesehen vom Jahr 1995 - einen ausgeglichenen Verlauf und ist für die Erstellung einer Prognoserechnung aussagekräftig, zumal auf einen geschlossenen Vermietungszeitraum von immerhin acht Jahren zurückgegriffen werden kann.

Letztlich haben auch die Gesellschafter H und KK bei Überprüfung der Frage, ob sich ihre Vermietungstätigkeit überhaupt ertragbringend gestalten lässt, auf die von ihren Vorgängern erzielten Mieteinnahmen abgestellt und diese als realistisch angenommen (vgl. das „*Beiblatt*

Berechnung Rentabilität Vermietung K"). Dabei sind sie von den Überlegungen ausgegangen, dass die Familie S im gegenständlichen Mietobjekt im Gegensatz zu ihnen drei Zimmer bewohnt habe und die restlichen vier Zimmer habe vermieten können. Da die Familie K nicht im Mietobjekt wohnen werde, könnten die restlichen Zimmer ebenfalls vermietet werden. Dies führe voraussichtlich zu einer Steigerung der Einnahmen um 50 %. Die Gesellschafter H und KK legten ihrer Rentabilitätsberechnung solcherart erzielbare Mieteinnahmen von 184.689,19 S jährlich ($123.126,13 \text{ S} \times 1,5$) zugrunde. Sie rechneten daher selbst nur mit jährlichen Mieteinnahmen von lediglich knapp über 180.000 S, wobei dieser Betrag im Bereich dessen liegt, was die Gesellschaft "KH und Mitbes." in den Jahren 1998 (hochgerechnet) und 1999 tatsächlich an Mieteinnahmen erzielte.

Zur Rentabilitätsberechnung lt. „Beiblatt Berechnung Rentabilität Vermietung K“ ist festzuhalten, dass im Mietobjekt in N, O, insgesamt „5 möblierte Schlafzimmer mit Dusche“ vermietet werden konnten (vgl. den „Mietvertrag“ vom 13. Juli 1998). Wenn die Familie S vier Zimmer davon vermieten konnte, so hat sie wohl nur ein Zimmer (und nicht drei) selbst bewohnt. (Offensichtlich wurden bei dieser Berechnung auch die – nicht gesondert vermietbare – Küche und der Aufenthaltsraum als privat genutzt dazugerechnet.) Wenn der Familie K nun ab Juli 1998 alle fünf Zimmer für Zwecke der Vermietung zur Verfügung gestanden sind, dann kann wohl auch nur von einer 25%igen Steigerung der Mieteinnahmen gegenüber den Vorgängern ausgegangen werden. Die lt. Rentabilitätsberechnung erzielbaren Mieteinnahmen hätten demnach lediglich 153.907,66 S jährlich ($123.126,13 \text{ S} \times 1,25$) betragen, wobei noch zu berücksichtigen ist, dass die Gesellschaft "KH und Mitbes." gegenüber ihren Vorgängern – wie noch darzulegen sein wird – einen um ca. 15 % höheren Nächtigungspreis verlangte. Die der Prognoserechnung für die Jahre ab 2001 zugrunde gelegten Mieteinnahmen von 230.000 S sind unter Berücksichtigung der von den Vorgängern erzielten Ergebnisse jedenfalls unrealistisch.

Kein anderes Bild ergibt sich, wenn man die ab dem Jahr 2001 erzielbaren Mieteinnahmen anhand der Nächtigungszahlen und Nächtigungspreise der Vorjahre lt. folgender Aufstellung zu ermitteln versucht:

Vermieter	Jahr	Einnahmen (ohne Ortstaxe) S	Nächtigungen gesamt (pflichtig und frei) Anzahl	Nächtigungserlös (Durchschnitt) S
S GesBR	1991	126.573,--	809	156,46
S GesBR	1992	130.138,--	728	178,76
S GesBR	1993	128.983,--	755	170,84
S GesBR	1994	130.585,--	768	170,03
S GesBR	1995	89.888,--	582	154,45
S GesBR	1996	109.665,--	670	163,68
BG	1997	104.220,--	742	140,46
BG	1-6/1998	92.880,--	618	150,29
KH und Mitbes.	7-12/1998	78.360,--	426	183,94

KH und Mitbes.	1999	179.600,--	963	186,50
KH und Mitbes.	1-3/2000	87.700,--	348	252,01

Die Einnahmen (ohne Ortstaxe) wurden den vorliegenden Überschussrechnungen entnommen, die Nächtigungszahlen wurden vom Tourismusverband N mitgeteilt (vgl. das Schreiben der Gesellschafter H und KK vom 23. Mai 2005). Diese Aufstellung zeigt, dass die S GesBR bzw. BG bei der Privatzimmervermietung einen durchschnittlichen Nächtigungserlös von 160,62 S erzielten. Die Gesellschafter H und KK erhöhten den Nächtigungserlös mit Beginn ihrer Vermietungstätigkeit in den Jahren 1998 und 1999 um ca. 15 % auf durchschnittlich 185,22 S. Dieser Durchschnittspreis erfasst den Nächtigungspreis für Kinder und Erwachsene, demnach kann realistischweise von einem in den Jahren 1998 und 1999 für Erwachsene erzielten (der Ortstaxe unterliegenden) beitragspflichtigen Nächtigungspreis von ca. 200 S ausgegangen werden. Damit hatten die Gesellschafter H und KK den Nächtigungspreis mit Beginn ihrer Vermietungstätigkeit auf ein ortsübliches Niveau angehoben. Dies ergibt sich auch aus dem an HK gerichteten Schreiben des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 10. August 2000, wonach der Tourismusverband N nach der mit 31. März 2000 erfolgten Aufgabe der Privatzimmervermietung „für das Beitragsjahr 2000“ 269 (beitragspflichtige) Nächtigungen meldete, wofür „im Jahr 2000“ nach Auskunft des Tourismusverbandes N ein Nächtigungspreis von ca. 200 S anzunehmen sei.

Die vorhergehende Aufstellung bestätigt auch die Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass die Einnahmen des „Rumpfwirtschaftsjahres“ 2000 einen atypischen Verlauf zeigen und für die in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren erzielbaren Einnahmen als nicht repräsentativ angesehen werden können. So wurde für das erste Quartal 2000 ein durchschnittlicher (auf Kinder und Erwachsene entfallender) Nächtigungserlös von 252,01 S ausgewiesen, was einer Erhöhung des Nächtigungspreises gegenüber dem Jahr davor um mehr als 35 % entspricht. Eine solche Preissteigerung kann nicht nachvollzogen werden. Angesichts des im Jahr 2000 in N bestehenden ortsüblichen Preisniveaus wäre ein solcher Nächtigungspreis auf Dauer auch nicht zu halten gewesen. Damit wird die Ansicht des unabhängigen Finanzsenates untermauert, dass der kurze Zeitraum des ersten Quartals 2000 weder repräsentativ noch aussagekräftig ist und in die Prognoserechnung nicht einbezogen werden kann.

In den Jahren 1998 und 1999 erzielten die Gesellschafter H und KK einen (auf Kinder und Erwachsene entfallenden) Nächtigungserlös von durchschnittlich 185,22 S, wobei dieser bereits dem ortsüblichen Niveau für Privatzimmervermietungen in vergleichbarer Lage und Ausstattung entsprach. Für Zwecke der Prognoserechnung geht der unabhängige Finanzsenat in einer nicht zu engen Auslegung von einem ab dem Jahr 2001 (für Kinder und Erwachsene) erzielbaren Nächtigungserlös von durchschnittlich 200 S aus. Dieser Betrag ist jedenfalls nicht

zu niedrig bemessen, zumal selbst für Erwachsene kein höherer ortsüblicher Nächtigungspreis zu erzielen war (vgl. nochmals das Schreiben des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 10. August 2000).

Der vorstehenden Aufstellung ist auch zu entnehmen, dass die Gesellschaft "KH und Mitbes." von Juli bis Dezember 1998 (somit nach Aufnahme der Vermietungstätigkeit) insgesamt 426 (beitragspflichtige und freie) Nächtigungen verbuchte. Hochgerechnet auf das gesamte Jahr ergäben sich demnach für die Anfangsphase 852 Nächtigungen. Im darauf folgenden Jahr 1999 konnten bereits insgesamt 963 Nächtigungen erzielt werden, was darauf schließen lässt, dass die Anlaufschwierigkeiten, die mit dem Beginn einer Vermietungstätigkeit unweigerlich verbunden sind, überbrückt werden konnten und die Privatzimmervermietung nunmehr den Vorstellungen der Vermieter entsprechend geführt werden konnte. So führten die Gesellschafter selbst aus (vgl. die „Erläuterungen zur Prognoserechnung“), dass ein Großteil der Instandhaltungsarbeiten bereits bei der Übernahme des Mietobjektes im Jahr 1998 durchgeführt worden sei und auch die Werbung bereits gegriffen habe, weshalb sich im Jahr 2000 eine Stammkundschaft abgezeichnet habe.

Für Zwecke der Prognoserechnung geht der unabhängige Finanzsenat von 1.000 (beitragspflichtigen und freien) Nächtigungen aus, die ab dem Jahr 2001 realistischerweise zu erzielen gewesen wären. Dass diese Zahl großzügig bemessen ist, ergibt sich auch aus der Nächtigungsstatistik der Vorgänger. So konnten von der S GesBR und BG in den Jahren 1991 bis 1997 (somit einem aussagekräftigen Zeitraum von immerhin sieben Jahren) durchschnittlich lediglich 722 (beitragspflichtige und freie) Nächtigungen jährlich erzielt werden. Selbst wenn man berücksichtigt, dass ab Juli 1998 eine Steigerung der Nächtigungen um 25 % möglich war (von H und KK konnten insgesamt „5 möblierte Schlafzimmer mit Dusche“ statt bisher vier vermietet werden), so ergibt sich eine Nächtigungszahl (konkret 902), die weit unter der vom unabhängigen Finanzsenat mit 1.000 veranschlagten Nächtigungszahl liegt.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Nächtigungsstatistik des nachfolgenden Betreibers der Privatzimmervermietung in N, O, einzugehen. So zog das Finanzamt für seine (korrigierte) Prognoserechnung die Nächtigungszahlen für den Zeitraum 4-12/2000 heran. Die für diesen Zeitraum ausgewiesenen 363 Nächtigungen würden für das Jahr 2001 einen korrigierten Ansatz der Einnahmen in Höhe von 172.000 S (gegenüber 230.000 S lt. vorgelegter Prognoserechnung) ergeben (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 5. Oktober 2005, Bp 123).

Dem Berufungswerber folgend vertritt auch der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass der Zeitraum 4-12/2000 des nachfolgenden Vermieters einer Prognoserechnung nicht aussagekräftig zugrunde gelegt werden kann. Wie der Berufungswerber ausführte, laufe eine

neu aufgenommene Tätigkeit in den ersten Jahren schleppend an; Gewinne bzw.

Einnahmenüberschüsse - resultierend aus einer hohen Auslastung – würden erst in späteren Jahren erzielt werden. Der nachfolgende Betreiber der Privatzimmervermietung habe noch über keine Stammkundschaft verfügt, das Haus habe sich unter seiner Führung noch keinen Ruf erworben gehabt. Werbemaßnahmen seien frühestens nach der Übernahme im April 2000 gesetzt worden und hätten ebenfalls einer Anlaufzeit bedurft.

Den Zeitraum 4-12/2000 außer Betracht lassend lässt sich für den Berufungswerber jedoch auch aus den Nächtigungszahlen der Folgejahre nichts gewinnen. Den vorgelegten Jahresstatistiken des Tourismusverbandes N sind für den nachfolgenden Vermieter für die Jahre ab 2001 folgende (beitragspflichtige und freie) Nächtigungen für das Mietobjekt in N, O (sodann aufgrund einer Adressänderung: O1), zu entnehmen: 469 (im Jahr 2001), 398 (im Jahr 2002), 235 (im Jahr 2003), 591 (im Jahr 2004) und 276 (im Jahr 2005). Diese Zahlen dokumentieren, dass der nachfolgende Betreiber der Fremdenzimmervermietung bei weitem nicht die Nächtigungszahlen der Vorgänger S GesBR bzw. BG, geschweige denn jene der Gesellschafter H und KK erreichen konnte. Auch unter diesem Gesichtspunkt kann die vom unabhängigen Finanzsenat ab dem Jahr 2001 mit 1.000 veranschlagte jährliche Nächtigungszahl nur die oberste Grenze darstellen. Eine solche Betrachtungsweise ist jedenfalls nicht unschlüssig.

Erhebungen des unabhängigen Finanzsenates im Internet (www.x.at, www.y.at) haben ergeben, dass der nachfolgende Betreiber der Privatzimmervermietung als nunmehriger Eigentümer des Hauses in N, O (bzw. nunmehr: O1) mit seiner Familie offensichtlich selbst im Mietobjekt wohnt, die Vermietungstätigkeit vom Umfang her eingeschränkt hat und nur mehr ein großes Appartement mit insgesamt 5 bzw. 6 Betten vermietet. Diese Vermietungstätigkeit kann daher ohnehin nur bedingt mit jener der Gesellschaft "KH und Mitbes." verglichen werden. Soweit aufgrund der geänderten Bewirtschaftungsart überhaupt von einer Vergleichbarkeit zur Vermietungstätigkeit der Gesellschaft "KH und Mitbes." ausgegangen werden kann, müssten die für den nachfolgenden Betreiber ausgewiesenen Nächtigungszahlen demnach nahezu verdoppelt werden. Bei einer ausgewiesenen durchschnittlichen Nächtigungszahl von 394 (beitragspflichtigen und freien) Nächtigungen für den Zeitraum 2001 bis 2005 (fünf Jahre) könnte die Prognoserechnung dadurch aber nicht zu Gunsten des Berufungswerbers beeinflusst werden.

Der Prognoserechnung für die Jahre ab 2001 werden somit realistische Einnahmen von 200.000 S (1.000 Nächtigungen x 200 S/Nächtigung) zugrunde gelegt, wobei – dem Berufungswerber folgend – von einer jährlichen Indexsteigerung von 2 % ausgegangen wird.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates muss die eingereichte Prognoserechnung auch im Bereich der prognostizierten Werbungskosten korrigiert werden. Der Frühstücksaufwand wurde in der Prognoserechnung mit jeweils 16 % der Einnahmen angesetzt. Dieser Prozentsatz ergäbe sich aus einem Vergleich mit den Frühstücksaufwendungen der S GesBR bzw. der BG (verh. S), die diesen Aufwand anhand der Nächtigungen ermittelt hätten. Gerade ein Vergleich mit den Frühstücksaufwendungen der Vorgänger lässt aber den dafür angesetzten Prozentsatz als unrealistisch erscheinen, wie sich aus folgender Aufstellung ergibt:

Vermieter	Jahr	Einnahmen (ohne Ortstaxe) S	Frühstückskosten S	Anteil an den Einnahmen %
S GesBR	1991	126.573,--	24.270,--	19,17
S GesBR	1992	130.138,--	21.840,--	16,78
S GesBR	1993	128.983,--	22.650,--	17,56
S GesBR	1994	130.585,--	23.040,--	17,64
S GesBR	1995	89.888,--	20.090,--	22,35
S GesBR	1996	109.665,--	23.055,--	21,02
BG	1997	104.220,--	25.805,--	24,76
BG	1-6/1998	92.880,--	19.164,--	20,63
KH und Mitbes.	7-12/1998	78.360,--	18.389,--	23,47
KH und Mitbes.	1999	179.600,--	50.843,--	28,31
KH und Mitbes.	1-3/2000	87.700,--	19.882,--	22,67

Der Frühstücksaufwand der S GesBR bzw. der BG betrug in den Jahren 1991 bis 1998 durchschnittlich 19,99 % der Einnahmen. Er war anfänglich zwar etwas niedriger, ab dem Jahr 1995 jedoch stets über 20 %, womit wohl – dem Trend der Zeit folgend - den Bedürfnissen der Gäste nach einem reichhaltigeren (und damit auch teureren) Frühstück Rechnung getragen wurde. Diesem Trend konnte sich auch die Gesellschaft "KH und Mitbes." nicht verschließen, was durch den ab Juli 1998 tatsächlich angefallenen Frühstücksaufwand zum Ausdruck kommt, der weit über 20 % der erzielten Einnahmen betragen hat. (Der Frühstücksaufwand betrug im gesamten Vermietungszeitraum durchschnittlich 24,82 % der erzielten Einnahmen.)

Selbst wenn man das Jahr 1999 als atypisch ausklammert (aufgrund mangelnder Erfahrungswerte von Frau K seien teilweise zu viele Lebensmittel eingekauft worden, die in der Folge verdorben seien, was zu einem „ausgesprochen hohen“ Frühstücksaufwand geführt habe – vgl. die „Erläuterungen zur Prognoserechnung“), ergibt sich für die beiden anderen Jahre der Vermietungstätigkeit ein durchschnittlicher Prozentsatz für den Frühstücksaufwand von immerhin über 23 %. In Anlehnung an die Vorgänger S GesBR bzw. BG wird der Frühstücksaufwand für die Prognoserechnung ab dem Jahr 2001 mit 20 % der erzielbaren Einnahmen angesetzt. Dieser Prozentsatz kann angesichts der vorliegenden Zahlen wohl nur eine Untergrenze darstellen.

Anlässlich des gemäß § 279 Abs. 3 BAO am 7. November 2006 abgehaltenen Erörterungsgesprächs wurde eingewendet, dass bereits im Jahr 2000 zur Gänze auf eine Appartementvermietung umgestellt worden sei, bei der ein Frühstück nur mehr auf Wunsch der Gäste verabreicht werde. Für die Zukunft wäre daher mit einem wesentlich geringeren Frühstücksaufwand zu rechnen gewesen. Dem ist entgegenzuhalten, dass bei einer reinen Appartementvermietung – abgesehen davon, dass eine solche Umstellung zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart geführt hätte – dann wohl auch die erzielbaren Mieteinnahmen (Nächtigungserlöse/Person) drastisch gesunken wären. Überdies findet diese Behauptung in den vorgelegten Unterlagen keinerlei Deckung. So ist den Nächtigungsstatistiken des Tourismusverbandes N zu entnehmen, dass zwar anfänglich von den Gesellschaftern H und KK in N, O, untergeordnet (auch) Ferienwohnungen vermietet wurden, dass die Appartementvermietung jedoch bereits ab April 1999 zur Gänze eingestellt wurde (zur entsprechenden Betriebsnummer wurden dem Tourismusverband keine Nächtigungen gemeldet). Ab diesem Zeitpunkt wurde die Vermietungstätigkeit nur mehr als Privatzimmervermietung mit Nächtigung/Frühstück betrieben.

Nicht zu beanstanden sind die in der Prognoserechnung ab dem Jahr 2001 mit 100.000 S jährlich angesetzten Mietaufwendungen. BG sei zu einer Reduktion der Miete auf 100.000 S bereit gewesen, falls sich die Mieteinnahmen nicht erwartungsgemäß entwickelten (dem „Mietvertrag“ vom 13. Juli 1998 zufolge betrug die Jahresmiete für das Haus in N, O, demgegenüber 120.000 S). Offensichtlich kam diese Reduktion bereits im Jahr 2000 zum Tragen, da der Mietaufwand für das erste Quartal (bis zur Aufgabe der Vermietungstätigkeit) tatsächlich nur 25.000 S betragen hat.

Der ab dem Jahr 2001 lediglich mit 20.000 S jährlich angesetzte Verwaltungsaufwand bedarf nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ebenfalls einer Berichtigung. Begründet wurde dieser niedrige Verwaltungsaufwand damit, dass in den Bereichen Werbung, Gästeunterhaltung und Dekoration wesentliche Einsparungen getroffen worden seien, nachdem sich bereits im Jahr 2000 eine Stammkundschaft abgezeichnet habe.

In den Jahren der Vermietungstätigkeit ist folgender Verwaltungsaufwand tatsächlich angefallen: 46.547,07 S (im Jahr 1998), 41.061,92 S (im Jahr 1999) und 17.198,87 S (im „Rumpfwirtschaftsjahr“ 2000). Wird der Verwaltungsaufwand des „Rumpfwirtschaftsjahres“ 2000 auf einen Jahresbetrag (von demnach 68.795,48 S) hochgerechnet, dann ist ersichtlich, dass für die Zukunft wohl eher mit einem steigenden Verwaltungsaufwand hätte gerechnet werden müssen. Selbst wenn man den Aufwand für Werbung, Gästeunterhaltung und Dekoration für Zwecke der Prognoserechnung - unrealistischerweise – zur Gänze weglassen wollte, ließe sich für den Berufungswerber nichts gewinnen. So zeigt der Verwaltungsaufwand - bereinigt um die Positionen Werbung, Gästeunterhaltung und Dekoration - folgendes Bild:

37.866,04 S (im Jahr 1998), 29.312,40 S (im Jahr 1999) und 16.067,87 S (im „Rumpfwirtschaftsjahr“ 2000).

Daraus ergeben sich für den Verwaltungsaufwand (ohne Werbung, Gästeunterhaltung und Dekoration) folgende hochgerechnete Jahresbeträge: 75.732,08 S (im Jahr 1998), 29.312,40 S (im Jahr 1999) und 64.271,48 S (im Jahr 2000). Berücksichtigt man, dass der Verwaltungsaufwand in den Jahren 1998 und 2000 infolge Aufnahme und Beendigung der Vermietungstätigkeit überdurchschnittlich hoch gewesen sein dürfte, so präsentiert sich das Jahr 1999 als ein durchschnittliches. Für Zwecke der Prognoserechnung wird der Verwaltungsaufwand daher ab dem Jahr 2001 mit 30.000 S angesetzt, wobei dieser Betrag eine Werbung, Gästeunterhaltung und Dekoration überhaupt nicht berücksichtigt und daher ohnehin nur als unterste Grenze angesehen werden kann. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass im Jahr 1999 allein schon für Telefon und Kilometergeld knapp 20.000 S an Verwaltungsaufwand angefallen ist.

Die eingereichte Prognoserechnung ist somit aufgrund der vorstehenden Ausführungen wie folgt zu berichtigen:

	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S	2002 S	2003 S	2004 S
Einnahmen	78.360,00	179.634,00	87.696,00	200.000,00	204.000,00	208.080,00	212.241,60
Miete	-60.000,00	-120.000,00	-25.000,00	-100.000,00	-102.000,00	-104.040,00	-106.120,80
Instandhaltung	-8.426,47	-6.245,12	-654,14	-6.500,00	-6.630,00	-6.762,60	-6.897,85
Energie	-16.016,00	-35.614,75	-12.815,75	-32.000,00	-32.640,00	-33.292,80	-33.958,66
Frühstück	-18.389,07	-50.843,40	-19.882,37	-40.000,00	-40.800,00	-41.616,00	-42.448,32
Zinsen und Spesen	-2.677,00	-13.450,00	-5.307,00	-3.000,00	-3.060,00	-3.121,20	-3.183,62
Abgaben und sonstige Kosten	-18.482,69	-25.490,16	-20.127,76	-20.000,00	-20.400,00	-20.808,00	-21.224,16
Verwaltungsaufwand	-46.547,07	-41.061,92	-17.198,87	-30.000,00	-30.600,00	-31.212,00	-31.836,24
Werbungskostenüberschuss	-92.178,30	-113.071,35	-13.289,89	-31.500,00	-32.130,00	-32.772,60	-33.428,05
	2005 S	2006 S	2007 S	2008 S	2009 S	2010 S	2011 S
Einnahmen	216.486,43	220.816,16	225.232,48	229.737,13	234.331,88	239.018,51	243.798,88
Miete	-108.243,22	-110.408,08	-112.616,24	-114.868,57	-117.165,94	-119.509,26	-121.899,44
Instandhaltung	-7.035,81	-7.176,53	-7.320,06	-7.466,46	-7.615,79	-7.768,10	-7.923,46
Energie	-34.637,83	-35.330,59	-36.037,20	-36.757,94	-37.493,10	-38.242,96	-39.007,82
Frühstück	-43.297,29	-44.163,23	-45.046,50	-45.947,43	-46.866,38	-47.803,70	-48.759,78
Zinsen und Spesen	-3.247,30	-3.312,24	-3.378,49	-3.446,06	-3.514,98	-3.585,28	-3.656,98
Abgaben und sonstige Kosten	-21.648,64	-22.081,62	-22.523,25	-22.973,71	-23.433,19	-23.901,85	-24.379,89
Verwaltungsaufwand	-32.472,96	-33.122,42	-33.784,87	-34.460,57	-35.149,78	-35.852,78	-36.569,83
Werbungskostenüberschuss	-34.096,62	-34.778,55	-35.474,13	-36.183,61	-36.907,28	-37.645,42	-38.398,32
	2012 S	2013 S	2014 S	2015 S	2016 S	2017 S	2018 S
Einnahmen	248.674,86	253.648,36	258.721,32	263.895,75	269.173,67	274.557,14	140.024,14
Miete	-124.337,43	-126.824,18	-129.360,66	-131.947,88	-134.586,83	-137.278,57	-70.012,07
Instandhaltung	-8.081,93	-8.243,57	-8.408,44	-8.576,61	-8.748,14	-8.923,11	-4.550,78
Energie	-39.787,98	-40.583,74	-41.395,41	-42.223,32	-43.067,79	-43.929,14	-22.403,86
Frühstück	-49.734,97	-50.729,67	-51.744,26	-52.779,15	-53.834,73	-54.911,43	-28.004,83
Zinsen und Spesen	-3.730,12	-3.804,73	-3.880,82	-3.958,44	-4.037,61	-4.118,36	-2.100,36
Abgaben und sonstige Kosten	-24.867,49	-25.364,84	-25.872,13	-26.389,58	-26.917,37	-27.455,71	-14.002,41

Verwaltungsaufwand	-37.301,23	-38.047,25	-38.808,20	-39.584,36	-40.376,05	-41.183,57	-21.003,62
Werbungskostenüberschuss	-39.166,29	-39.949,62	-40.748,60	-41.563,59	-42.394,85	-43.242,75	-22.053,79

Da sich das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren – wie bereits ausgeführt – stichtagsbezogen errechnet, musste in die Prognoserechnung auch noch das zu erwartende Ergebnis des ersten Halbjahres 2018 miteinbezogen werden. Die vorliegende berichtigte Prognoserechnung weist für den absehbaren Zeitraum 1. Juli 1998 bis 30. Juni 2018 einen Werbungskostenüberschuss von insgesamt -870.973,61 S aus. In diesem Ergebnis noch nicht berücksichtigt ist der Zeitraum 4-12/2000 (das Jahr 2000 weist nur das im ersten Quartal tatsächlich erzielte Ergebnis aus), wobei dafür zweckmäßigerweise das für das Jahr 2001 prognostizierte Ergebnis mit einem Anteil von $\frac{3}{4}$ (entspricht drei Quartalen) angesetzt wird. Der ausgewiesene **Werbungskostenüberschuss** erhöht sich somit um 23.625 S auf **insgesamt -894.598,61 S**.

Die berichtigte Prognoserechnung zeigt, dass sich bei der gewählten Bewirtschaftungsart in keinem einzigen Jahr des Prognosezeitraumes ein Einnahmenüberschuss, geschweige denn ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erzielen lassen. Die in den Jahren der Vermietungstätigkeit 1998 bis 2000 tatsächlich erzielten Werbungskostenüberschüsse hätten sich in den Folgejahren zwar verringern, aber keineswegs in Einnahmenüberschüsse umwandeln lassen. Die Werbungskostenüberschüsse hätten in den Jahren ab 2001 immerhin noch 31.500 S bis über 43.000 S jährlich betragen.

Die eingereichte Prognoserechnung wurde vom unabhängigen Finanzsenat lediglich in den Bereichen Einnahmen, Frühstück und Verwaltungsaufwand abgeändert. Eine positive Ertragssituation hätte sich in einem absehbaren Zeitraum selbst dann nicht ergeben, wenn lediglich die Einnahmen berichtigt und im Übrigen die Werbungskosten wie von den Gesellschaftern H und KK prognostiziert übernommen worden wären. Andererseits hätte sich an der negativen Ertragssituation auch nichts geändert, wenn die von den Gesellschaftern prognostizierten Einnahmen angesetzt worden wären und im Übrigen nur die Positionen Frühstück und/oder Verwaltungsaufwand aufgrund der vorstehenden Ausführungen abgeändert worden wären.

Der berichtigten Prognoserechnung wurden die Verhältnisse bis einschließlich 1999, wie sie bei den Vorgängern S GesBR bzw. BG und der Gesellschaft "KH und Mitbes." vorgelegen sind, zugrunde gelegt. Wie bereits mehrfach dargestellt, wurden die Verhältnisse der Zeiträume 1-3/2000 (Vermietung durch die Gesellschaft "KH und Mitbes.") und 4-12/2000 (Vermietung durch den nachfolgenden Betreiber) in die Prognoserechnung nicht miteinbezogen, weil sie aufgrund der besonderen Umstände (Aufgabe bzw. Neubeginn der Vermietungstätigkeit; zu kurze, hinsichtlich der Einnahmen nicht aussagekräftige Zeiträume) nicht repräsentativ sind.

Damit folgt der unabhängige Finanzsenat auch einem diesbezüglichen Einwand des Berufungswerbers (vgl. die Berufung vom 31. März 2006), wonach „*die Nächtigungen des Jahres 2000 nicht repräsentativ*“ seien. KK habe zu diesem Zeitpunkt bereits an Brustkrebs gelitten, was zu einer massiven Einschränkung ihrer Arbeitskraft und letztlich zur Einstellung der Vermietungstätigkeit mit 31. März 2000 geführt habe. Hätte Frau K ihre Arbeitskraft nicht durch die Erkrankung eingebüßt, wären wesentlich höhere Nächtigungszahlen zu erzielen gewesen. Nur am Rande sei vermerkt, dass ungeachtet dieses Einwandes die Einnahmen des „*Rumpfwirtschaftsjahres*“ 2000 im Verhältnis zu anderen Perioden überdurchschnittlich hoch waren. Trotz des außerordentlich hohen (jedoch nicht aussagekräftigen) Ertrages war aber selbst im ersten Quartal 2000 kein Einnahmenüberschuss erzielbar.

Eine Analyse der berichtigten Prognoserechnung zeigt, dass die anhaltende Verlustsituation in erster Linie auf den hohen Mietaufwand zurückzuführen ist. Das Mietobjekt in N, O, musste für Zwecke der Privatzimmervermietung selbst erst angemietet werden, wofür ein jährlicher Aufwand von 120.000 S (bzw. 100.000 S ab dem Jahr 2000) angefallen ist. Dieser Aufwand kann jedoch im Hinblick auf die gewählte Bewirtschaftungsart nicht außer Acht gelassen werden. Wäre der Mietaufwand nicht angefallen (etwa bei Vermietung eines im Eigentum der Gesellschafter H und KK stehenden Eigenheimes), dann hätten sich bereits ab dem Jahr 2001 Einnahmenüberschüsse erzielen lassen. Dazu kommt, dass Frau K nicht in N, O, wohnte, sondern in T. Sie musste daher täglich zu der abgelegenen Liegenschaft pendeln, was letztlich auch zu dem relativ hohen Verwaltungsaufwand beigetragen hat. So wurden Kilometergelder für die Fahrten zwischen T und N von 17.836 S (im Jahr 1998), 4.214 S (im Jahr 1999) und 3.910,20 S (im „*Rumpfwirtschaftsjahr*“ 2000) geltend gemacht. Auch dieser Aufwand kann im Hinblick auf die gewählte Bewirtschaftungsart nicht unberücksichtigt bleiben.

Ein weiterer Grund für die anhaltende negative Ertragssituation ist auch in der abgeschiedenen Lage des Mietobjektes in N, O, zu erblicken, die Gäste von einer Buchung abgehalten haben dürfte. So führte KK anlässlich der Außenprüfung am 28. Juli 2005 im Beisein ihrer steuerlichen Vertreterin selbst aus, dass in dieser Lage außer „*Natur pur*“ keine andere Abwechslung geboten werde. Es gebe keine Möglichkeit, in unmittelbarer Umgebung ein Restaurant oder ein Café aufzusuchen. Da es sich bei der Vermietung um eine Frühstückspension handle, seien die Gäste gezwungen, zwecks Verpflegung ins Tal abzufahren oder sich selbst zu versorgen. Die Abfahrt ins Tal sei jedoch eng und steil und mangels Straßenbeleuchtung abends gefährlich. Viele ältere Gäste würden sich bei einer nächtlichen Ab- und Anfahrt ängstigen. Ein öffentliches Verkehrsmittel verkehre auf dieser Strecke nicht. Zudem seien im Zeitpunkt der Aufnahme der Vermietungstätigkeit in N einige Ferienwohnungen neu errichtet worden, die von den Gästen besser angenommen worden

seien, da sie besser ausgestattet und leichter erreichbar seien. Aus all diesen Gründen hätten viele Gäste das Mietobjekt in N, O, nur einmal gebucht.

Die Anmietung des Mietobjektes in N, O, brachte es auch mit sich, dass die Gesellschafter H und KK an gewisse Vorgaben gebunden waren und auf wirtschaftliche Unzulänglichkeiten nicht flexibel reagieren konnten. So führte KK anlässlich der Besprechung am 28. Juli 2005 auch aus, dass die Heizkosten (Ölheizung) die erwarteten Kosten überstiegen hätten. Ein Austausch der alten Heizungsanlage wäre daher angebracht gewesen, auf dieses Ansinnen sei die Verpächterin BG jedoch nicht eingegangen.

Vom Berufungswerber wurde eingewendet, dass die Vorgänger S GesBR bzw. BG den Unterlagen zufolge gewinnbringend vermietet hätten. Die Gesellschafter H und KK hätten daher nach gewissenhafter Überprüfung geglaubt, dass es nach den vorliegenden Berechnungen möglich wäre, die Vermietung weiterhin gewinnbringend durchzuführen. Dazu ist festzuhalten, dass die Vorgänger S GesBR bzw. BG tatsächlich laufend Einnahmenüberschüsse erwirtschafteten, die sich in einer Größenordnung von ca. 3.200 S bis 52.700 S bewegten. Lediglich im Jahr der Einstellung ihrer Tätigkeit wurde von BG ein Werbungskostenüberschuss von -28.300 S erzielt, der offensichtlich mit diesem Umstand zusammenhängen dürfte (vgl. das Schreiben vom 23. Mai 2005).

Der Berufungswerber übersieht entscheidend, dass die Vorgänger S GesBR bzw. BG die Privatzimmervermietung in einer gänzlich anderen, durchaus Ertrag bringenden Art betrieben haben. So war BG (verh. S) Eigentümerin des Hauses in N, O, gemeinsam mit ihrem Ehemann wohnte sie in diesem Objekt. Somit sind für die Vorgänger weder Mietaufwendungen (von im Streitfall 120.000 S bzw. 100.000 S jährlich), noch Fahrtkosten von einer entfernt gelegenen Wohnung zum Mietobjekt angefallen. Bei dieser Art der Bewirtschaftung konnte mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten durchaus gerechnet werden, nicht jedoch im Streitfall.

Die Art der Bewirtschaftung ließ bei der Privatzimmervermietung der Gesellschafter H und KK von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren erwarten. Ungeachtet der Gründe, die letztlich zur Beendigung der Betätigung mit 31. März 2000 geführt haben, liegt jedenfalls Liebhaberei vor. Es spielt daher auch keine Rolle, dass die Betätigung wegen Unabwägbarkeiten vor Erzielen eines Gesamterfolges eingestellt worden sei. So wurde eingewendet (vgl. die Berufung vom 31. März 2006), dass Frau K aufgrund ihrer Krebserkrankung nicht mehr in der Lage gewesen sei, die erforderlichen Aufgaben der Vermietungstätigkeit auszuüben. Ohne diese Unabwägbarkeit, ohne den Verlust der Arbeitskraft von Frau K hätte die Gesellschaft "KH und Mitbes." ihre Tätigkeit nicht eingestellt.

Nur der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass sich aus den Unterlagen, die anlässlich des am 7. November 2006 abgehaltenen Erörterungsgesprächs vorgelegt wurden, eindeutig ergibt, dass ein Mammakarzinom bei KK erstmals Anfang 2002, somit zwei Jahre nach (!) Einstellung der Vermietungstätigkeit diagnostiziert und behandelt wurde. Die eingewendete Krebserkrankung kann daher offensichtlich nicht die Ursache für die Einstellung der Tätigkeit gewesen sein. Damit im Einklang steht, dass in dem am 8. November 2002 beim Finanzamt eingereichten "*Bericht*" zur Überschussermittlung "*für das Rumpfwirtschaftsjahr 2000*" ausgeführt wurde, dass die Vermietungstätigkeit „*aus Ertragsgründen nicht weitergeführt*“ werden konnte. Demnach hat letztlich die von den Gesellschaftern rechtzeitig erkannte mangelnde Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit zu deren Einstellung mit Ende März 2000 geführt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Dezember 2006