

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache

1) HerrA als ehemal. Gesellschafter der GesBR, Adresse1, und

2) HerrB als ehemal. Gesellschafter der GesBR, Adresse1,

beide vertreten durch Mag. Dr. Darmann & Partner Steuerberatung GmbH,

Herrengasse 1, 9400 Wolfsberg, über die Beschwerde vom 12.05.2014 gegen

die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 14.03.2014 betreffend

Nichtfeststellung von Einkünften 2007 bis 2012 sowie Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2007 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführer (Bf.), zwei ehemalige Beteiligte an einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, haben mit Kaufvertrag vom 9.03.2007 ein von einem Bauträger errichtetes Ferienhaus samt 453 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche (96 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Platz für acht Personen) um € 300.000,00 (€ 250.000,00 zuzgl. € 50.000,00 USt) erworben. Dieses Ferienhaus ist Teil des aus insgesamt 30 Ferienhäusern bestehenden "Feriendorfes „X". Die Vermietung wurde als „Poollösung“ durchgeführt. Mit Kaufvertrag vom 16.12.2016 haben die Bf. die Liegenschaft wieder verkauft.

Bis zum Konkurs der GmbH1 (in weiterer Folge „GmbH 1“) erfolgte die Vermarktung auf Basis eines **Gästevermittlungs- und Betriebsführungsvertrages**. Die Bf. stellten der GmbH 1 im Rahmen dieses Vertrages ihre Liegenschaft für die Durchführung einer gewerblichen Vermietung zur Verfügung. Die GmbH 1 arbeitete auf eigenes wirtschaftliches Risiko und auf eigene Rechnung. Sie hatte einen Provisionsanspruch in Höhe von 25% der Grundnetto-Mieteinnahmen bzw. 15% im Falle der Vermittlung der Wohnung durch die jeweiligen Eigentümer. Mit der Zahlung des Entgeltes war die Provision fällig. Die GmbH 1 konnte sich die ihr zustehende Provision auch vom gezahlten Entgelt einbehalten (§§ 4 und 5 des Gästevermittlungs- und Betriebsführungsvertrages).

Im **Fragebogen zur Betriebseröffnung vom 13.03.2007** machten die Bf. zum Beginn der Tätigkeit keine Angaben. Den Umsatz des Eröffnungsjahres bezifferten sie mit € 3.000,00, jenen des Folgejahres mit € 25.000,00, den „Verlust“ des Eröffnungsjahres mit € 1.500,00 und jenen des Folgejahres mit € 3.000,00.

In der **Prognoserechnung vom 02.07.2010** (in weiterer Folge „Prognose I“, siehe Beilage I zum Erkenntnis)) wiesen die Bf. für den Zeitraum 2007 bis 2027 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von € 83.257,00 aus.

In den **Steuererklärungen 2007 bis 2012** waren folgende **Entgelte, Vorsteuern und festzustellende Einkünfte** enthalten (dabei die der Höhe nach unstrittige Privatnutzung berücksichtigt):

Jahr	Einnahmen	Einkünfte aus VuV	Vorsteuern
2007	0,00	-14.128,97	46.261,62
2008	14.887,61	-12.680,53	1.425,00
2009	4.392,38	-9.056,29	60,00
2010	0,00	-7.705,88	
2011	3.719,45	-10.276,75	1.902,63
2012	396,00	-5.865,68	107,75

In den Werbungskosten waren Zinsen in Höhe von € 11.545,66 (2007), € 15.032,85 (2008), € 1.683,10 (2009), € 2.496,89 (2010) und € 112,52 (2012) enthalten.

Im **Bericht vom 13.03.2014 über die die Jahre 2009 bis 2011 umfassende abgabenbehördliche Prüfung und 2012 und 2013 umfassende Nachschau** stellte das Finanzamt Folgendes fest:

- Im Zuge der BP konnte der Betriebsführungs- und Gästevermittlungsvertrag im Hinblick auf die Insolvenz der GmbH 1 im Jahr 2011 nicht vorgelegt werden. Anfragen der BP hinsichtlich der Verwendung der Immobilie nach der Insolvenz der GmbH 1 bzw. der zwischenzeitlich neu abgeschlossenen Bewirtschaftungsverträge konnten (mangels Bekanntgabe bzw. Mitwirkung der Bf.) vom steuerlichen Vertreter nicht beantwortet werden. Die BP gelangt daher aufgrund der in den Jahren 2012 und 2013 mit € 0,00 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen zur Schlussfolgerung, dass das Ferienhaus seit dieser Zeit ausschließlich nichtunternehmerischen Zwecken diene, da die einzige getätigte Nutzung offensichtlich die Eigennutzung war.
- In der Prognose I gelangten die Bf. unter Zugrundelegung der tatsächlichen Ergebnisse 2007 bis 2009 und der ab 2010 prognostizierten jährlichen Nettomieteinnahmen iHv mindestens € 26.200,00 zu einem kumulierten Gesamtüberschuss der Einnahmen bis 2026 iHv € 71.227,00 . ...

- 2007 bis 2013 ergaben sich wesentliche Abweichungen der tatsächlichen zu den prognostizierten Mieteinnahmen. Von den geplanten Einnahmen 2007 bis 2013 von € 131.579,99 erwirtschafteten die Bf. lediglich € 22.934,44, (= 17,43 % der Planeinnahmen). Der Gesamtüberschuss der Werbungskosten betrug € 53.848,42.
- Die Einnahmen und Werbungskosten 2012 und 2013 wurden amtswegig anhand der eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen mit € 0,00 ermittelt. Unterlagen wurden der BP trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt.
- Die erbrachten Leistungen der Bf. im Zusammenhang mit der Vermietung des Ferienhauses beschränkten sich dabei ausschließlich auf die Überlassung der eingerichteten Immobilie, zusätzliche Leistungen hinsichtlich Gästebetreuung, Bewirtung, Verpflegung oder tägliche Wartung der Räumlichkeiten erbrachten die Bf. nicht.

Das Finanzamt qualifizierte die Vermietung des Ferienhauses unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung des UFSG, GZ. RV/0220-G/09, sowohl **einkommen- als auch umsatzsteuerrechtlich als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO**. Das der Finanzbehörde vorliegende Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse ließe das Erzielen eines Gesamtüberschusses nicht erwarten, zumal nach der Insolvenz der GmbH 1 keine weiteren erkennbaren Handlungen gesetzt wurden, die eine prognosegerechte Bewirtschaftung bewirken könnten (Tz. 1 der Niederschrift und des BP-Berichtes).

Das Finanzamt erließ **(gemäß § 200 Abs. 2 BAO) endgültige Nichtfeststellungsbescheide 2007 bis 2012** mit festzustellenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 0,00. Weiters ergingen entsprechende **(gemäß § 200 Abs. 2 BAO) endgültig erlassene Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2013**.

In der **Beschwerde vom 12.05.2014** begehrten die Bf. die Aufhebung der zuvor genannten Bescheide. Sie selbst würden das Ferienhaus nur an festgelegten Terminen (3-6 Tage) im Winter und im Sommer nutzen, im Übrigen stehe es dem Vertriebspartner zur Vermarktung zur Verfügung. Das Ferienhaus sei in erster Linie ein Anlageobjekt, welches bei entsprechender Auslastung eine prognostizierte Rendite von 4 bis 6 % ergebe.

Die gegenständliche Vermietung (Beherbergung) sei keine kleine, sondern eine gewerbliche Vermietung, die auf Basis des mit der GmbH 1 abgeschlossenen Gästevermittlungs- und Betriebsführungsvertrages in Kooperation mit internationalen Reiseveranstaltern erfolge. Die GmbH 1 sei gemäß Pkt. 1 des Mustervertrages mit der gewerblichen Vermietung des Ferienhauses als Vermittlerin und Betreiberin im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes, und zwar in ihrem Namen, aber für Rechnung des Eigentümers beauftragt worden.

Im Mustervertrag zu Punkt 2, Vertretungsvollmacht, und Punkt 5, Vermittlungs- und Betriebsführungsentgelt, sei die GmbH 1 vom Besitzer bevollmächtigt, in ihrem eigenen Namen und auf ihr wirtschaftliches Risiko unter anderem Leistungen für die

obligatorische Endreinigung, Nutzung, infrastruktureller Einrichtungen (z.B. Parkplatz) und Serviceleistungen, die die GmbH 1 direkt oder indirekt außerhalb des Appartementpreises anbiete, z.B. Leih(Wäsche), Handtücher und Kinderbetten, abzurechnen. Im Rahmen einer gewerblichen Vermietung des Ferienhauses verrechne die GmbH 1 zusätzliche Leistungen.

Die kurzfristige Vermietung mit Nebenleistungen an verschiedene Mieter im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes sei keine kleine Vermietung und daher keine Liebhaberei.

Gemäß Art. 135 Abs. 1 MwSt-Richtlinie (Steuerbefreiung mit gleichzeitigem Ausschluss des Vorsteuerabzuges bei Vermietung von Grundstücken) liege bei Zutreffen des Liebhabereitatsbestandes nach § 1 Abs. 2 LVO iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG und § 6 LVO eine unechte Steuerbefreiung mit Ausschluss der Vorsteuerabzugsmöglichkeit von den Anschaffungskosten der Ferienimmobilie vor. Eine Option zur Steuerpflicht mit Vorsteuerabzug sei nicht möglich.

Eine steuerbefreite Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sei gemäß Art. 135 Abs. 2 der MwSt-RL ausgeschlossen, wenn „*im Rahmen eines Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung einschließlich der Vermietung in Ferienlagern*“ Umsätze getätigt werden. Die betreffende EU-Richtlinie schließe die Anwendung der innerstaatlichen Regelung einer unechten Steuerbefreiung aus (UFSF, GZ RV/0308-F/10 vom 08.02.2012).

Die kurzfristige Vermietung einer Ferienimmobilie (Gewährung von Unterkunft) sei unter diesen Tatbestand einzuordnen und sei sie im Gegensatz zur unecht steuerbefreiten Vermietung für Wohnzwecke (Liebhaberei) zwingend steuerpflichtig mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Geeignete Unterscheidungskriterien für die Abgrenzung der steuerbefreiten "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für Wohnzwecke" (Art. 135 Abs. 1) von der steuerpflichtigen „Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung“ seien die Frage der **Erbringung von Nebenleistungen** sowie die **Vermietungsdauer**.

Im gegenständlichen Fall würden dem Feriengast **Nebenleistungen** erbracht, wie z.B. die wöchentliche Reinigung der Zimmer, Wechsel und Waschen von Handtüchern und Bettwäsche, Angebot von TV und Internet. Nach Ansicht Ruppe (SWK 30/2009 S. 889, Beherbergung oder Geschäftsraumüberlassung) enthalte der Begriff "Beherbergung" vorgenannte Leistungen. Der Vermieter Sorge laufend für die Betreuung des Gastes hinsichtlich der wöchentlichen Reinigung des Objektes und Bereitstellung der Bettwäsche (VwGH vom 18.02.2009, 2005/04/0249). Bei gleichzeitig mit dem zur Verfügung gestellten Wohnraum üblicherweise in Zusammenhang stehenden erbrachten Dienstleistungen liege Beherbergung vor.

Die **kurzfristige Vermietung des Ferienhauses** aufgrund der marktkonformen Vermietung stelle eine unternehmerische Tätigkeit dar und sei sie unter dem Begriff „Beherbergung“ einzuordnen. Nach dem **EuGH-Urteil vom 12.02.1998, Rs.C-346/95**,

**Blasi Slg. 1-481**, sei die kurzfristige Beherbergung von Fremden als Gewährung von Unterkunft in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung wie das Hotelgewerbe zu besteuern. Für die Mitgliedstaaten sei die Dauer der Beherbergung ein geeignetes Kriterium zur Unterscheidung zwischen Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe und der Vermietung von Wohnräumen. Bei einer Beherbergungsdauer von weniger als sechs Monaten sei die unternehmerische Tätigkeit der einer steuerpflichtigen Hotel-/Fremdenpension ähnlich.

Ferienwohnungen würden von kurzfristiger Dauer mit Nebenleistungen vermietet, daher könne von einer Beherbergung ausgegangen werden. Die Vermietung für Wohnzwecke sei von langfristiger Dauer und es würden keine Nebenleistungen seitens des Vermieters erbracht.

Die kurzfristige, mit Nebenleistungen vermietete Ferienwohnung an Urlaubsgäste sei umsatzsteuerlich unter den Tatbestand des Art. 135 Abs. 2 lit. a der MwSt-RL (früher Art. 13 Teil B, Buchst. b Nr. 1 der 6. MwSt-RL) als steuerpflichtige Vermietung zu subsumieren. Nach österreichischem Umsatzsteuerrecht falle somit die Vermietung von Ferienobjekten im obigen Sinn nicht unter die Ausnahmebestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 16 1. Teilstrich UStG (Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke), sondern unter die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 3. Teilstrich UStG (ist Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen).

Die Liebhabereibestimmungen würden bezüglich der "kleinen Vermietung" von der Rechtsprechung des VwGH als eine unechte Steuerbefreiung interpretiert. Der Vermieter sei zwar Unternehmer, habe aber keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Eine Optionsmöglichkeit wie bei der Geschäftsraumvermietung bestehe nicht.

Die aufgezeigte Abgrenzung zeige, dass die kurzfristige Vermietung von Ferienobjekten nach EU-Recht zwingend steuerpflichtig sei. Das Finanzamt habe daher bei Vorliegen von marktüblichen Mietpreisen und den beschriebenen Kriterien den Vorsteuerabzug zu gewähren, insbesondere dann, wenn der Vermieter sich auf die Richtlinienbestimmungen berufe.

Die Bf. führten noch aus, dass 2012 in der Überschussrechnung unter den Einnahmen ein Eigenverbrauch von € 396,00 ausgewiesen sei, denen Ausgaben von € 6.261,68 gegenüber stehen und sich im Ergebnis mit - € 5.865,68 auswirke. Wegen fehlender Unterlagen für das Jahr 2013 habe noch keine Überschussrechnung erstellt werden können. Es werde davon auszugehen sein, dass in beiden Jahren das Objekt bis auf drei Tage Eigennutzung leer stehend gewesen, jedoch weiterhin eine unternehmerische Nutzung gegeben sei.

Die von der BP für 2007 bis 2011 und den Nachschauzeitraum 2012 und 2013 festgestellten wesentlichen Abweichungen der tatsächlichen zu den prognostizierten Mieteinnahmen seien darauf zurückzuführen, dass die GmbH 1 nicht ausreichend Gäste für das Almhüttendorf akquirierte, weshalb sie keine Vollauslastung habe erzielen können. Weiters würden die Hotelanlagen im Umfeld und weitere Infrastruktur derzeit erst

entstehen und eine wichtige Ergänzung im Angebotsspektrum bilden. Erst nach Abschluss der Baumaßnahmen könne eine höhere Auslastung und somit höhere Ertragsfähigkeit nachgewiesen werden.

Die negative Entwicklung des Gesamtergebnisses sei mit Unwägbarkeiten (Verzögerungen bei der Fertigstellung der Infrastruktur der Ferienanlage sowie Schneemangel) zu begründen.

Die Bf. legten noch mit **Schreiben vom 10.03.2016** eine **adaptierte Prognoserechnung** (in weiterer Folge „**Prognose II**“, siehe **Beilage II zum Erkenntnis**) mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach Ablauf des Jahres 2027 in Höhe von € 69.622,00 vor.

In der **abweisenden Beschwerdeentscheidung** gelangte das Finanzamt in der „Prognose Finanzamt“ bis 2014 zu einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von rund € 43.561,00. Nach Ablauf des Jahres 2027 ergebe sich ein auf dem Zahlenmaterial der Bf. fußender Gesamt-Werbungskostenüberschuss von **€ 29.142,00**. Das Finanzamt habe Einnahmen entsprechend angepasst sowie Provisionen berücksichtigt:

Die **Unwägbarkeit betreffend die Zahlungsunfähigkeit bzw. den Konkurs** der GmbH 1 berücksichtigte es mit Einnahmen in Höhe von € 15.000,00 im Jahr 2010.

Die **Einnahmen ab dem Jahr 2016 bis 2027** habe es auf Basis des Durchschnitts der Jahre 2008 bis 2014 - € 7.840,00 - mit € 13.600,00 ab 2016 realitätsnah, jedoch eher optimistisch prognostiziert.

Die laut Beschwerde von den Bf. ab 2016 jährlich prognostizierten Einnahmen von € 15.300,00 und mehr erachtete es aus mehreren Gründen als nicht realistisch:

Allein die **Einnahmen für das Jahr 2015 (Prognose € 15.000,00, laut UVA € 2.500,00)** würden eklatant voneinander abweichen. Aus der Insolvenz des Betreibers und dem/den Betreiberwechsel(n) sei zu schließen, dass eine gewinnbringende Bewirtschaftung bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt sehr schwierig sei.

In der Prognose II hätten die Bf. weitestgehend die laut Punkt 5. des aktuellen Gästevermittlungs- und Betriebsführungsvertrages mit 25% vereinbarten **Provisionen** nicht aufgenommen. Ab 2016 habe das Finanzamt in seiner Prognose 20% an Provision berücksichtigt.

Der **Liftbetrieb aller Lifte im Winter** sei - aus welchen Gründen immer - offensichtlich ebenfalls nicht gewährleistet.

Die **AfA** habe das Finanzamt durchgehend mit € 5.167,00 jährlich belassen, zumal sich nach den aktuellen Bestimmungen zur Aufteilung von Grund und Boden sowie Gebäuden im vorliegenden Fall keine Änderung gegenüber der Rechtslage vor 2016 ergebe.

Nach Ansicht des Finanzamtes vermochten die Bf. mit ihrer Prognose nicht die Ertragsfähigkeit der Betätigung aufzuzeigen. Die aus der Vermietung erzielten Umsätze

würden nach § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und § 6 LVO 1993 nicht der Umsatzsteuer unterliegen; ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu (vgl. VwGH 30.04.2015, Ra 2014/15/0015).

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Vor dem BFG gab es noch ein **Vorhalteverfahren**. Dieses hat ergeben:

#### **Zur Höhe der Anschaffungskosten und zur AfA:**

Die Bf. wiesen bis 2014 die **AfA für das Gebäude und Inventar** in einer Summe (€ 5.167,00) aus, ab 2015 für das Gebäude € 2.459,00 (1,5% von € 163.749,20) und für das Inventar € 2.708,00 (10% von 27.076,71) aus (Vorhaltsbeantwortung (VB) vom 20.09.2017, „zur AfA“).

#### **Zur Finanzierung der Liegenschaft:**

Im **Kreditvertrag vom 14.02.2007 über € 300.000,00** war die **Rückzahlung** in 120 gleichhohen, aufeinanderfolgenden monatlichen Pauschalraten in Höhe von „derzeit“ € 3.165,36 vereinbart. Die Kreditnehmer erklärten sich bei Konditionsänderungen mit einer Anpassung der Kreditrate einverstanden, sodass die Rückzahlungsdauer unverändert bleibt. Innerhalb der festgelegten Fixzinsperioden (bis 11.04.2007, 3,82%) verzichteten die Bf. auf eine vorzeitige Rückzahlung. Sollten sie innerhalb dieser Zeit vorzeitige Rückzahlungen leisten, hatten sie der Bank 5% des vorzeitig rückgeführten Betrages zu vergüten (vorgelegter Kreditvertrag).

Der **Darlehensstand** hat per 31.12.2007 € 280.776,35, 31.12.2008 € 263.483,35, 31.12.2009 € 245.767,83, 31.12.2010 € 7.236,67, 31.12.2011 € 6.040,50 und 31.12.2012 € 6.205,67 betragen (vorgelegte Bankunterlagen).

Die plötzliche Zinsreduktion in der Prognose II führten die Bf. auf die Tilgung im Jahr 2010 zurück, die dem steuerlichen Vertreter erst nach Erstellung der Prognose I bekannt geworden sei. Sie hätten die vorzeitige Kapitaltilgung mit privaten versteuerten Mitteln getätigt. Nachweise dafür, woher die Mittel bzw. dass die verwendeten Mittel nicht aus Fremdmitteln stammen würden, legten die Bf. nicht vor (Pkt. 3. des Kreditvertrages, beigelegte Kontonachrichten, VB vom 27.11.2017).

Dass die vorzeitige Kapitaltilgung im Jahr 2010 - die Bank bestätigt für dieses Jahr laut beigelegter Kontonachricht vom Jänner 2011 die eingegangene Gutschriften von € 241.305,48 - von Anfang an geplant gewesen wäre, behaupteten die Bf. nicht; sie brachten - dazu konkret befragt - auch keine entsprechenden Nachweise bei. Den Vorhalt, dass in einer realitätsnahen Prognose bei nicht von vornherein geplanter außerordentlicher Kapitaltilgung die in der halbwegs zeitnah zum Beginn der Vermietung erstellten Prognose I enthaltenen Zinsaufwendungen einzubeziehen wären, ließen die Bf. unbeanstandet (Vorhalt vom 26.07.2017, VB vom 20.09.2017 und vom 27.11.2017).

#### **Zur Unwägbarkeit des Konkurses der GmbH 1 und zur Höhe des dadurch verursachten Einnahmenentfalls:**

Bis zum Konkurs der GmbH I im Jahr 2011 basierte die Vermietung auf Basis des oa. Vertrages I (unstrittig). Beide Parteien werten den Konkurs der GmbH 1 als Unwägbarkeit. In der Prognose I waren von den Bf. keine durch die Unwägbarkeit verursachten Einnahmen angeführt (Prognose I).

Das Finanzamt berücksichtigte in seiner in der BVE festgehaltenen Prognose den Einnahmenentfall aus dem Konkurs der GmbH mit € 15.000,00 im Jahr 2010 (BVE).

In der Prognose II vom 10.03.2016 führten die Bf. wiederum keinen Betrag für einen durch den Konkurs verursachten Einnahmenausfall an (Prognose II).

In der letzten VB vom 05.12.2017 begehrt die Bf. erstmals für „Mietausfall-Unwägbarkeit“, 2009 bis 2012 jährlich € 10.000,00 als zusätzliche Einnahmen zu berücksichtigen. Die Bf. haben laut ihren Angaben wegen vorhersehbarer Uneinbringlichkeit der Rückstände aus Mieteinnahmen und aus Kostengründen die Forderungen im Konkursverfahren weder geltend gemacht noch eingemahnt (VB vom 05.12.2017).

Die Vermietung wäre laut Bf. von vornherein objektiv ertragsfähig und auch in der Planungsrechnung darstellbar gewesen. Die Eigentümer der Feriendorfobjekte hätten auf den Ausfall von Mieteinnahmen infolge des Konkurses mit dem **Neuabschluss eines Gästevermittlungs- und Betriebsführungsvertrages** mit einer neuen Betreibergesellschaft sofort wirtschaftlich sinnvoll reagiert. Die Bf. hätten sich an das Erfordernis gehalten, eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion einzuleiten um Einnahmen zu erzielen (Rauscher, ebenda, S. 62) [VB vom 27.11.2017 bzw. diesem Sinne in den zeitlich davor gelegenen Schreiben der Bf. im Beschwerdeverfahren].

Später – in der VB vom 05.12.2017 - gaben die Bf. an, nach dem Konkurs der GmbH 1 ab 2013 die Vermietung **selbst betrieben zu haben**. Als Mieter seien ab 2013 die „GmbH 2“ sowie Privatpersonen aufgeschieden. Provisionen seien daher keine verrechnet worden und folglich in der Planrechnung nicht ausgewiesen.

Sie legten noch den nicht unterfertigten **Gästevermittlungs- und Betriebsführungsvertrag vom 16.02.2012** (in weiterer Folge „Vertrag II“) vor (VB vom 20.09.2017). Dieser war zwischen der GmbH2, GmbH3, GmbH4 (in weiterer Folge „Nachfolge-GmbH“) und weiteren Betreibern einerseits und der GmbH3 als Fruchtgenussberechtigte von einzelnen Häusern als „Eigentümerin“ andererseits abgeschlossen. Der Vertrag II war für die Wintersaison 2011/2012 abgeschlossen, er hat am 01.10.2011 begonnen und endete am 30.04. 2012. Das Haus der Bf. war in dieser Vereinbarung nicht genannt (Vertrag II, Pkt. 10.). Obwohl dazu aufgefordert, brachten die Bf. den für ihr Haus maßgeblichen und von ihnen unterfertigten Vertrag betreffend die Bewirtschaftung nach dem Konkurs nicht bei (VB vom 05.12.2017).

Sie legten folgende **Rechnungen und weitere Unterlagen** vor:

Rechnung vom	An	Zeitraum	Betrag netto in €
--------------	----	----------	-------------------



01.01.2016 4. Abschlag	GmbH4	08.12.2015-02.04.2016 (Anm.: Mietpreis für diesen Zeitraum € 6.000,00 zuzgl. Steuer)	1.150,00 (10%)
01.01.2016 3. Abschlag	GmbH4	08.12.2015-02.04.2016 (Anm.: Mietpreis für diesen Zeitraum € 6.000,00 zuzgl. Steuer)	1.150,00 (10%)
01.01.2016 2. Abschlag	GmbH4	08.12.2015-02.04.2016 (Anm.: Mietpreis für diesen Zeitraum € 6.000,00 zuzgl. Steuer)	1.150,00 (10%)
29.12.2012 1. Abschlag	GmbH4	08.12.2015-02.04.2016 (Anm.: Mietpreis für diesen Zeitraum € 6.000,00 zuzgl. Steuer)	1.150,00 (10%)
05.01.2015 1. Abschlag	GmbH3	06.12.2013-21.03.2014 (Anm.: Mietpreis für diesen Zeitraum € 5.000,00 zuzgl. Steuer)	2.500,00 (10%)
12.11.2014	GmbH3	06.12.2013-21.03.2014 (Anm.: Mietpreis für diesen Zeitraum € 5.000,00 zuzgl. Steuer)	2.500,00 (10%)
10.12.2013	GmbH3	01.12.2013-31.03.2014 (Anm.: Mietpreis für diesen Zeitraum € 5.500,00 zuzgl. Steuer)	3.025,00
12.08.2013	GmbH2	17.08.2013-24.08.2014 (Anm.: Lt. Vereinbarung mit Frau C)	770,00
26.04.2013	Herr Y	01.12.2012-31.03.2013, Lt. Vereinbarung Herr B und Herr Y	3.616,57 (Miete für 4 Monate 2.000,00,weitere Grundsteuer, Kanalgeb. Heizkosten, Restmüll, Splitt Lieberung, Schneeräumung

- **Zimmerreservierung** vom 27.05.2013 auf dem Briefpapier der „Almhütte E“ betreffend die Reservierung bei den Bf.
- Gutschrift der GmbH 1 vom 31.03.2009 für den Leistungszeitraum 01.02.2009 bis 28.02.2009: Mieterlöse Ferienhaus (€ 4.091,40, 10%), abzüglich 25% Provisionsleistung (€ 1.115,83, 20%) und abzüglich Betriebskosten (€ 350,00, 20%) ergibt € 2.555,57.
- Gutschrift der GmbH1 vom 03.02.2009 für den Leistungszeitraum 01.01.2008 bis 31.01.2008: Mieterlöse Ferienhaus (€ 1.290,38, 10%), abzüglich 25% Provisionsleistung (€ 322,60, 20%) und abzüglich Betriebskosten (€ 300,00, 20%) ergibt € 672,30
- Weiters wurden noch diverse Kontoausdrucke vorgelegt (alle in der VB vom 05.12.2017).

### **Zur (Höhe der) Provision:**

In der Vereinbarung I war die Provision von 25% vereinbart. Die Bf. haben Provisionen von 25% in der Prognose I ausgewiesen (Vereinbarung I, Prognose I).

Laut der einzig von den Bf. vorgelegten Vereinbarung II arbeiteten die Betreiber auf eigenes wirtschaftliches Risiko und erhielten für ihre Leistung nach Pkt. 4 (Pflichten und Rechte) vom Eigentümer eine Provision in Höhe von 25% - bzw. im Falle der Vermittlung durch den Eigentümer auf 15% reduziert - zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer der eingehenden Grundmiete-Nettoeinnahmen. Die Betreiber konnten sich die Provision einbehalten (Vertrag II, Pkt. 5, Vermittlungs- und Betriebsführungsentgelt).

Über Vorhalt der RichterIn, dass entsprechend der Prognose II eine **Provision** von 25% anzusetzen wäre (Vorhalt vom 06.10.2017), teilten die Bf. mit, dass die in der Planrechnung ausgewiesenen Betriebskosten die Kosten für „Management Fee 20%“ enthalten würden und nicht separat ausgewiesen seien. Die Provisionen seien daher nicht separat ausgewiesen. Beigelegt war die „Weiterverrechnung - Leistungen Oktober & Dezember 2015“ des „Feriendorf X“, in der den Bf. für ihr Objekt „G Transport GmbH“ (€ 8,34) und „Winterdienst, Straßenpflege“ (€ 60,90), zusammen € 69,24 zuzüglich **„Management Fee 20%“** (€ 19,92) in Rechnung gestellt wurden (VB der Bf. vom 27.11.2017).

Dem entgegnete die RichterIn, dass das Management-Fee die Ausgabenseite und nicht die Provision der Einnahmen betreffe. Sie bat die Bf. - zumal in der Vereinbarung II nicht das Haus der Bf. angeführt sei - den für ihr Haus maßgeblichen Vertrag betreffend die Bewirtschaftung vorzulegen bzw. bekannt zu geben, ob der vorgelegte auch für sie gelten sollte. Sollte keine entsprechende Aufklärung erfolgen, würde - weil mangels gegenteiliger Ausführungen davon auszugehen sei, dass die Bf. die Vermietung nicht selbst betreibe - eine entsprechende Provision in der Prognoserechnung zum Ansatz kommen (Vorhalt vom 27.11.2017).

Wie zuvor festgehalten, beriefen sich die Bf. auf die Eigenbewirtschaftung und verneinten die Bezahlung von Provisionen (V vom 27.11.2017, VB vom 05.12.2017).

### **Ergebnisse der Jahre 2015 und 2016:**

Die Bf. haben Einnahmen in Höhe von € 2.500,00 (2015) und € 6.000,00 (2016) erzielt. Der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen betrug 2015 € 7.897,58 und 2016 € 3.177,48 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen in der VB vom 27.11.2017).

### **Zu zukünftigen Investitionen:**

Die Bf. haben in der Prognose I die „künftigen Investitionen“ (€ 3.820,00 p. a.) in Höhe von 2% der Anschaffungskosten berechnet. In der Prognose II haben sie den niedrigeren Planwert iHv € 1.000,00 bis € 1.949,00 p. a. angesetzt. Da man im abgelaufenen Planungszeitraum 2007 bis 2016 keine Ersatzinvestitionen getätigt habe, habe für den weiteren Planungszeitraum (2016 bis 2027) aus Sicht des Vermieters keine

Notwendigkeit bestanden, in einem so hohen Ausmaß Ersatzinvestitionen zu tätigen (VB vom 27.11.2017).

### **Zum Verkauf der Liegenschaft:**

Die Richterin bemerkte durch eine Überprüfung der Eintragungen im Grundbuch, dass die Bf. die Liegenschaft per 16.12.2016 verkauft, dies jedoch dem BFG nicht mitgeteilt haben. Darauf angesprochen, teilten die Bf. mit, den Kaufpreis von € 176.000,00 dem Privatkonto zugeführt zu haben. Sie hätten die Liegenschaft aus wirtschaftlichen Gründen verkauft. Mit dem Verkauf sei der Unternehmenszweck der GesBR nicht mehr gegeben (VB vom 27.11.2017). Einer der Bf. - Herr HerrA - gab anlässlich des Telefonats vom 27.11.2017 an, dass sie den Verkauf nicht gemeldet hätten, weil sie davon ausgegangen seien, dass dies die steuerliche Vertretung mache (Aktenvermerk über das Telefonat mit dem Bf. Herrn A).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. ist dort die Unstrittigkeit festgehalten:**

Im vorliegenden Fall bedarf es der Klärung der Frage,

- ob bei den Bf. eine kurzfristige Vermietung *„im Rahmen eines Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung einschließlich der Vermietung in Ferienlagern“* oder - so das Finanzamt - eine unecht steuerbefreite Vermietung für Wohnzwecke vorliegt und
- ob die 2007 begonnene Vermietung als Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren ist,
- in welcher Höhe ein Einnahmenentfall aufgrund des Konkurses der GmbH 1 zu berücksichtigen ist,
- ob die Bf. die Vermietung nach dem Konkurs der GmbH 1 selbst bewirtschafteten oder aber im Rahmen eines Gästevermittlungs- und Betreuungsvertrages, und
- ob aufgrund der Sondertilgung im Jahr 2010 die Vermietung allenfalls ab 2010 unter geänderter Bewirtschaftung neuerlich auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen ist.

Der oa. Verfahrensablauf, der Abschluss des Vertrages I sowie die Höhe der Ergebnisse der Jahre 2007 bis 2016 stehen außer Streit.

Die GmbH 1 hat die in der Beschwerde angeführten „gewerblichen Nebenleistungen“ erbracht und diese im eigenen Namen an die Mieter verrechnet (Bf. in der Beschwerde). Der Vertrag I wurde langfristig abgeschlossen. Die GmbH 1 zog sich auch die ihr zustehenden Provisionen in den Gutschriften ab (Vertrag I, vorgelegte Gutschriften für 2008 und 2009).

Bezüglich des Modus der Vermietung nach dem Konkurs - Eigenbewirtschaftung oder Vermietung durch eine Betreibergesellschaft - machen die Bf. divergierende Vorbringen. Die zur Eigenbewirtschaftung vorgelegten Rechnungen sind bis auf eine (Y) wiederum

an Betreiber GmbHs gerichtet. In den Rechnungen ist keine Provision ausgewiesen (vorgelegte Rechnungen).

Die Bf. behaupteten nicht, nach 2010 die „gewerblichen Nebenleistungen“ auch nach dem Konkurs der GmbH 1 selbst erbracht zu haben. Sie machen auch keine diesbezüglichen Aufwendungen geltend. Ebenso wenig finden sich Fahrt- oder Reisekosten durch die Bf. oder Aufwendungen für das Zurverfügungstellen von Handtüchern, Bettwäsche, etc.

Der Mieter Herr Y hat von den Bf. das Objekt für vier Monate gemietet. Ihm haben die Bf. die Betriebskosten, Heizkosten, Kanal und Grundsteuer, Splitt Lieferung und Schneeräumung direkt vorgeschrieben. Die Bf. behaupten nicht, dass sie an Herrn Y gewerbliche Nebenleistungen erbracht hätten (vorgelegte Rechnungen, Beschwerdeverfahren).

Beide Parteien erblicken im Konkurs der GmbH 1 eine Unwägbarkeit. Streit besteht über die Höhe des Einnahmenausfalls aufgrund des Konkurses.

Im Jahr 2010 erfolgte eine vorzeitige Kapitaltilgung. Nachweise für den schon zu Beginn der Vermietung bestehenden Plan dieser vorzeitigen Kapitaltilgung sowie die Mittelherkunft legten die Bf. nicht vor (Vorhalteverfahren BFG).

Grund für die schlechte Auslastung war der Umstand, dass die GmbH 1 nicht hinreichend Gäste akquirierte. Weiters waren die für eine höhere Auslastung und höhere Ertragsfähigkeit wichtige Ergänzung bildenden Hotelanlagen im Umfeld und weitere Infrastruktur im Mai 2014 erst im Entstehen (Bf. in der Beschwerde vom 12.05.2014).

Am 16.12.2016 veräußerten die Bf. aus privaten Gründen die Liegenschaft (Abfrage im Grundbuch, Angaben der Bf.). Nach Ablauf des Jahres 2016 hat der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen € 69.635,64 betragen (unstrittig).

Die Sachverhaltsannahmen des BFG basieren auf dem Inhalt der Veranlagungsakten, den Vorbringen der Parteien vor dem Finanzamt sowie im Beschwerdeverfahren sowie den vorgelegten Unterlagen.

### **Rechtliche Beurteilung:**

Liebhabelei ist gemäß **§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO** bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhabelei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 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.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** Liebhabelei 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 Liebhabelei 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 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Die §§ 1 bis 3 sind gemäß **§ 4 Abs. 1 LVO** auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

Es ist gemäß **§ 4 Abs. 2 LVO** zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

Zusätzlich ist gemäß **§ 4 Abs. 3 LVO** gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 4 Abs. 4 LVO** ist bei der Prüfung im Sinn des Abs.3 weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum betreiben wollten, liegen nicht vor.

Bei der Frage von Hinderungsgründen für die Erzielung eines Einnahmenüberschusses ist demnach zwischen so genannten „Unwägbarkeiten“ und gewöhnlichen Geschäftsrisiken zu unterscheiden. Den näheren Umständen, weshalb die Betätigung vorzeitig beendet wurde, kommt daher ausschlaggebende Bedeutung zu. Die Beweislast liegt naturgemäß beim Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001).

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß **§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994** eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß **§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994** gilt 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 als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

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

Der **VwGH** hat in seinem **Erkenntnis vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015**, betreffend wirtschaftlich geführte verlustbringende Tätigkeiten ausgesprochen, dass die verlustträchtige kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO unmittelbar aufgrund des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist. Sie ist (weiterhin) zwingend (unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Im vorliegenden Fall ist die Frage zu klären, ob bei der Vermietung der Bf. eine Liebhabelei oder eine Einkunftsquelle vorliegt. Dazu bedarf es der Auseinandersetzung mit mehreren Themenkreisen:

### **A. Gewerbliche Vermietung oder Vermietung oder Verpachtung?**

Wie bereits im **Erkenntnis des BFG vom 23.12.2015, RV/4100408/2013**, festgehalten, ist der Begriff der Beherbergung kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen, wie Überlassung eingerichteter Räume, Reinigung, Bereitstellen von Wäsche und anderen Utensilien, Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen.

Die bloße Vermietung von eingerichteten Räumlichkeiten begründet noch keine Beherbergung. Der EuGH (12.02.1998, Rs C-346/95, „Blasi“) ordnet allerdings auch kurzfristige Mietverträge in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung wie dem Hotelgewerbe der (steuerpflichtigen) Beherbergung zu.

Die Überlassung von Räumlichkeiten, die zur Führung einer Gästepension geeignet sind, an ein Reisebüro ist nach den Ausführungen des VwGH vom 23.09.2010, 2007/15/0245, keine Beherbergungsleistung, sondern eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfreie Vermietung (Option zur Steuerpflicht möglich). Die Beherbergungsleistung erbringt das Reisebüro (siehe Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Rz. 72 zu § 10 UStG 1994).

Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch einen anderen erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer sich die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen des anderen eintreten (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Rz. 258 zu § 1 UStG 1994).

Unterzieht man den vorliegenden Fall einer Überprüfung unter den zuvor angeführten Aspekten, ergibt sich folgendes Bild:

### **Erbringung gewerblicher Nebenleistungen**

Unstrittig ist, dass bis zum Konkurs die GmbH 1 auf Basis des Vertrages I agierte. Demzufolge hat sie die mit der Vermietung verbundenen **gewerblichen**

**Neben(leistungen)** erbracht und diese auch den Gästen verrechnet. Anderes behaupten auch die Bf. nicht. Zumal die Bf. in einem anderen Staat wohnen und leben und ihre Privatnutzung unbestrittenermaßen nur sehr gering ist, wäre ein Erbringen der von den Bf. ins Treffen geführten Nebenleistungen schon faktisch unmöglich gewesen. Die Position der Bf. beschränkte sich im Wesentlichen auf das zur-Verfügung-Stellen der Liegenschaft. Gleiches gilt auch für den Zeitraum nach dem Konkurs der GmbH 1. Aus den dem BFG vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, dass die Bf. die Nebenleistungen selbst erbracht hätten, dies auch nicht gegenüber Herrn Y.

### **Kurzfristige Vermietung**

Was die „**Kurzfristigkeit**“ der **Vermietung** anlangt, so ist diese bei einer Vertragsdauer von „vollen 20 Jahren“ laut Vertrag I für die Bf. nicht zu bejahen. In dem vereinbarten Zeitraum hatten die Bf. die Liegenschaft für die gewerbliche Vermietung der GmbH 1 zur Verfügung zu stellen. Die Tätigkeit der Bf. beschränkte sich daher auf die „bloße“ Vermietung und Verpachtung ihrer Liegenschaft. Die „kurzfristige Vermietung“ führte die Betreibergesellschaft durch, sie kann nicht den Bf. zugerechnet werden.

Selbst für den Zeitraum nach dem Konkurs der GmbH 1 ist nicht feststellbar, dass die Bf. nur kurzfristig vermieteten. Lediglich einmal im Jahr 2013 wurde mit der GmbH2 die Vermietung für eine Woche verrechnet. Die Abrechnungszeiträume mit der GmbH4 sowie der GmbH3 laufen über mehrere Monate bzw. eine Saison. Es liegt überdies kein Nachweis der Bf. vor, dass sie für diese Zeiträume die gewerblichen Nebenleistungen, wie Zurverfügungstellen von Handtüchern, Bettwäsche, Reinigung, etc., selbst erbracht hätten.

Da die Vermietung der Bf. langfristig erfolgte und die gewerblichen Nebenleistungen die Betreibergesellschaften bzw. jedenfalls nicht die Bf. erbrachten, ist die vorliegende Vermietung unter dem Tatbestand des § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren; die Prüfung hat daher unter den dort aufgestellten Kriterien zu erfolgen. Der Beschwerde konnte folglich in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

### **B. Behauptung der Eigenbewirtschaftung**

Die bloß **behauptete Eigenbewirtschaftung** nach dem Konkurs der GmbH 1 – mangels anderer Angaben 2011 - ist angesichts der Ausführungen der Bf. im Verfahren zeitlich überhaupt nicht bestimmt oder bestimmbar. In der Beschwerde (12.05.2014) gaben die Bf. an: „Die Vermarktung des Ferienhauses erfolgt von der GmbH 1 bis zum Konkurs dieser Gesellschaft 2011 bzw. durch einen neuen Vertriebspartner.“ Im Vorlageantrag (19.09.2016) und vorerst weiteren Beschwerdeverfahren verwiesen sie auf die bisherigen Vorbringen.

Erstmals - und zwar zum Schluss des Verfahrens vor dem BFG - im Vorhalt vom 05.12.2017 - behaupteten die Bf. die Eigenbewirtschaftung. Abgesehen davon, dass sie im Ausland leben und die Bewirtschaftung schon faktisch nicht durchführen können, legten sie nur einzelne Rechnungen an diverse GmbHs und an Herrn Y (siehe Tabelle) vor.

Bei dem hier vorliegenden Sachverhalt geht das BFG davon aus, dass keine Eigenbewirtschaftung in dem Sinn vorlag, dass die Bf. die Vermietung „gewerblich“ durchführten, also sie selbst sich um die Akquisition von Mietern kümmerten, mit ihnen die Verträge abschlossen, sämtliche gewerblichen Nebenleistungen erbrachten, alle Arbeiten im Zusammenhang mit dem Mieterwechsel besorgten und an die einzelnen „Gäste“ Rechnung legten. Lediglich die Rechnung Y ging an eine Privatperson. Die übrigen Rechnungen gingen wiederum an die GmbH2 bzw. der GmbH3. Angemerkt wird, dass laut Pkt. 5 des vorgelegten, nicht unterfertigten Vertrages II festgehalten war, dass die Betreibergesellschaften berechtigt waren, die Provision vom Entgelt der Gäste einzubehalten. Bei den vorgelegten Rechnungen ist nicht auszuschließen, dass in dem ausgewiesenen Betrag schon eine Provision abgezogen war.

Für die Jahre ab 2011 erachtet das BFG dem Übergang auf eine Eigenbewirtschaftung nicht als erwiesen. Diesbezüglich liegt keine Änderung der Bewirtschaftung vor.

### **C. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb von 20 Jahren erzielbar?**

Die Bf. erwirtschafteten im Zeitraum 2007 bis 2016 einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten von beinahe € 70.000,00. Zumal auch das Finanzamt nicht von einer von vornherein zeitlich befristeten Vermietung ausgeht, ist zu prüfen, ob unter den Bedingungen zu Beginn der Vermietung bei (fiktiver) Fortführung auch nach dem Verkauf die Tätigkeit innerhalb eines Zeitraumes von - hier - 21 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließ.

Ausgehend von der **Prognose II des Bf.** bedarf diese nach Ansicht des BFG noch diverser Korrekturen:

Die Bf. legten vorerst die Prognose I vor. Auf die Änderungen des Finanzamtes in der BVE brachten die Bf. die Prognose II mit Einbeziehung der tatsächlichen Ergebnisse bis 2014 bei. Im weiteren Verfahren gaben die Bf. die Ergebnisse 2015 und 2016 bekannt.

Aufwendungen sind bereits 2007 angefallen. Der Beginn der Einnahmenerzielung lag im Jahr 2008. Der maßgebliche Beurteilungszeitraum läuft also von **2007 bis 2027** und beträgt 21 Jahre.

Geht man nun von den Bedingungen und Planungen aus, wie sie zu **Beginn der Vermietung** bestanden haben - also

- von einer Vermarktung über einen Gästevermittlungsvertrag, der immerhin auf die Dauer von mindestens 20 Jahren abgeschlossen wurde,
- von aus dem Gästevermittlungsvertrag zu zahlenden Provisionen von 25% der relevanten Einnahmen,
- von der Aufnahme des Fremdkapitals und der in der Prognose I dargestellten Tilgung bzw. des darin festgehaltenen Aufwandes von Zinsen (eine (von vornherein geplante) außerordentliche Kapitaltilgung war nicht als erwiesen anzunehmen, siehe die Ausführungen zu „Zinsen ab 2010 – Außerordentliche Kapitaltilgung?“), und



- bezieht die tatsächlichen Ergebnisse 2007 bis 2016 ein, sowie
- bezieht Korrekturen bzw. Änderungen der Prognose II bezüglich der AfA, eines Rechenfehlers und Einnahmenentfalls ein,

so zeigt die Vermietung folgendes Bild:

#### **a. Berücksichtigung der tatsächlichen Ergebnisse 2007 bis 2016:**

In die Prognose II werden die tatsächlichen Ergebnisse 2007 bis 2016 (davon schon die Jahre bis 2014 in der Prognose II erfasst) einbezogen. Somit hat nach Ablauf des Jahres 2016 der Gesamt-Werbungskostenüberschuss € **69.635,64** (lt. Prognose II € 42.636,00) betragen.

#### **b. Einnahmen:**

Für die Jahre **ab 2017** werden für die Beurteilung der Tätigkeit **die in der Prognose II angesetzten Einnahmen zugrunde gelegt**, die die Bf. gegenüber der Prognose I - der besseren Einsicht folgend - vermindert haben.

#### **c. Rechenfehler ab 2018:**

**Ab 2018** haben die Bf. in der Prognose II die Positionen "**Künftige Investitionen**", "**Grundsteuer**" und "**Beratungskosten**" zwar am Papier ausgewiesen, rechnerisch jedoch nicht erfasst. Dieser Fehler ist durch die auch rechnerische Einbeziehung von Werbungskosten für diese nicht erfassten Positionen in Höhe von € 26.038,00 zu bereinigen.

#### **d. Zinsen ab 2010 - Außerordentliche Kapitaltilgung?**

Auch wenn der Kreditvertrag eine vorzeitige Kapitaltilgung zuließ, haben die Bf. nicht nachgewiesen, dass sie bereits zu Beginn der Vermietung die Absicht hatten, den Kredit im Jahr 2010 vorzeitig in der von ihnen gewählten Höhe zu tilgen.

Hinzu kommt noch, dass die Bf. trotz Aufforderung (siehe Vorhalt des BFG vom 06.10.2017, „Zum Kreditvertrag“) nicht nachgewiesen haben, dass sie die „außerordentliche Kapitaltilgung“ nicht wiederum durch Fremdmittel ersetzt haben. Sie beschränkten sich auf die bloße Behauptung, die Sondertilgung „*mit privaten versteuerten Mitteln*“ bezahlt zu haben (VB vom 27.11.2017, Seite 3).

Mangels entsprechender Nachweise geht das BFG daher vom Fortbestand der Fremdverbindlichkeiten auch über das Jahr 2010 hinaus aus. Eine „außerordentliche Kapitaltilgung“ im Sinne einer sodann ab 2010 „geänderten Bewirtschaftung“ - also ohne Einsatz von Fremdkapital - ist für das BFG beim vorliegenden Sachverhalt nicht als erwiesen anzunehmen. Es liegt daher ab Beginn der Vermietung nur ein einheitlicher Beurteilungszeitraum vor. Für die steuerliche Beurteilung der Vermietung sind daher in der Prognose II - den zu Beginn der Vermietung bestehenden Bedingungen folgend- **ab 2010 die Zinsen laut Prognose I** in Ansatz zu bringen. Da in der Prognose II die tatsächlichen Ergebnisse für 2010 bis 2016 mit vergleichsweise geringen Zinsen enthalten sind, wird nur der Differenzbetrag in Ansatz gebracht.

Die Gegenüberstellung der in den Erklärungen ausgewiesenen Zinsen ab 2010 mit jenen der Prognose I führt zu folgendem Ergebnis:

alle Beträge in €	lt. Erkl.	lt. P I
2010	2.497,00	8.847,00
2011	113,00	8.310,00
2012	97,00	7.798,00
2013	89,00	7.161,00
2014	-	6.498,00
2015	0,70	5.710,00
2016	0,62	5.094,00
2017		4.349,00
2018		3.574,00
2019		2.767,00
2020		1.930,00
2021		1.058,00
2022		200,00
2023		200,00
2024		200,00
2025		200,00
2026		200,00
2027		200,00
Summe	2.797,32	64.296,00
Differenz		61.498,68

In der Prognose II sind daher ab 2010 für Zinsen weitere Werbungskosten in Höhe von **€ 61.498,68** zu berücksichtigen.

**e. AfA:**

Die Bf. haben – nachdem die Einrichtung abgeschrieben war - in der Prognose II ab 2017 nicht die AfA für das Gebäude (€ 2.459,00), sondern den Betrag der AfA für die Einrichtung (€ 2.708,00) fortgeführt. Dieser Fehler ist zugunsten der Bf. zu berichtigen. Für die Jahre 2017 bis 2027 (11 Jahre) ist anstatt der jährlichen AfA von € 2.708,00 eine solche von € 2.459,00 in die Berechnungen einzubeziehen. Für 11 Jahre sind somit die

Werbungskosten um insgesamt **€ 2.739,00** (€ 29.788,00 abzüglich € 27.049,00) zugunsten der Bf. zu vermindern.

#### **f. Unwägbarkeit und Höhe des Einnahmenausfalls:**

Beide Parteien gehen davon aus, dass den Bf. durch den Konkurs der GmbH 1 Einnahmen entfallen sind. Das Finanzamt berücksichtigte diesen Ausfall mit **€ 15.000,00 im Jahr 2010**. Die Bf. begehren **je € 10.000,00 für 2009 bis 2012**.

Für das BFG ist nicht nachvollziehbar, dass die Bf. nicht schon zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnungen bzw. sogleich im Beschwerdeverfahren entsprechende Begehren stellten. Während das Finanzamt seinen Betrag aus den erzielten Einnahmen ableitete, gaben die Bf. keinerlei Grundlagen ihrer Berechnung an. Wären den Bf. tatsächlich Einnahmen von € 40.000,00 über einen doch längeren Zeitraum von vier Jahren entgangen, erscheint es völlig unverständlich, dass sie diesen Ausfall nicht gegenüber der GmbH 1 einforderten, ja nicht einmal die GmbH 1 schriftlich einmahnten, den ihr obliegenden Verpflichtungen nachzukommen.

Die Einnahmen haben im Zeitraum 2007 bis 2015 zusammen € 47.047,00 betragen, in neun Jahren durchschnittlich € 7.841,17 pro Jahr. Daher ist der vom Finanzamt für das Jahr 2010 mit € 15.000,00 angesetzte Einnahmenausfall großzügig bemessen. Mit den von Finanzamt gewährten € 15.000,00 wurden somit ohnehin die durchschnittlichen jährlichen Einnahmen von fast zwei Jahren berücksichtigt. Dieser Wert ist bei der vorliegenden Konstellation der Realität näher kommend als jener der Bf.

Der Einnahmenausfall aufgrund des Konkurses wird mit € 15.000,00 im Jahr 2010 berücksichtigt. Das darüber hinaus gehende Begehren der Bf. wird als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerde wird daher in diesem Punkt teilweise Folge gegeben.

Folgendes darf noch angemerkt werden:

Wie sich aus der unten dargestellten Tabelle zeigt, würde selbst bei Berücksichtigung der von den Bf. begehrten € 40.000,00 nach Ablauf des Jahres 2027 ein Gesamt-Werbungskosten von bereits € 2.175,32 verbleiben (Werbungskostenüberschuss von € 27.175,32 zuzgl. des zusätzlichen Einnahmementfalls von € 25.000,00).

#### **g. Vermarktungskosten, Provisionen:**

Zumal eine Eigenbewirtschaftung in dem Sinne, dass die Bf. selbst „kurzfristig“ vermietet und die entsprechenden gewerblichen Nebenleistungen erbracht haben, im Verfahren nicht als erwiesen anzusehen war, sprechen die Umstände vielmehr für die Vermietung über eine Betreibergesellschaft. Die Bf. legten - wie festgehalten – den sie betreffenden Vertrag nicht vor, sondern nur einen nicht unterfertigten Mustervertrag betreffend andere Häuser.

Für die steuerliche Beurteilung der Vermietung ist mangels einer Änderung der Bewirtschaftung sowohl im Hinblick auf die Finanzierung als auch die Art der Bewirtschaftung von Beginn an von gleich bleibenden Verhältnissen auszugehen. Daher

sind auch in der Prognose II für die Jahre ab 2017 von den von den Bf. zu leistenden Provisionen auszugehen.

Der vorgelegte Vertrag II weist ebenfalls eine Provision von 25% aus. Andere Unterlagen liegen nicht vor. In der Prognose II sind folglich Provisionen für 2017 bis 2027 in Höhe von **€ 47.476,00**, d. s. 25% der Einnahmen 2017 bis 2027 (€ 189.904,00), zu berücksichtigen.

**Die aufgezeigten Korrekturen der Prognose II führen nun zu folgendem Ergebnis:**

Ergebnis lt. Prognose II der Bf.	69.622,00
zuzgl. Gesamt-Werbungskostenüberschuss bis 2016 lt. P II	42.636,00
abz. Gesamt-Werbungskostenüberschuss bis 2016 (Pkt. a)	- 69.635,64
abz. Korrektur Rechenfehler (Pkt. c)	- 26.038,00
abz. Korrektur Zinsen (Pkt. d)	- 61.498,68
zuzgl. Korrektur AfA (Pkt. e)	2.739,00
zuzgl. Korrektur Unwägbarkeit (Pkt. f)	15.000,00
ergibt	- 27.175,32
abzgl. Vermarktung, Provisionen (Pkt. g)	-47.476,00
Gesamtergebnis	- 74.651,32

Wenn die Bf. im Beschwerdeverfahren wiederholt vorbringen, dass damals im Zeitpunkt der Prüfung und des Beschwerdeverfahrens (Anm.: 2014/2015) erst die entsprechende Infrastruktur geschaffen wurde, spricht dies dafür, dass die Voraussetzungen zu Beginn der Vermietung für die prognostizierte Entwicklung der Einnahmen und eine entsprechende Auslastung noch gar nicht geschaffen waren. Die Bf. müssen aber zu Beginn der Vermietung gewusst haben - anderes behaupten sie nicht -, dass die Schaffung der Infrastruktur erst geschehen wird. Es sind auch keine Anhaltspunkte zu ersehen, dass die Bf. und allenfalls andere Eigentümer von den Verantwortlichen die Schaffung der angekündigten Infrastruktur eingefordert hätten.

Der **Vergleich allein der Einnahmen** laut Prognose I mit jenen der Prognose II bzw. den tatsächlichen Einnahmen zeigt, dass jedenfalls die anfangs prognostizierten Einnahmen in keiner Weise erwirtschaftbar waren. Selbst von der Prognose I auf die Prognose II mussten die Bf. die Einnahmen deutlich vermindert ansetzen (alle Beträge in €):

Einnahmen	P I	Tats.(bis 2014)/ P II (ab 2015)	Differenz
2007	-	-	-
2008	14.887,61	14.887,00	- 0,61

2009	4.392,38	4.392,00	- 0,38
2010	26.200,00	-	- 26.200,00
2011	26.800,00	3.719,00	- 23.081,00
2012	28.800,00	396,00	- 28.404,00
2013	30.500,00	7.577,00	- 22.923,00
2014	31.200,00	13.576,00	- 17.624,00
2015	32.000,00	15.000,00	- 17.000,00
2016	32.800,00	15.300,00	- 17.500,00
2017	33.600,00	15.606,00	- 17.994,00
2018	34.500,00	15.918,00	- 18.582,00
2019	35.300,00	16.236,00	- 19.064,00
2020	36.200,00	16.561,00	- 19.639,00
2021	37.100,00	16.892,00	- 20.208,00
2022	38.000,00	17.230,00	- 20.770,00
2023	38.990,00	17.575,00	- 21.415,00
2024	39.970,00	17.926,00	- 22.044,00
2025	40.970,00	18.285,00	- 22.685,00
2026	41.991,00	18.651,00	- 23.340,00
2027	43.043,00	19.024,00	- 24.019,00
	647.243,99	264.751,00	- 382.492,99

Auch die tatsächlich erzielten Einnahmen 2015 (€ 2.500,00) und 2016 (€ 6.000,00) betrugen nur 16,67 % (2015) bzw. 39,22% (2016) der in der Prognose II ausgewiesenen Zahlen. Dies spricht dafür, dass die in der Prognose II angesetzten Einnahmen noch immer zu hoch bemessen waren.

Hat der **Gesamt-Werbungskostenüberschuss zum Ablauf für den Zeitraum 2007 bis 2016** laut Prognose I € 27.564,00, laut Prognose II (schon unter Einbeziehung der tatsächlichen Ergebnisse bis inkl. 2014) € 48.875,00 betragen, so haben die tatsächlichen Ergebnisse 2007 bis inklusive 2016 einen Gesamt-Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 69.635,64 ergeben.

Die aufgezeigten Entwicklungen und Verhältnisse sprechen dafür, dass die prognostizierten Zahlen nicht erwirtschaftet werden konnten. Insbesondere aufgrund des nach Ablauf des Jahres 2027 verbleibenden Gesamt-Werbungskostenüberschusses von

mehr als € 74.000,00 - dabei ein Einnahmenentfall von € 15.000,00 schon berücksichtigt - ist die Vermietung **auf Ebene der Gesellschaft als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO** zu qualifizieren.

Bezüglich der Prüfung auf der Ebene der beiden Gesellschafter waren keine Anhaltspunkte für eine vom Aufteilungsverhältnis 50:50 abweichende Zurechnung von Werbungskosten oder Einnahmen gegeben. Die Vermietung ist daher **auch bei den beiden Gesellschaftern Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO**.

Was die **umsatzsteuerliche Behandlung** anlangt, so erkennt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. mit eingehender Begründung zum Unionsrecht insbesondere VwGH 26.04.2012, 2011/15/0175, und VwGH 30.04.2015, Ra 2014/15/0015, jeweils m.w.N.), dass „Liebhaberei“ bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts umsatzsteuerlich als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist.

Im vorliegenden Fall ist daher die Vermietung auch **umsatzsteuerlich als Liebhaberei** zu qualifizieren.

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2007 bis 2013 sowie die Nichtfeststellung von Einkünften 2007 bis 2012 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

#### **D. Zulässigkeit einer Revision**

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

Die gegenständliche Entscheidung bezüglich der Qualifikation der Vermietung - "kleine" oder gewerbliche - fußt auf gefestigter Rechtsprechung. Die Einstufung als Liebhaberei basiert auf zu beurteilenden Sachverhaltselementen. Ebenso ist die Beurteilung der vorzeitigen Kapitaltilgung durch höchstgerichtliche Rechtsprechung gedeckt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

#### **Beilagen:**

Beilage I (Prognose I)

Beilage II (Prognose II)

