

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Sepp Niederberger Steuerberatungs KG, Lofer 223, 5090 Lofer, gegen die Bescheide des Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See 1. vom 4.7.2008, betreffend Einkommensteuer 2006, 2. vom 9.6.2009, betreffend Einkommensteuer 2007 und 3. vom 7.10.2009, betreffend Einkommensteuer 2008, zu Recht erkannt:

I. Der Einkommensteuerbescheid 2006 wird im Sinne der Berufungsvereinstscheidung vom 26.1.2009 abgeändert, mit der Maßgabe, dass die Abgabenfestsetzung endgültig erfolgt. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 werden dahingehend abgeändert, dass die Abgabenfestsetzung endgültig erfolgt.

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

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 erklärte der Beschwerdeführer ua negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -99.265,71 €.

Nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren setzte die belangte Behörde mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entgegen der Erklärung des Beschwerdeführers iHv 15.780 € fest.

In der gesonderten Begründung vom 3.7.2008 führte die belangte Behörde zu Ihrem Abweichen von der Erklärung des Beschwerdeführers ua folgendes aus:

"Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wird die Vermietung des Hotel [1] ab 5/2001 und die Vermietung des Hotel [2] ab 2003 durchgeführt. Die Mieterlöse betragen im zuletzt ganzjährig vermieteten Zeitraum 2004 € 45.600,- für Hotel [1] und € 42.000,- für das Hotel [2]. Mieterin ist bei beiden Objekten die '[X] GmbH', an der Herr [Bf] mit 95% beteiligt ist (5% werden von der Ehegattin Frau [Bf_Frau] gehalten). Im

September 2005 wurde die Vermietung eingestellt (Schriftsatz steuerlicher Vertreter vom 13.9.2007).

Im Veranlagungszeitraum 2006 wurden Werbungskostenüberschüsse aus der o.a. Vermietung in Höhe von € -57.863,— (Hotel [1]) und € - 52.468,— (Hotel [2]) erklärt. Das Finanzamt hat im Zuge der Veranlagung mehrere Vorhalte erlassen und im zuletzt ergangenen Vorhalt vom 6.2.2008 folgende Unterlagen angefordert:

- a) getrennte Prognoserechnungen wie bereits mit Vorhalt vom 25.9.2007 angefordert;
- b) Mietverträge in Kopie wie bereits mit Vorhalt vom 24.7.2007 angefordert;
- c) Nachweise (zB Bestätigungen eines Bausachverständigen), dass sowohl das 'Hotel [1]' als auch das 'Hotel [2]' ab August 2005 wegen Schäden aufgrund der Kanalisierungsarbeiten nicht (mehr) vermietet werden können und hinsichtlich der Dauer der Nichtvermietbarkeit (siehe dazu aber Gutachten [SV1] vom 26.8.2007, Seite 8, der die Benutzung und Vermietung für zulässig erachtet);
- d) Stellungnahme hinsichtlich des weiteren 'Zeitrahmens' der Mietunterbrechung bzw. zur Fortsetzung der Vermietung mit Nennung des(r) neuen (alten) Mieter, Miethöhe;
- e) Ergebnis der Tagsatzung vom 1.2.2008 (siehe Mail 26./27.11.2007 '[Berater1]') und Stellungnahme zum weiteren Verlauf und Dauer des Prozesses und zum Zusammenhang zwischen Gerichtsverfahren und Mietausfall bei beiden Mietobjekten (das Gerichtsverfahren betrifft nach der Aktenlage nur das 'Objekt [2]', wobei die Vermietbarkeit nach der Aktenlage allerdings nicht ausgeschlossen ist, siehe w.o.).

Mit Schriftsatz vom 19.3.2008 wurde eine getrennte Prognoserechnung für die Objekte Hotel [1] und Hotel [2] ab dem Jahr 2009 vorgelegt und mitgeteilt, dass die Prognose im Wesentlichen ein Abbild der Vorjahre, in denen laufend Überschüsse ausgewiesen wurden, sei.

Dazu ist auszuführen:

1. die in den Jahren 2001 und folgende ([1]) bzw. 2003 und folgende ([2]) erzielten Mieterlöse liegen deutlich unter den im Jahr 2006 (hier Mieterlöse Null) erzielten Verlusten, sodass, entgegen dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, auch in den Jahren 2001 bis 2005 keine Überschüsse erzielt wurden. Die in diesen Jahren ausgewiesenen Vermietungsüberschüsse resultieren allein aus den Vermietungen [3] (eine exakte Zuordnung ist mangels Vorliegen getrennter Überschussrechnungen nicht möglich und geht zu Lasten des Abgabepflichtigen);
2. die Prognose ab dem Jahr 2009 ist nicht aussagekräftig, da
 - a) die in Ansatz gebrachten Mieten nicht nachvollziehbar sind. Der Hinweis im Schriftsatz vom 19.3.2008, dass die bisherigen Mieten 'indexiert und aktualisiert' in Ansatz gebracht wurden, ist weder dem Grunde nach (dem bloßen Vorbringen wurden keine Berechnungen zu Grunde gelegt) noch der Höhe nach überprüfbar

([1] 60.000,- laut Prognose zu 45.600 bisher/2004 bzw. [2] 54.000,- laut Prognose zu 42.000,- bisher/2004);

b) weder die laut bisherigen Schriftsätzen notwendigen Sanierungen in Ansatz gebracht und auch künftige Sanierungen und Reparaturen zur Gänze außer Ansatz belassen wurden.

Die vorgelegte Prognose, die im Übrigen selbst bei Ansatz der bekanntgegebenen Zahlen nur geringe Überschüsse ausweist, entspricht daher nicht einer realitätsnahen Berechnung, sondern basiert auf nicht belegtem Vorbringen, und ist daher nicht geeignet, die Erzielung von Überschüssen aus den Vermietungen [1] und [2] für die Zukunft als wahrscheinlich dokumentieren zu können.

Dazu kommt:

1. Nachweise über die Nichtvermietbarkeit, siehe Punkt 3. des Ergänzungsersuchen vom 6.2.2008, wurden nicht erbracht. Siehe dazu vielmehr das Gutachten [SV1] vom 26.8.2007, der die Benutzung und Vermietung für zulässig erachtet;

2. aus dem Schreiben vom 11.3.2008 der [X] GmbH (Beilage des Schriftsatzes vom 19.3.2008) ist eindeutig zu ersehen, dass die Vermietung der Objekte nicht nur auf Grund der Beschädigung des Hotel [2] infolge der Kanalarbeiten eingestellt wurde, sondern auch auf Grund verschiedener behördlicher Auflagen große Investitionen bzw. eine Generalsanierung notwendig ist (vgl. in diesem Zusammenhang aber die vorgelegte Prognoserechnung, in der sich kein Sanierungsaufwand findet). Diese Aussage ist auch glaubhaft, da laut Aktenlage das Hotel [2] unter Denkmalschutz steht und daher eine entsprechende Bausubstanz vorliegen wird.

Wenn in diesem Zusammenhang davon gesprochen wird, dass eine Sanierung und eine (Weiter)Vermietung nur dann erfolgen wird, wenn der geführte Prozess gewonnen wird, ist anzumerken, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Weiterführung einer als ernsthaft zu bezeichnenden Vermietung nicht vom Zuspruch oder Nichtzuspruch einer bei Gericht strittigen Summe von ca. € 150.000 (vgl. Schreiben [Berater2] vom 10.3.2008) abhängig gemacht würde. Wie ausgeführt, wäre nämlich eine Generalsanierung aller drei Objekte erforderlich, die bei tatsächlich bestehender Vermietungsabsicht nach Ansicht der Behörde unabhängig von einer Summe von € 150.000, deren Zuspruch ungewiss ist, durchgeführt würde;

3. aus dem Schreiben vom 11.3.2008 (als Beilage des Schriftsatzes vom 19.3.2008) ist weiters zu ersehen, dass geprüft wird, ob überhaupt (grundsätzlich) die Vermietung noch durchgeführt wird (auch bei positivem Prozessausgang) oder diese zur Gänze eingestellt wird (. . . unter Umständen wird man sich von diesem Geschäftsfeld trennen. . .).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass dem Finanzamt nicht nachgewiesen werden konnte, dass 1. die Vermietung der Objekte Hotel [1] und Hotel [2] tatsächlich weitergeführt wird und 2. aus der (eventuell) stattfindenden Wiedervermietung (wobei kein konkreter Zeitpunkt einer Wiedervermietung genannt werden konnte, siehe dazu Vorhalt vom 6.2.2008, Punkt 4.), ein Gesamtüberschuss

zu erzielen ist. Die Verluste Hotel [1] und Hotel [2] waren daher bei der Veranlagung ebenso auszuscheiden wie der Verlust Cafe [4] (siehe dazu Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 19.3.2008)."

In der dagegen am 18.7.2008 erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass zahlreiche Umstände zur Vermietung nicht oder unzutreffend gewürdigt worden seien. So sei insbesondere die Einkunftsquelleneigenschaft bei einer Betrachtungszeit von regelmäßig 20 bis 23 Jahren schon nach einer Vermietungsdauer von drei bis vier Jahren verworfen worden. das zentrale Gesamtvorbringen und die Gewinnabsicht des Steuerpflichtigen sei völlig außer Betracht gelassen worden. Der Beschwerdeführer sei derzeit auf Urlaub, der Sachbearbeiter der Steuerkanzlei ebenso. Die weitere umfassende Begründung zur Berufung werde daher erst später eingebracht, als Termin sei Mitte August 2008 möglich. Die vorliegende Berufung diene zur Fristwahrung.

Am 26.8.2008 brachte der Beschwerdeführer per FinanzOnline ein "sonstiges Anbringen" ein, in welchem er angab, dass die im Zuge der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 angekündigten Unterlagen und Stellungnahmen bislang unvollständig seien, da der zuständige Rechtsanwalt aktuell in Russland tätig sei. Die weiteren Vorbringen würden längstens bis Mitte September eingebracht, es werde ersucht, aufgrund der Komplexität des Vorganges diese Frist abzuwarten.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 3.11.2008 trug die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die Behebung der seiner Berufung vom 18.7.2008 noch immer anhaftenden Mängel auf. Konkret fehle die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung. Als Frist zur Mängelbehebung wurde dem Beschwerdeführer der 3.12.2008 gesetzt.

Am 1.12.2008 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers zunächst per mail einen Fristverlängerungsantrag zur Mängelbehebung ein, worauf die belangte Behörde mitteilte, dass Anbringen nicht mittels e-mail eingenbracht werden können. Daraufhin wurde derselbe Fristverlängerungsantrag am selben Tag per Fax bei der belangten Behörde eingebracht. Beantragt wurde eine Fristverlängerung zur Mängelbehebung bis 19.12.2008.

Mit Schreiben vom 19.12.2008 brachte der Beschwerdeführer einen Ergänzungsschriftsatz ein und führte hierin ua aus:

"Objekt [4] :

Es wird wiederholend mitgeteilt, dass der Verlust Objekt [4] auszuklammern ist, da hier (rein nach steuerlichen, nicht nach wirtschaftlichen Kriterien) die Vermietungsabsicht und Intensität nicht als ausreichend gegeben anzusehen sein wird, da hier noch spätere Sanierungen vorzunehmen sein werden.

Die Zinsen zu diesem Objekt werden dann als Bauzinsen aktiviert werden und den AK zuzuschlagen sein.

Insoweit wird der Bescheidabweichung zugestimmt.

Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Die im Jahr 2006 erfolgte Gewinnausschüttung unter Erklärung in der ESt

Veranlagung wurde mitversteuert.

Bereits in den vorigen Schriftsätze wurde erklärt, dass im Fall der Nichtveranlagung der Verluste für die Einkünfte aus VuV für die Einkünfte aus Kapitalvermögen die Endbesteuerung unter Ausscheidung aus der Veranlagung gewählt wird.

Dies wurde bislang im Bescheid ignoriert und ist daher im Falle der Nichtanerkennung der Verluste in der Berufungserledigung vorzunehmen.

Sonderausgaben :

Für den Fall der Nichtanerkennung der Vermietungsverluste stellen die Beratungskosten / Sonderausgaben dar und werden mit € 800.- für 2006 beantragt.

Liebhaberei Prüfung der Vermietung 2001 bis 2006:

In den bisherigen Ausführungen wurden die Fragen Liebhaberei und grundsätzliche Vermietungsabsicht mit Einkunftsquelleneigenschaft vermischt.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen und Erlässen ist diese Frage zu trennen und in aufeinanderfolgenden Schritten zu prüfen.

Klar ist, dass die gesamte Tätigkeit (Vermietung von drei Gastbetrieben I) unter die Liebhabereiverordnung (§ 1/1 (große Vermietung) fällt, also eine Einkunftsquellenvermutung gegeben ist, die nur ausnahmsweise als unbedeutliche Tätigkeit zu beurteilen ist.

Klar ist weiters, dass eine derartige Tätigkeit nach den Verhältnissen am Beginn der Tätigkeit über eine Prognoserechnung abzufragen ist, und wenn diese Prognoserechnung einen Gesamtüberschuss ergibt, ist eine Einkunftsquelle anzunehmen.

Im vorliegenden Fall ergibt die Prognoserechnung auf Basis der Zahlen 2001 ff einen eindeutigen und frühen Gesamtüberschuss, ganz im Gegenteil, es liegen in den ersten Jahren bereits immer wieder Gewinne vor, nur teilweise auf das Vermietungsvolumen bezogene minimale Verluste.

Es stellt sich also die Frage, ob eine Prüfung auf Liebhaberei überhaupt zulässig ist, zumal von Beginn weg Überschüsse vorliegen.

Dazu wird über alle Jahre 2001 bis 2006 eine detaillierte Jahresauswertung vorgelegt.

Veranlagung 2001

Veranlagter Gewinn Vermietung ATS 343.806.- darin [1] Verlust 108.449. -

In diesem Jahr entsteht nur deshalb ein Verlust, weil die Vermietung mit Mai begonnen hat, aber AFA Beträge für das ganze Jahr zu rechnen waren.

Bei Ansatz von (rechnerischen) Mieten für 12 Monate entsteht bereits im ersten Jahr ein Gewinn!!!

Veranlagung 2002:

Die Vermietung [1] ist ein Überschuss, die Vermietung [2] ist durch Vorlaufzinsen ein minimaler Verlust.

Veranlagung 2003:

Die Vermietung [2] ist ein Überschuss!, die Vermietung [1] ist ein Verlust.

Dieser Verlust entsteht aber auch nur durch Sondervorgänge. Es wurde die gesamte Finanzierung in 2003 neuerlich umgebaut, es entstanden wieder sehr hohe neue Geldbeschaffungskosten, die über die Laufzeit verteilt abzusetzen sind.

Die verbleibenden Geldkosten der vormaligen Finanzierung waren als Aufwand abzuschreiben, da die zugrundeliegenden Darlehen nicht mehr existierten.

Dieser Posten und geringe Reparaturen führen in diesem Jahr zu einem moderaten Verlust.

Veranlagung 2004:

Beide Vermietungen bringen minimale Verluste, im wesentlichen durch die komprimierte Nachzahlung von Beratungskosten und GrESt Nachzahlungen.

Veranlagung 2005:

In diesem Jahr liegen mäßige Verluste vor, dies kommt zur Gänze aus dem Umstand, dass Mieten nur bis August erzielt werden konnten, weil dann die Vermietung vorübergehend aus den schon sattsam geschilderten Gründen (Risse, Schäden, Klagen) beendet werden mussten. Abschreibungen sind aber für das ganze Jahr vorzunehmen.

Bei Umrechnung auf Jahresbeträge ergäben sich auch hier wieder Gewinne bzw geringste Verluste.

Bei der ganzen theoretischen Betrachtung der Vermietung unter Liebhabereigesichtspunkten wurde bisher auch völlig außer Acht gelassen, dass die Abschreibung der Ausstattung ja in 5 bis 10 Jahren ausgelaufen wäre, sodass sich in den nahen Folgejahren bei planmäßiger Vermietung wieder zwangsläufig deutliche Überschüsse ergeben hätten.

Unter all diesen Gesichtspunkten wird daher die Meinung vertreten, dass eine Prüfung nach der Liebhabereiverordnung (immer wieder Überschüsse, minimale Verluste, geradezu zwingender Gesamtgewinn) gar nicht Platz zu greifen hat, zumindest keinesfalls für die Jahre 2001 bis 2005.

Vermietung ab 2006 :

Dazu ist kurz zu wiederholen, dass die Vermietung in den Vorjahren wie schon geschildert, erfolgreich vorgenommen werden konnte.

Nach der Saison 2005 konnte die Vermietung aus den schon umfassend dargelegten

Gründen aus technischen und rechtlichen Gründen nicht mehr fortgesetzt werden. (Risse, Setzungen, Klagen, aus Haftungsgründen zwingende Nichtvermietbarkeit) Grundsätzlich ist festzuhalten, dass nach objektiver wirtschaftlicher Betrachtung wohl niemand drei Gastbetriebe für steuerneutrale 'private' Zwecke sich halten wird, eine derart umfassendes wirtschaftliches Engagement wird tendenziell immer weit eher eine steuerbeachtliche Tätigkeit sein als ein Privatvergnügen. Dies umso mehr, als es ja auch keine Tätigkeit ist mit einer Nahebeziehung zu privaten oder gesellschaftlichen Veranlassungen.

Es wird die Ansicht vertreten, dass es nicht in die Kompetenz der Finanzbehörde fällt, komplizierte, aufwändige und Jahre dauernde Zivilverfahren zu präjudizieren und die streitgegenständlichen Liegenschaften im Voraus hinsichtlich einer Vermietbarkeit zu beurteilen.

Dies ist den Sachverständigen, wie die langen Verfahren beweisen, schon schwer möglich, umso weniger kann dies vorausilend durch die Abgabenbehörde erfolgen. Weiters werden wiederholt Beweise für die zukünftige Vermietung in Form von Verträgen usw verlangt.

Wenn ein Verfahren dieser Dimension anhängig ist, das alle Kräfte und Aktivitäten bindet und ein aktives Engagement im Vermietungsbereich unmöglich macht, stellt dies wohl ein unzulässiges Beweisverlangen dar, das mangels Erfüllbarkeit außer Betracht zu lassen ist.

Es ist schon laufend judiziert, dass die Finanzbehörde nicht die Wirtschaftlichkeit oder Sinnhaftigkeit von unternehmerischen Maßnahmen zu beurteilen hat, noch weniger die rechtliche Entscheidung im Falle von prozesshängigen Vorgängen vorwegnehmen kann.

Die von der Behörde verlangte Dokumentation der nach außen hinreichend in Erscheinung tretenden Tätigkeit, die auf Einnahmen abzielt, ist im vorliegenden Sonderfall jedenfalls dadurch gegeben, dass der Unternehmer mit allen zur Verfügung stehenden Mitteln die Durchsetzung seiner Einnahmen (Schadenersatz, Mietentgang, usw) im Gerichtswege betreibt.

Dies stellt im vorliegenden Fall in diesen Jahren die Einnahmenerzielungsseite dar, die eben durch das Zuflussprinzip erst im Jahr eines Geldzuflusses erklärt werden kann.

Bei einem derartigen Großprojekt erscheint es jedenfalls als unzulässig, einen isolierten Zeitraum herauszulösen, diesen als Nichteinkunftsquelle zu beurteilen und dann bei steuerhängiger Wiederaufnahme der Tätigkeit dieselbe Tätigkeit wieder steuerpflichtig zu stellen.

Bei einer derart casuistischen Betrachtung müssten Projekte wie die Therme St. Martin (Vorlaufzeit 8 Jahre) sowie jedes andere Großprojekt zum Nichtsteuerobjekt erklärt werden.

Eine derartige sinnvolle Grundhaltung verlangt auch der VwGH im Erkenntnis vom 27.3.2008, 2005/13/0102.

Nach Auskünften des Betreibers wird in absehbarer Zeit die Vermietung wieder aufgenommen.

Der genaue Zeitplan ist ua abhängig von der Entwicklung im Bereich der Therme Saalachtal, da je nach dem dortigen Geschehen völlig verschiedene Investitionen folgen werden.

Eine Erzwingung der Vermietung im jetzigen Zeitpunkt würde die Entscheidungen verlangen, die dann in zwei Jahren sich als völlig verfehlt herausstellen könnten, derartige Entscheidungen liegen ausschließlich in der freien unternehmerischen Disposition.

Die Vermietung jetzt isoliert für wenige Jahre in eine Nichteinkunftsquelle zu drängen, stellt nahezu eine wirtschaftliche Schädigung dar, die im Steuerrecht keine Deckung finden kann, zumal die Anerkennung der Verluste massiv Steuern kostet, was jedes anschließende wirtschaftliches Engagement deutlich erschwert.

Es wird daher die Meinung vertreten, dass auch für Jahre 2006 ff eine Einkunftsquelle vorliegt.

Gefolgt werden kann der Ansicht, dass mit 2006 eine neuer Bewirtschaftungszeitraum beginnt, der für sich nach den Kriterien der Liebhaberei neu zu beurteilen ist und einen Beobachtungszeitraum von 25 bis 28 Jahren folgen lässt, zumal der Zeitraum 2001 bis 2005 aufgrund der oben dargestellten Kriterien gar nicht in eine Voluptuarprüfung zu nehmen ist.

In diesem Fall wird über Anforderung der Behörde eine entsprechende Prognoserechnung 2006 ff vorgelegt werden.

Vorläufigkeit des Bescheides:

Die vorliegende Situation stellt darüber hinaus unserer Ansicht nach jedenfalls einen Vorgang dar, der gem § 200 BAO zumindest eine vorläufige Veranlagung unter Anerkennung der Verluste verlangt."

Als Beilage zu diesem Ergänzungsschriftsatz fanden sich Einnahmen-, Ausgabenübersichten der Vermietungstätigkeit für die Jahre 2001 bis 2005.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2009 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006 abgeändert und dies wie folgt begründet:

"Die endbesteuerten Kapitalerträge waren gemäß § 97 Abs 3 EStG 1988 weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen.

die Beratungskosten wurden antragsgemäß mit einem Betrag von Euro 800,-- als Sonderausgaben angesetzt.

Der Einkommensteuerbescheid ergeht gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig.

Im Übrigen wird auf die Bescheidbegründung vom 3.7.2008 verwiesen."

Mit Schreiben vom 26.2. wurden seitens des Beschwerdeführers folgende Anträge gestellt:

"Einkommensteuer 2006:

Es wird der Antrag gestellt, dem Bescheid gem § 93/3/a BAO eine entsprechende Begründung zu geben, die den Steuerpflichtigen in die Lage versetzt, sein gesetzlichen Rechte wahrzunehmen.

Trotz umfassender neuer Vorbringen wird als Begründung lediglich ein lapidarer Verweis auf frühere Schriftstücke gegeben, die den Steuerpflichtigen dazu verhalten, sich aus monatelangem Schriftverkehr herauszusuchen, was der Bearbeiter als Begründung gemeint haben könnte.

Der Umstand der Vorläufigkeit wird überhaupt nicht begründet.

Auf Grund des Fehlens wesentlicher Bescheidbestandteile ist der Bescheid als nicht ergangen zu beurteilen, es wird die Erlassung eines vollständigen Bescheides beantragt.

Eventualantrag:

Für den Fall einer anderen Beurteilung des formalen Vorganges wird gem § 276 Abs 2 BAO die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt.

Gem § 282 BAO wird aufgrund der Gewichtigkeit des Vorganges die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Die Begründung des Vorlageantrages kann erst erstellt werden, wenn die Behörde den Bescheid 2006 nachvollziehbar begründet hat, diese unsere Begründung wird ggfls. entsprechend nachzureichen sein."

Am 18.3.2009 erfolgte die Vorlage der Beschwerdesache an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde folgendes aus:

"Das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See beantragt die Erledigung der Berufung iSd Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2009 (Bl 148/2006/E-Akt) und erlaubt sich, auf die Ausführungen in dieser Berufungsvorentscheidung sowie auf die Ausführungen in der Bescheidbegründung vom 3.7.2008 (Bl 118/2006/E-Akt) zu verweisen. Ergänzend wird ausgeführt:

Herr [Bf] erzielte aus der Vermietung des Objektes Hotel [1] in den Jahren 2001 bis 2006 einen Gesamtverlust in Höhe von € 115.832,29 und aus der Vermietung des Objektes Hotel [2] in den Jahren 2002 bis 2006 einen Gesamtverlust in Höhe von € 68.236,—. Für beide Objekte ergibt sich ein Gesamtverlust in Höhe von € 184.068,29 (Bl 153/2006/E-Akt).

Gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung 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 (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 Verluste an, so ist gemäß § 2 Abs 1 das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

Gemäß § 2 Abs 3 ist bei der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Kriterienprüfung:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:*

Die Verluste der einzelnen Jahre sind teilweise niedriger und teilweise höher als die in diesen Jahren erzielten Umsätze. Der Gesamtverlust für beide Objekte beträgt im maßgeblichen Zeitraum rund 59% des Gesamtumsatzes. Sowohl die Umsätze als auch die Verluste schwanken erheblich. Die Umsätze steigen bis zum Jahr 2004 leicht an, fallen im Jahr 2005 auf rund 65% ab und betragen im Jahr 2006 Null. im Jahr 2002 wird für das Hotel [1] ein positives Ergebnis in Höhe von € 2.243,-- erzielt. Im Jahr 2003 wird für das Hotel [2] ein positives Ergebnis in Höhe von € 6.031,-- erzielt. In den übrigen Jahren erwirtschaften beide Betriebe Verluste in unterschiedlicher Höhe. Ab dem Jahr 2004 ist ein stetiges Ansteigen der Verluste zu erkennen.

- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:*

Das Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen beträgt ca 23:1. Die Überschüsse machen im maßgeblichen Zeitraum insgesamt € 8.274,-- aus und sind nicht von wirtschaftlicher Bedeutung.

3. Ursachen auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Der Steuerberater teilte am 13.9.2007 mit, dass die Vermietung seit September 2005 aus technischen und faktischen Gründen nicht möglich sei. Die Gemeinde [Y] habe Ende 2003 bis Ende 2004 im Bereich der zentralen Marktstraße eine komplette Erneuerung der Kanalisation vorgenommen. Dabei sei im Bereich Hotel [1] und Hotel [2] massiv gegraben worden und es sei im Bereich des Hotel [2] zu massiven Setzungen gekommen (BI 27/2006/E—Akt). Dem Schreiben der [Berater3] vom 26.11.2007 ist zu entnehmen, dass der Betrieb Hotel [2] aufgrund der Rechtsicherheit und Unzumutbarkeit des beträchtlichen wirtschaftlichen Risikos bis auf weiteres geschlossen wurde (BI 34/2006/E-Akt). Dem Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen [SV1] vom 26.8.2007 ist jedoch zu entnehmen, dass die Benützung der [Speisezimmer] und Vermietung der Hotelzimmer im Hotel [2] auch mit den von ihm aufgelisteten Schäden und Gebrauchsspuren möglich sei (BI 92/2006/E-Akt).

4. bis 6. Marktgerechtes Verhalten und Verbesserungsmaßnahmen:

Dem Schreiben der [X] GmbH vom 11.3.2008 ist zu entnehmen, dass die Gemeinde [Y] verschiedenste Anzeigen bei der Bezirkshauptmannschaft gegen den Betrieb des Hotels (Hotel [1], Hotel [2]) eingebracht habe, woraufhin brandschutztechnische ua Auflagen für alle drei Objekte angeordnet worden seien. Dies bedeute, dass nunmehr große Investitionen für einen vollen Betrieb und Generalsanierung nötig seien. Insgesamt resultiere aus den behördlichen Auflagen und der Beschädigung des Hotel [2], dass ein Betrieb wirtschaftlich nur aufrechtzuerhalten sei, wenn sämtliche Hotels gemeinsam geführt werden und voll betrieben werden können. Ferner werde aufgrund der Umstände in der Gemeinde [Y] geprüft, ob ein Betrieb überhaupt noch möglich sei. Unter Umständen werde man sich überhaupt von dem Geschäftsfeld trennen (BI 107/2006/E-Akt).

Der Berufungswerber prognostiziert für die Jahre 2009 und folgende Überschüsse für das Hotel [2] in Höhe von € 2.796,-- und für das Hotel [1] in Höhe von € 1.776,-- (BI 110/2006/EAkt). Diese Prognose steht im Widerspruch zu der oa Aussage, dass man sich unter Umständen überhaupt von dem Geschäftsfeld trennen werde. Die Prognoserechnung enthält keine Instandhaltungs- Instandsetzungskosten für die zu erwartende Generalsanierung. Dem Finanzamt liegen auch keine bindenden Vereinbarungen hinsichtlich der prognostizierten Erlöse vor. Selbst unter der Annahme, dass weiterhin eine Vermietungstätigkeit stattfindet, würde es ab dem Jahr 2009 rund 89 Jahre dauern, bis beide Betriebe einen Gesamtüberschuss erzielen:

Verlust 2001 bis 2006: -184.068,29

Geschätzter Verlust 2007: -110.000,00

Geschätzter Verlust 2008: -110.000,00

Verlust 2001 bis 2008: -404.068,00

Prognostizierter Überschuss € 4.572,-- x 88,38 Jahre: 404.068,00

Auf Grund der oben angeführten objektiven Umstände ist die behauptete Absicht des Berufungswerbers, einen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erzielen, für das Finanzamt nicht nachvollziehbar."

Zu diesen umfangreichen Ausführungen im Vorlagebericht gab der Beschwerdeführer lediglich an, dass im gegenständlichen "diverse Eingaben und Ergänzungen" zu erstellen seien. Aufgrund der Abgabekoten sei "eine Bearbeitung dieser schwierigen und umfassenden Materie aktuell beinahe ausgeschlossen". Es werde daher ersucht, für die "Nachrechnung der Begründungen und Ergänzungen eine Frist bis Ende Juni 2009 offenzulassen".

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 erklärte der Beschwerdeführer ua negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -74.834 €.

Im hier ebenso angefochtenen - bloß vorläufig erlassenen - Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007 vom 9.6.2009 setzte die belangte Behörde statt den erklärten negativen Einkünften positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 11.305 € fest.

Zur Begründung wurde auf die Bescheidbegründung vom 3.7.2008 sowie auf den Vorlagebericht vom 18.3.2009 verwiesen.

In der dagegen erhoben Berufung wurde sowohl die "Vorläufigkeit als auch der inhaltliche Spruch" bekämpft. Als Begründung wurde auf die Ausführungen "zum Bescheid 2006 und den Eingaben an den UFS für 2006" verwiesen.

Im Juli 2009 wurden die Akten ohne Erlassung einer damaligen Berufungsvorentscheidung vorgelegt. Im dbzgl Vorlagebericht führte die belangte Behörde ergänzend aus, dass der erklärte Verlust aus der Vermietung des Objektes Hotel [1] im Jahr 2007 57.873 € und jener des Objektes Hotel [2] 28.266 € betrage (BI 7/2007/E-Akt).

Im Übrigen verwies die belangte Behörde auf ihre Ausführungen in der gesonderten Bescheidbegründung vom 3.7.2008 und dem Vorlagebericht vom 18.3.2009 betreffend das Rechtsmittelverfahren Einkommensteuer 2006.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 erklärte der Beschwerdeführer ua negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -99.779 €.

Im hier ebenso angefochtenen - bloß vorläufig erlassenen - Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 vom 7.10.2009 setzte die belangte Behörde statt den erklärten negativen Einkünften positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 7.678 € fest. Zur Begründung wurde auf die Bescheidbegründung vom 3.7.2008 sowie auf den Vorlagebericht vom 18.3.2009 verwiesen.

In der dagegen erhoben Berufung wurde sowohl die "Vorläufigkeit als auch der inhaltliche Spruch" bekämpft. Als Begründung wurde auf die Ausführungen "zum Bescheid 2006 und den Eingaben an den UFS für 2006" verwiesen. Ergänzend wurde mitgeteilt, dass bis Ende November 2009 mit dem Ergehen von Urteilen in den Verfahren gegen Gemeinde und Baufirma gerechnet werde, die für die Beurteilung der Gesamtsituation Relevanz haben würden. Es würden bis Mitte Dezember 2009 weitere Unterlagen vorgelegt werden, die bis dahin erwartet würden. Es werde daher um "Erstreckung der Frist zur Vorlage genauer Unterlagen" für die Verfahren 2006-2008 bis Mitte Dezember 2009 gebeten.

Im November 2009 wurden die Akten ohne Erlassung einer damaligen Berufungsvorentscheidung vorgelegt. Im dbzgl Vorlagebericht führte die belangte Behörde ergänzend aus, dass der erklärte Verlust aus der Vermietung des Objektes Hotel [1] im Jahr 2008 70.442 € und jener des Objektes Hotel [2] 30.683 € betrage (Bl 4/2008/E-Akt).

Im Übrigen verwies die belangte Behörde wiederum auf ihre Ausführungen in der gesonderten Bescheidbegründung vom 3.7.2008 und dem Vorlagebericht vom 18.3.2009 betreffend das Rechtsmittelverfahren Einkommensteuer 2006.

Mit hg. Beschluss vom 23.3.2016 wurde der Beschwerdeführer vom nunmehr zuständigen Bundesfinanzgericht aufgefordert die im Streitzeitraum 2006 bis 2008 maßgeblichen Mietverträge zu den einzelnen verfahrensgegenständlichen Objekten vorzulegen. Zusätzlich wurde darauf hingewiesen, dass die bis "Ende Juni 2009" angekündigte Stellungnahme zum Vorlagebericht betreffend Einkommensteuer 2006 bis dato nicht eingelangte und dementsprechend nachzuholen sei. Ebenso wurde in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 die Vorlage des Urteils gegen die Gemeinde und das Bauunternehmen mitsamt noch "weiterer Unterlagen" bis "Mitte Dezember 2009" zwar angekündigt, jedoch bis dato nicht vorgenommen, weshalb der Beschwerdeführer auch dies nun nachholen sollte.

In seinem Antwortschreiben vom 25.4.2016 zog der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Senatzzuständigkeit betreffend das Jahr 2006 zurück und führte darüberhinaus ua aus:

"Dazu wird mitgeteilt, dass die im gesamten Rechtsmittelverfahren vertretene Meinung unverändert aufrecht bleibt, nämlich dass für 2006 bis 2008 negative Einkünfte aus Vermietung vorliegen.

In vielen Jahren bis 2005 wurden Vermietungseinkünfte erklärt (meist positive, gelegentlich negative).

Hr. [Bf] hatte immer die Absicht, Vermietungen durchzuführen, er wurde aber durch äußere nicht beeinflussbare Umstände daran gehindert.

Diese Umstände wurden im bisherigen Verfahren ja bereits umfassend und tiefgehend dargestellt und werden nicht neuerlich abgearbeitet.

Es ist wohl unlogisch, davon auszugehen, dass nach sechs Jahren Nichttätigkeit der Behörde neue bessere Erkenntnisse für die weit abgelaufenen Zeiträume sich ergeben haben."

Weiters vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass hinsichtlich der Veranlagungen Einkommensteuer 2006-2008 Bemessungsverjährung gem § 207 ff BAO eingetreten sei, was zwingend von Amts wegen wahrzunehmen sei und legte dbzgl eine Darstellung des Verfahrensverlaufes seinem Antwortschreiben bei.

Mit hg. Beschluss vom 18.7.2016 wurde der belangten Behörde das Antwortschreiben des Beschwerdeführers zur Stellungnahme übermittelt. Weiters wurden, abstellend auf gerichtliche Erhebungen betreffend erklärte bzw nicht erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den dem Streitzeitraum folgenden Jahren 2009 bis 2011 bzw 2012 bis 2014, beide Verfahrensparteien um dbzgl Aufklärung zwecks Überprüfung einer bloß unterbrochenen oder endgültig beendeten Vermietungstätigkeit ersucht.

Der Beschwerdeführer übermittelte in seinem Antwortschreiben eine zahlenmäßige Übersicht seiner Einkünfte für die Jahre 2006 bis 2015 und gab hierzu an, dass damit "alle Mietverhältnisse nachvollziehbar dargestellt und die gestellten Fragen zu den einzelnen Mietverhältnissen wohl geklärt" seien.

Die belangte Behörde äußerte sich in ihrer Beschlussbeantwortung unter Anschluss von sechs Beilagen ua wie folgt:

"Der Beschwerdeführer erklärte in den Jahren 2006 bis 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für folgende Objekte:

- Hotel [2],*
- Hotel [1],*
- Cafe [4] und*
- [3].*

Vom Finanzamt wurden in diesen Jahren die erklärten negativen Einkünfte aus der Vermietung Hotel [2], Hotel [1] und Cafe [4] nicht anerkannt. Festgesetzt wurden lediglich die positiven Einkünfte aus der Vermietung [3].

Die, in den dem Streitzeitraum folgenden Jahren 2009 bis 2011 erklärungskonform festgesetzten positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2009 iHv € 11.913,00, 2010 € 11.663,00 und 2011 € 8.874,00) resultieren aus der Vermietung des Objektes [3]. Negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung Hotel [2] und Hotel [1] und Cafe [4] wurden in diesen Jahren nicht erklärt (Beilage 1 bis 3).

Mit Kaufvertrag vom 19.12.2011 wurde das Gebäude [3] an die [Berater3] veräußert und die Vermietung beendet. Der Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 12.1.2012 ist zu entnehmen, dass es keine Einkünfte aus Vermietung mehr gibt (Beilage 4). In den Jahren 2012 bis 2014 wurden weder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, noch solche festgesetzt.

Am 22.6.2016 langte die Einkommensteuererklärung 2015 elektronisch beim Finanzamt ein. Erklärt werden nun wieder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 392,00 (Hotel [2] iHv € 229,00 und [1] iHv € 163,00; Beilage 5). Die Veranlagung wurde noch nicht durchgeführt.

Die Jahresergebnisse Hotel [1] weisen für den Zeitraum 2001 bis 2015 einen negativen Gesamtüberschuss Höhe von € -173.705 29 aus. Die Jahresergebnisse Hotel [2] weisen für den Zeitraum 2001 bis 2015 einen negativen Gesamtüberschuss in Höhe von € -93.502,00 aus. Der negative Gesamtüberschuss beider Objekte beträgt in diesem Zeitraum € -270.207 29, wobei für die Jahre 2010, 2012, 2013 und 2014 keine Daten vorhanden sind (Beilage 6). Unter Einbeziehung der Ergebnisse der Jahre 2010, 2012, 2013 und 2014 würde sich der negative Gesamtüberschuss wahrscheinlich wesentlich erhöhen. Die Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung erscheint dem Finanzamt wenig realistisch.

Nach Ansicht des Finanzamtes kommt im gegenständlichen Fall die Bestimmung des § 209a Abs 1 BAO zur Anwendung, so dass der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht."

Mit hg. Beschluss vom 1.9.2016 wurden beiden Verfahrensparteien die gegenseitigen Vorbringen zur möglichen Stellungnahme übermittelt. Darüberhinaus teilte das Gericht folgendes mit:

"Das Gericht geht aufgrund der eingelangten Stellungnahmen von dem folgenden vorläufigen Sachverhalt aus:

Der Beschwerdeführer hat die Vermietung der streitgegenständlichen Objekte (Hotel [2] und Hotel [1]) in den an den Streitzeitraum (2006 bis 2008) anschließenden Jahren nicht beendet, sondern bloß unterbrochen und mit dem Jahr 2015 wiederaufgenommen. Diese Feststellung würde grundsätzlich eine Anerkennung der strittigen Einkunftsquelle (auch in den Streitjahren) ermöglichen.

Der belangten Behörde ist jedoch dahin zu folgen, dass es abstellend auf die saldierte Verlustsituation zum momentanen Zeitpunkt als unwahrscheinlich anzusehen ist, dass mit den strittigen Vermietungstätigkeiten bis zum Jahr 2026 (25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung im Jahr 2001 gemäß § 2 Abs 3 LVO) ein Gesamtgewinn erzielt werden kann."

Abschließend wurde der Beschwerdeführer unter Hinweis auf mehrere Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes aufgefordert, die Gesamtgewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der beiden strittigen Vermietungstätigkeiten (Beurteilungseinheit: Hotel [2] und Beurteilungseinheit: Hotel [1]) durch Vorlage zweier entsprechender Prognoserechnungen (welche für den Zeitraum bis 2015 die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln) objektiv nachzuweisen.

In einem verspäteten Antwortschreiben gab der Beschwerdeführer lediglich an, die Zahlenentwicklung in der Liste der belangten Behörde nicht nachvollziehen zu können und legte selbst eine Liste samt der jeweiligen Abweichungen vor.

Mit hg. Beschluss vom 10.11.2016 wurde der belangten Behörde das Vorbringen samt Beilage des Beschwerdeführers zur möglichen Stellungnahme übermittelt.

In ihrer Beschlussbeantwortung vom 17.11.2016 teilte die belangte Behörde ua folgendes mit:

"Bei der ursprünglichen Summenbildung hat sich leider ein Fehler eingeschlichen. Die Jahresergebnisse Hotel [1] weisen für den Zeitraum 2001 bis 2015 richtigerweise einen negativen Gesamtüberschuss Höhe von € -347.347,29 aus (Beilage 1). Dieser Betrag stimmt mit dem vom steuerlichen Vertreter errechneten Betrag überein.

Die Jahresergebnisse Hotel [2] weisen für den Zeitraum 2001 bis 2015 richtigerweise einen negativen Gesamtüberschuss in Höhe von €-170.875 00 aus (Beilage 1). Dieser Betrag stimmt mit dem vom steuerlichen Vertreter errechneten Betrag nicht überein, weil der steuerliche Vertreter in seiner Berechnung für das Jahr 2003 einen negativen Betrag iHv € -6.031 ,00 anstelle eines positiven Betrages iHv € 6.031,00 angesetzt hat (Beilage 2; BI 142/2006/E-Akt).

Der negative Gesamtüberschuss beider Objekte beträgt im genannten Zeitraum somit € -518.222,29, wobei für die Jahre 2010, 2012, 2013 und 2014 keine Daten vorhanden sind."

Mit hg. Beschluss vom 12.12.2016 wurde dem Beschwerdeführer das Vorbringen samt Beilage der belangten Behörde zur möglichen Stellungnahme übermittelt und er ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er der Aufforderung im hg. Beschluss vom 1.9.2016 (Vorlage entsprechender Prognoserechnungen) bislang nicht nachgekommen ist.

In seinem Antwortschreiben führte der Beschwerdeführer aus:

"Zum Thema Vermietungen [Bf] wird auf die umfangreichen Eingaben und Darlegungen der vergangenen sechs Jahre verwiesen, diese werden vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Zum Schreiben Vermietung [Bf] 2006 bis 2008 bzw. Folgejahre wird unser Standpunkt folgend weiter mitgeteilt:

Die von der Finanzbehörde dargestellten Verluste 2001 bis 2014 von 170.875.- und 347.347.- sind für die Beurteilung der falsche Ansatz.

Die Jahre 2009 bis 2014 sind niemals steuerlich verwertet worden und können daher in eine Liebhabereibetrachtung keinen Eingang finden.

Die relevanten Verluste 2006-2008 sind nicht so hoch, dass ein Gesamtgewinn

auszuschließen ist.

Der Gasthof [1] wird nachweislich seit 2015 wieder gewinnbringend vermietet.

Für den Gasthof [1] liegen neue Konzepte in Planung, die dann auch wieder Überschüsse ergeben werden.

Zudem ist nicht ausgeschlossen, dass Verkäufe mit massiven Gewinnen erfolgen, die dann in eine Gesamtgewinnbetrachtung einzufließen haben.

Aus diesen Gründen wird weiterhin von einer Einkunftsquelle ausgegangen."

Mit hg. Beschluss vom 28.2.2017 wurde der belangten Behörde das Vorbringen samt Beilage des Beschwerdeführers zur möglichen Stellungnahme übermittelt.

In ihrer Beschlussbeantwortung vom 8.3.2017 führte die belangte Behörde ua wie folgt aus:

"Gemäß § 3 Abs 2 Liebhabereiverordnung ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskostenabzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Der Beschwerdeführer übt seit dem Jahr 2001 eine Vermietungstätigkeit aus, wobei der negative Gesamtüberschuss der Jahre 2001 bis 2015 aus der Vermietung des Hotels [1] und des Hotels [2] insgesamt € -518.222,29 beträgt. Für die Jahre 2010, 2012, 2013 und 2014 sind keine Daten vorhanden. Unter Einbeziehung der Ergebnisse der Jahre 2010, 2012, 2013 und 2014 würde sich der negative Gesamtüberschuss wahrscheinlich wesentlich erhöhen. Die Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung erscheint dem Finanzamt nicht realistisch.

Nach Ansicht des Finanzamtes müssen in die Gesamtbetrachtung auch die Ergebnisse der Jahre 2009 bis 2014 einbezogen werden, auch wenn sie „niemals steuerlich verwertet worden sind“.

Nach Ansicht des Finanzamtes stellen Erlöse aus etwaigen Verkäufen der Vermietungsobjekte keine Einnahmen iSd § 3 Abs 2 Liebhabereiverordnung dar und sind daher in die Gesamtbetrachtung nicht einzubeziehen."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer übt jedenfalls seit dem Jahr 2001 eine Vermietungstätigkeit aus. Diese erstreckt sich zumindest auf vier Objekte: Hotel [2], Hotel [1], Cafe [4] und [3], wobei im gegenständlichen Fall nur die Objekte Hotel [2] und Hotel [1] entscheidungswesentlich sind.

Die hier entscheidungswesentliche Vermietungstätigkeit betreffend das Hotel [1] begann im Jahr 2001 und betreffend das Hotel [2] im Jahr 2003. Die letzte ganzjährige Vermietung fand im Jahr 2004 statt. Ab September 2005, den Streitzeitraum (2006-2008) hindurch, bis Ende des Jahres 2014 wurden die beiden Objekte nicht (mehr) vermietet.

Mieterin beider Objekte war die [X] GmbH, an welcher der Beschwerdeführer zu 95 % und seine Frau zu 5 % beteiligt sind. Ein schriftlicher Mietvertrag ist nicht vorhanden.

Die in den Jahren 2001 bis 2015 erklärten Jahresergebnisse der Beurteilungseinheit Hotel [1] stellen sich wie folgt dar:

2001: -7.881,29 €; 2002: 2.243 €; 2003: -36.139 €; 2004: -912 €; 2005: -15.280 €; 2006: -57.863 €; 2007: -57.873 €; 2008: -70.442 €; 2009: -48.105 €; 2010: keine Erklärung; 2011: -55.258 €; 2012: keine Erklärung; 2013: keine Erklärung; 2014: keine Erklärung; 2015: 163 €.

Gesamtergebnis der Beurteilungseinheit Hotel [1] im Zeitraum 2001-2015 somit: -347.347,29 €, davon im Zeitraum 2001-2006: -115.832,29 €

Die in den Jahren 2001 bis 2015 erklärten Jahresergebnisse der Beurteilungseinheit Hotel [2] stellen sich wie folgt dar:

2001: 0 €; 2002: -1.216 €; 2003: 6.031 €; 2004: -2.503 €; 2005: -18.080 €; 2006: -52.468 €; 2007: -28.266 €; 2008: -30.683 €; 2009: -20.607 €; 2010: keine Erklärung; 2011: -23.312 €; 2012: keine Erklärung; 2013: keine Erklärung; 2014: keine Erklärung; 2015: 229 €.

Gesamtergebnis der Beurteilungseinheit Hotel [2] im Zeitraum 2001-2015 somit: -170.875 €, davon im Zeitraum 2001-2006: -68.236 €.

Bei der Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung handelt es sich um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl zB VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Im vorliegenden Fall kann das Gericht hinsichtlicher beider Beurteilungseinheiten (Hotel [1] und Hotel [2]) keine objektive Ertragsfähigkeit feststellen, die die Absicht des Beschwerdeführers, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nachvollziehbar machen würde.

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Der grundsätzliche Bestand und Umfang der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers wurde auch von diesem nicht bestritten. Die zeitliche Dauer der Vermietungstätigkeit betreffend die beiden entscheidungswesentlichen Objekte wurde vom Beschwerdeführer selbst angegeben (siehe aktenkundige Schreiben vom 13.9.2007 bzw 13.1.2017) und auch von der belannten Behörde nicht bestritten.

Die Mieterstellung der [X] GmbH ergibt sich aus dem aktenkundigen Schreiben vom 11.3.2008 und wurde auch von der belannten Behörde nicht bestritten. Die Eigentumsverhältnisse an der [X] GmbH sind dem Firmenbuch entnommen. Das Fehlen eines schriftlichen Mietvertrages ergibt sich aus der nicht erfolgten Vorlage trotz Anforderung seitens der belannten Behörde (Vorhalt vom 24.7.2007) und des Gerichtes (Beschluss vom 23.3.2016) sowie dem bereits erwähnten Schreiben vom 11.3.2008, wonach "die grundsätzlichen Mietverträge audio-visuell" abgeschlossen worden seien.

Die festgestellten Jahresergebnisse der beiden Beurteilungseinheiten ergeben sich nicht nur aus den aktenkundigen Beilagen und Aufstellungen des Beschwerdeführers selbst, sondern auch aus den mehrfachen Zusammenstellungen der belannten Behörde (zuletzt im Zuge der Bechlussbeantwortung vom 17.11.2016) und wurden vom Beschwerdeführer zahlenmäßig auch nicht bestritten.

Die Feststellung des Fehlens einer objektiven Ertragsfähigkeit der beiden Beurteilungseinheiten, die die Absicht, mit den konkreten Vermietungstätigkeiten einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nachvollziehbar machen würde, nimmt ihren Ausgangspunkt in den festgestellten Jahresergebnissen.

Soweit der Beschwerdeführer vermeint, die Ergebnisse der Jahre 2009 bis 2014 dürften in eine Liebhabereibeurteilung nicht Eingang finden, da die Verluste steuerlich nicht verwertet worden seien, steht dem die ausdrückliche Regelung in der Liebhabereiverordnung entgegen. Demnach ist ein Gesamtüberschuss gemäß § 2 Abs 3 LVO innerhalb von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben zu erreichen und ist gemäß § 3 Abs 2 LVO, unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Eine Einbeziehung sämtlicher Jahresergebnisse ab Beginn der entgeltlichen Überlassung in die Gesamtbeurteilung, ob eine objektive Ertragsfähigkeit gegeben ist oder nicht, ist daher nicht nur zulässig, sondern sogar von Rechts wegen geboten.

Zur Überprüfung der objektiven Ertragsfähigkeit wurde der Beschwerdeführer mit hg. Beschluss vom 1.9.2016 aufgefordert, die Gesamtgewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der beiden strittigen Vermietungstätigkeiten (Beurteilungseinheit: Hotel [2] und Beurteilungseinheit: Hotel [1]) durch Vorlage zweier entsprechender Prognoserechnungen (welche für den Zeitraum bis 2015 die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln) objektiv

nachzuweisen (unter Hinweis auf VwGH 23.1.1996, 95/14/0137; VwGH 28.3.2000, 98/14/0217; VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028; VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106). Hierzu wurde der Beschwerdeführer ausdrücklich auf den in § 2 Abs 3 LVO normierten Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Tätigkeit hingewiesen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer nicht nach. Auch der belannten Behörde wurde im gesamten Verfahren keine dem Zeitraum gemäß § 2 Abs 3 LVO entsprechende Prognoserechnung vorgelegt.

Der Beschwerdeführer gab im Verfahren an, dass von der Gemeinde im Zuge von Bauarbeiten verursache Schäden an einem der beiden Hotels die Ursache dafür sei, warum eine Vermietung der beiden Hotels ab Mitte 2005 nicht mehr erfolgt sei. Im Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 5.11.2009 führte der Beschwerdeführer dbzgl an, dass "bis Ende November" mit dem Urteil gegen die Gemeinde und die Baufirma zu rechnen sei und "bis Mitte Dezember" weitere Unterlagen vorgelegt würden. Da dies nicht geschah, wurde der Beschwerdeführer mit hg. Beschluss vom 23.3.2016 nochmals aufgefordert, das angesprochene Urteil sowie die "weiteren Unterlagen" dem Gericht vorzulegen. Auch dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer nicht nach, weshalb etwaige objektive Beeinträchtigungen der Vermietungstätigkeit zwecks Überprüfung alffälliger Unwälbarkeiten, vom Gericht nicht gewürdigt werden konnten, zumal dem aktenkundigen Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 26.8.2007 zu entnehmen ist, dass die Benützung der Räumlichkeiten und Vermietung der Hotelzimmer auch mit den aufgelisteten Schäden und Gebrauchsspuren möglich sei.

Soweit der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 13.1.2017 angibt: "die relevanten Verluste 2006-2008 sind nicht so hoch, dass ein Gesamtgewinn auszuschließen ist", verkennt er insoweit die Rechtslage, als der für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit absehbare Zeitraum gemäß § 2 Abs 3 LVO eben 25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung umfasst und somit nicht bloß den hier gegenständlichen Streitzeitraum. Zudem ist die Frage eines möglichen Gesamtüberschusses als Beleg für die Absicht eines Steuerpflichtigen gemäß § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 LVO allein anhand objektiver Umstände glaubhaft zu machen. Eben hierzu dient die Vorlage entsprechender Prognoserechnungen, die jedoch durch den Beschwerdeführer nicht erfolgte.

Wenn der Beschwerdeführer im selben Schreiben weiters angibt: "Der Gasthof [1] wird nachweislich seit 2015 wieder gewinnbringend vermietet. Für den Gasthof [1] liegen neue Konzepte in Planung, die dann auch wieder Überschüsse ergeben werden" ist darauf hinzuweisen, dass es für die Frage einer objektiven Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit allein darauf ankommt, ob ein (durch eine aussagekräftige Prognoserechnung begründeter) Gesamtüberschuss erzielt werden kann, nicht hingegen, ob in einem konkreten Jahr ein positives Jahresergebnis entsteht (vgl VwGH 25.2.2003, 98/14/0088). Auch die bloße Bekundung, dass "neue Konzepte in Planung seien", kann ohne Vorlage ebensdieser Konzepte zur Überprüfung der in einer Prognoserechnung dargestellten Annahmen, von

vornherein nicht geeignet seien, eine objektive Ertragsfähigkeit zu begründen, kommt es hierfür doch allein auf nach außen erkennbar in Erscheinung tretende Handlungen und nicht auf bloße "Wunschvorstellungen" an (vgl VwGH 27.5.1999, 97/15/113).

Wenn der Beschwerdeführer im selben Schreiben abschließend angibt: "Zudem ist nicht ausgeschlossen, dass Verkäufe mit massiven Gewinnen erfolgen, die dann in einer Gesamtgewinnbetrachtung einzufließen haben", ist dies schon deshalb nicht in die Liebhabereibeurteilung miteinzubeziehen, weil das dbzgl Vorbringen bloß theoretischer Natur bleibt, keine konkreten Maßnahmen aufgezeigt werden und vom Beschwerdeführer auch nicht glaubhaft gemacht wurde, dass der Verkauf der Vermietungsobjekte Teil einer einheitlichen Planung der Einkünfte gewesen wäre (vgl vS VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 17.12.2002, 99/14/0230 und VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 37 BAO treten die durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14) geänderten bzw eingefügten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung am 1.1.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden. Davon abweichend ist gemäß § 323 Abs 42 BAO in Fällen wie dem vorliegenden (hinsichtlich 2007 und 2008: Berufungsvorlage vor dem 1.1.2014 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) die Bestimmung des § 262 BAO (verpflichtende Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung) nicht anwendbar.

Die Liebhabereiverordnung stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften anzunehmen. Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zutreffend davon aus, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs 1 LVO handelt (vgl zB VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070).

Die im gegenständlichen Fall vorliegende Vermietung von Gebäuden, die zum Betrieb zweier Hotels und eines Restaurant dienen, stellt eine entgeltliche Gebäudeüberlassung nach § 2 Abs 3 LVO dar (vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁴, § 2 Tz 544 und bereits Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 2 Tz 30.1).

Gemäß § 2 Abs 3 LVO ist das Vorliegen einer Absicht iSd § 1 Abs 1 LVO in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder

Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). § 2 Abs 2 LVO betreffend einen Anlaufzeitraum ist gemäß Abs 3 nicht auf entgeltliche Gebäudeüberlassungen anzuwenden.

Beginnt ein Steuerpflichtige daher mit der Vermietung eines Gebäudes und führt dies zum Entstehen von Jahresverlusten, erfolgt die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, nicht anhand einer Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 LVO. Bei einer solchen Vermietung kommt es ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften (vgl VwGH 15.11.2011, 2011/15/0117 und VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182).

Nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen konnte die objektive Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietungstätigkeit hinsichtlich beider Beurteilungseinheiten nicht bejaht werden. Das Vorliegen einer objektiven Ertragsfähigkeit stellt allerdings gemäß § 1 Abs 1 LVO die notwendige Voraussetzung dar, um von einer nachvollziehbaren Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, ausgehen zu können.

Mangels einer solchen nachvollziehbaren Absicht, kommt jedoch auch die in § 1 Abs 1 LVO grundsätzlich normierte Einkünftevermutung nicht zur Anwendung.

Es kann daher keine Rechtswidrigkeit darin erkannt werden, dass die belangte Behörde die gegenständliche Vermietungstätigkeit nicht als steuerlich maßgebliche Einkunftsquelle anerkannt hat.

Hinsichtlich des Jahres 2006 war der angefochtene Einkommensteuerbescheid im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2009 gemäß § 279 Abs 1 BAO abzuändern, da der Beschwerdeführer im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vor der belangten Behörde Steuerberatungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht sowie für veranlagte Einkünfte aus Kapitalvermögen die Endbesteuerung gewählt hat.

Da im vorliegenden Fall eine Ungewissheit nicht (mehr) vorliegt (vgl VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024), kommt eine vorläufige Abgabenfestsetzung nach § 200 Abs 1 BAO nicht (mehr) in Betracht, weshalb die von der belangten Behörde bislang bloß vorläufig erlassenen Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2006 bis 2008 nunmehr gemäß § 279 Abs 1 BAO in endgültige Abgabenfestsetzungen abzuändern waren.

Zur Verjährungseinrede des Beschwerdeführers genügt der Hinweis auf § 209a Abs 1 BAO.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 27. März 2017