

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache I C und D, Str, 9999 E, vertreten durch die F Wirtschaftstreuhand-gesellschaft OG, Str1, 9998 G, über die Beschwerde vom 12.02.2014 gegen die (gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen) Bescheide des Finanzamtes H betreffend die Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO der Jahre 2007 bis 2010 alle mit Ausfertigungsdatum 10.02.2014

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO der Jahre 2007 bis 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzten Abgabe betragen:
steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe 2007: € 26.653,15, Zahllast
(Erwerbsteuer) € 5.327,13.

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

Hinweis

Das Erkenntnis wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Gesellschafter der Beschwerdeführerin "I C und D" (kurz: Bf.) sind deutsche Staatsbürger, die im Jahr 2006 in Österreich einen Bauplatz erworben und dort ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung errichtet haben. Trotzdem die Gesellschafter laut Kaufvertrag die Verpflichtung eingegangen sind, das erworbene Grundstück nicht als Freizeitwohnsitz zu verwenden, beantragte die Bf. im Hinblick auf eine beabsichtigte Gästevermietung beim zuständigen Finanzamt eine Steuernummer und erklärte auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 zu verzichten. Die Bf. reichte für das Jahr 2006 und die Folgejahre 2007 bis 2012 Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen über Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften ein.
2. Das Finanzamt fertigte für die Jahre 2007 und 2008 am 11.1.2010, für 2009 am 19.10.2010 und für 2010 am 10.5.2011 erklärungsgemäße vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO aus. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass weiterhin Ungewissheit bezüglich der Erfolgsaussichten der Vermietungstätigkeit bestehe. Für die Frage ob Liebhaberei vorliege, sei die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre, insbesondere das Zutreffen der Umsatz- und Zinsentwicklung laut Prognoserechnung von Bedeutung.
3. Im Zuge einer die Jahre 2007 bis 2012 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest (Bericht vom 6.10.2013, ABNr. 12), dass die Vermietungstätigkeit der Bf. als Liebhabereitätigkeit einzustufen sei. Die Tz. 1 des Berichtes lautet: *"I C und D errichteten im Jahr 2006 und Folgejahren ein Wohnhaus in E, in dem neben einer Wohnung für die Familie I auch 2 Appartements (richtigerweise aber ein Appartement laut Bauplan) für eine Vermietung an Feriengäste vorgesehen ist. Mit der tatsächlichen Vermietung der Appartements wurde im Jahr 2007 begonnen. Aus den Kosten für die Errichtung des Gebäudes wurden ab 2006 und Folgejahre Vorsteuerbeträge angesetzt, bzw. für die Mietentgelte die Umsatzsteuer entrichtet. Da die Vermietung von 2 Appartements unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung zuzuordnen ist, wurde bereits im Jahr 2006 eine Prognoserechnung vorgelegt. Die Veranlagung ab dem Jahr 2007 erfolgte aufgrund der gegebenen Liebhabereivermutung vorläufig. Die vorgelegten Zahlen der Prognoserechnungen vom 15.11.2006, sowie einer weiteren Prognoserechnung vom 4.1.2010 entsprechen in keinsten Weise den realen Betriebsergebnissen. Trotz den intensiven Bemühungen der Familie I konnten die prognostizierten Mieteinnahmen nicht erreicht werden. Nach der Besprechung am 25.09.2013 in E wurde von der Familie I Bedenkzeit erbeten und anschließend eine weitere Prognoserechnung, datiert mit 01.10.2013, vorgelegt. Die in der neuen Prognoserechnung vorgelegten Mieteinnahmen durch eine beabsichtigte "Aufstockung der Vollbelegstage" erscheinen nicht glaubwürdig.*

Die angesetzte Schuldentilgung in den Jahren 2017 und 2021 kann in einer seriösen Prognoserechnung keinen Niederschlag finden.

Steuerliche Würdigung:

In den Jahren 2006 bis 2012 wurde bisher ein Gesamtverlust von € 66.130,20 erwirtschaftet. Auch beim Ansatz von optimalen Betriebseinnahmen in den folgenden Jahren ist ein Gesamtergebnis im Betrachtungszeitraum (21 Jahre) nicht realistisch. Die Vermietungstätigkeit der Familie I ist als Liebhabereitätigkeit zu beurteilen und ist somit steuerlich unbeachtlich.

Die bisherig getätigten Umsätze sind als steuerfreie Umsätze, unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges, zu werten.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden mit 0 festgesetzt.

Die angesetzten Vorsteuern aus dem Jahr 2006 in Höhe von € 26.403,25 sind im Jahr 2007 zur Gänze als Vorsteuerkorrektur gem. § 12/11 UStG anzusetzen, da die Vermietungstätigkeit erst im Jahr 2007 erfolgte.“

4. Diesen Feststellungen folgend erließ das Finanzamt für die Jahre 2007 bis 2010 - nach Aufhebung zunächst erlassener Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatzsteuer und die Feststellung von Einkünften - schlussendlich mit Ausfertigungsdatum 10.2.2014 endgültige Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide. In der dazu separat ausgefertigten Bescheidbegründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Es wird der vorläufige Bescheid endgültig gestellt, da die damalige Unsicherheit weggefallen ist. Die Liebhabereivermutung konnte nicht widerlegt werden. Bis jetzt wurden beim Finanzamt drei Prognoserechnungen eingereicht. Die vorgelegten Zahlen der Prognoserechnungen vom 15.11.2006 sowie einer weiteren Prognoserechnung vom 04.01.2010 entsprachen in keinsten Weise den tatsächlichen Betriebsergebnissen. In den vorangegangenen Eingaben wird darauf hingewiesen dass man die Einkünfte durch Anwesenheit vor Ort erhöhen möchte. Dem ist zu entgegen dass bereits im Jahr 2006 gegenüber der Finanzverwaltung bekannt gegeben wurde, dass man eine Verlegung des Wohnsitzes ca. ab dem Jahr 2014 in Betracht zieht. In den zwei ersten Prognoserechnungen wurde diesem Umstand mit etwaigen höheren Einnahmen ab diesem Zeitpunkt nicht Rechnung getragen. Es erscheint der Abgabenbehörde unglaublich, dass sich die Einnahmen derart steigern werden. Vielmehr ist zu bemerken, dass es bisher ausschließlich im Jahr 2008 Einnahmen in Höhe von € 30.497 gab. Diese sind auf außergewöhnliche Einnahmen, nämlich einer Versicherungsentschädigung in Höhe von € 25.000 zurück zu führen und es standen diesen Einnahmen keine entsprechenden Ausgaben gegenüber. In der von der Abgabenbehörde erstellten Prognoserechnung wurden die angesprochenen erhöhten Einnahmen miteingerechnet, jedoch nicht in dem Ausmaß wie von den Berufungswerbern angenommen. Für die sonstigen Werbungskosten wurde der Durchschnittswert der ersten 6 Jahre angenommen. Auch die Instandsetzungskosten wurden mit durchschnittlich € 200 Jahr sehr niedrig angesetzt. Die AfA und Finanzierungskosten wurden aus der

zuletzt abgegebenen Prognoserechnung vom 01.10.2013 übernommen. Nach einem Betrachtungszeitraum von 21 Jahren ergibt sich ein Gesamtverlust von ca. € 12.000. Somit ist die Vermietungstätigkeit der Pflichtigen als Liebhabereitätigkeit zu beurteilen und in weiterer Folge ist sie steuerlich unbeachtlich. Die bisherigen Umsätze sind als steuerfreie Umsätze unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges zu werten. "

5.1. Für die Jahre 2011 und 2012 wurden am 11.10.2013 Erstbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer und über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO ausgefertigt.

6. Mit Schreiben vom 15.10.2013 erhob die Bf. unter anderem gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für die Jahre 2011 und 2012 Berufung.

7. Gegen die nunmehr am 10.2.2014 erlassenen endgültigen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide der Jahre 2007 bis 2010 wurde mit Eingabe vom 12.2.2014 Beschwerde eingebracht und beantragt, die Ausfertigung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO aus verfahrensökonomischen Gründen entfallen zu lassen und die Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

8. Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht beide Beschwerden mit Vorlagebericht am 2.5.2014 zur Entscheidung vor. Die Beschwerde vom 15.10.2013 gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid 2011 und 2012 ist hier nicht Gegenstand des Verfahrens.

II. Rechtslage

1. Gemäß § 262 Abs. 2 lit. a und lit. b BAO kann die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

2. Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 zählen.

3. 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, LVO), in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, lautet auszugsweise:

"Abschnitt I

Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1 Abs. 1 LVO: Einkünfte liegen 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.

Abs. 2: Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

Z 1: ...

Z 2: ... oder

Z 3: aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

§ 2. ...

Abs. 4: Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen

Abschnitt II

Umsatzsteuer

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

4. Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

5. Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. VwGH 29.1.1997, 97/13/0015; VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

III. Sachverhalt

1. Die Gesellschafter der Bf. sind deutsche Staatsbürger, die in Deutschland eine Gärtnerei betreiben.

2. Die Gesellschafter der Bf. erwarben im Jahr 2006 in E in Österreich ein Baugrundstück und errichteten darauf ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung, Carport und Schuppen (Kaufvertrag vom 29.5.2006).

3. Laut Bauplan (Bauakt der Gemeinde und Einheitswertakt des Finanzamtes) befinden sich im Untergeschoß unter anderem eine abgeschlossene Wohnung bestehend aus den Räumen: Wohnen-Essen-Kochen, Schlafzimmer, Dusche mit WC. Außerhalb der Wohnung liegt ein separates Zimmer mit Dusche und WC. Im Erdgeschoß liegt ebenfalls eine Wohnung umfassend die Räume Kochen-Essen-Wohnen, Schlafzimmer, Dusche mit WC. Weiters ist auf dieser Ebene ein separates Zimmer und eine über eine Diele erreichbare Dusche mit WC vorhanden.

4. Im Spruch des Baubescheides vom 22.8.2006 der Gemeinde E wurde für das Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung, Carport und Schuppen folgender Verwendungszweck bestimmt: *"Wohnhaus zur Befriedigung eines ganzjährigen, mit dem Mittelpunkt der Lebensbeziehungen verbundenen Wohnbedürfnisses"*.

5. Die Bf. teilte mit Schreiben vom 24.4.2006 dem zuständigen Finanzamt mit (Fragebogen Verf 16), Einkünfte aus einer Gästevermietung erzielen zu wollen. Sie gab gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) und beantragte die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

6. Die Bf. erklärte unter anderem auch in den Beschwerde Jahren 2006 bis 2010 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

7. In der am 12.7.2007 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2006 beantragte die Bf. Vorsteuern in Höhe von € 26.403,25.

7.1. Das Finanzamt fertigte am 16.7.2007 einen erklärungs gemäßen Umsatzsteuerbescheid 2006 aus, der in Rechtskraft erwuchs. Mit Ablauf des Jahres 2012 ist hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 die Festsetzungsverjährung eingetreten.

8. Im Jahr 2006 sind erstmalig Aufwendungen für das Vermietungsobjekt (iSd § 2 Abs. 4 LVO) angefallen, im Jahr 2007 wurde erstmals vermietet.

9. Die Vermietungstätigkeit der Bf. ist objektiv nicht geeignet, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen.

IV. Beweiswürdigung

In Streit steht, ob die Vermietungstätigkeit der Bf. geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Während die Abgabenbehörde von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereitigkeit ausgeht, vertritt die Bf. den Standpunkt bis 2026 "ein prognostiziertes positives Ergebnis" erreichen zu können.

Die Feststellungen zu den Punkten III.1. bis 8. ergeben sich aus den vorliegenden Akten beziehungsweise den angezogenen Urkunden.

Die getroffene Feststellung zu Punkt III.9. gründet sich auf folgende Überlegungen im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO:

1. Die Bf. erklärte in den Jahren 2006 bis 2014 folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2007 bis 2010 erklärungs gemäße vorläufige Veranlagung):

Jahre	Einkünfte (Verluste) €	erklärte Einnahmen €
2006	-3.356	0
2007	-23.082	1.592
2008	(inkl. Versicherung + 25.869) -2.148	30.497
2009	-15.834	6.221
2010	-9.649	6.157
2011	-7.498	8.230
2012	-4.569	12.140
2013	-4.757	11.374
2014	-267	17.004
	-77.160	

2. Die Bf. legte dem Finanzamt am 15.11.2006 folgende Prognoserechnung vor (€):

Jahr	Einnahmen	AfA	Zinsen	so. Ausg.	+/-
2006	0	0	6	2	-8
2007	5	6	10	3	-14
2008	12	6	10	3	-7
2009	12	6	10	3	-7
2010	12	6	8	3	-5
2011	12	6	8	3	-5
2012	12	6	8	3	-5
2013	12	6	8	3	-5
2014	12	6	4	3	-1
2015	12	6	2	3	+1
2016	14	6	0	3	+5
2017	14	4	0	3	+7
2018	14	4	0	8	+2
2019	14	4	0	4	+6
2020	14	4	0	4	+6
2021	14	4	0	4	+6
2022	14	4	0	4	+6

2023	14	4	0	4	+6
2024	14	4	0	9	+1
2025	15	4	0	4	+7
2026	15	4	0	4	+7
	+257	-100	-74	-80	+3

3. Der Steuerberater der Bf. teilte mit Schreiben vom 20.1.2007 dem Finanzamt mit, dass der Anteil der privaten Nutzung des Einfamilienhauses 11,46 % betrage, weil die Gesellschafter lediglich ein Zimmer und das gegenüberliegende Bad (Dusche und WC) im Erdgeschoß benützen würden, was in der Prognoserechnung berücksichtigt worden sei.

4. Am 29.12.2009 wurde dem Finanzamt Folgendes (auszugsweise wiedergegeben) mitgeteilt:

"Herr I C war heute in unserer Kanzlei und hat die Unterlagen für das Jahr 2009 überbracht und die seit längerem offenen Fragen beantwortet. Die reale Situation stellt sich demgemäß wie folgt dar: ...

Da Familie I nicht wie geplant des Öfteren in E anwesend sein kann, hat sie nach dem Wasserrohrbruch Mitte Juli 2008 entschlossen, nicht mehr das DZ 1 im EG mit der gegenüberliegenden Sanitäreinheit für Eigenzwecke laufend selbst zu nutzen, sondern das Schlafzimmer in der Wohnung im EG mit der vis a vis gelegenen Sanitäreinheit. Die Kücheneinheit in der nämlichen Wohnung dient der Frühstückszubereitung und der Wohnbereich wird sowohl von den Gästen als auch von Familie I für die Frühstücks- und Essenseinnahme sowie als Aufenthaltsraum genutzt.

Die Wohnung 2 im EG/Tiefparterre wird seit 1.2.2009 an Familie J dauervermietet um einen Mietzins von EUR 220/Monat, die restlichen Räumlichkeiten werden an wechselnde Gäste vermietet.

Diese Form der Bewirtschaftung werde aufrecht bleiben bis die Eheleute I ihren Gartenbaubetrieb in Deutschland endgültig ihrem Sohn übergeben und in Pension gehen können. Ab diesem Zeitpunkt ist eine Übersiedlung nach E geplant. Welche Räume dann von Fam. I eigengenutzt werden, ist dzt. nicht bekannt.

Mitte Juli 2008 kam es aufgrund eines Materialfehlers bei einem Eckventil zu einem folgeschweren Wasserschaden im Haus Toskana in E. Aufgrund der späten Feststellung des Schadens war das gesamte Objekt entweder direkt oder wegen Folgeschäden (Setzungen, Risse etc.) betroffen.

Die Versicherung regelte den Schaden im Wege einer einmaligen Vergleichszahlung, die alle wie immer gearteten Folgewirkungen beinhaltete. Das Haus war infolge des Wasserschadens den ganzen Sommer über nicht benutzbar. Deshalb konnten keine Einnahmen erzielt werden."

Aufgrund dieser endgültigen abgeklärten Nutzungsverhältnisse entfielen auf die Privatnutzung ein Anteil von 16,55 %.

5. Am 4.1.2010 wurde dem Finanzamt eine weitere Prognoserechnung wie folgt vorgelegt (€):

Jahr	Einnahmen	AfA	Zinsen	So. Ausg.	+/-
2006	0	0	2	1	-3
2007	2	4	15	6	-23
2008	30	4	15	13	-2
2009	3	4	9	6	-16
2010	10	4	7	5	-6
2011	11	4	5	4	-2
2012	12	4	5	4	-1
2013	12	4	5	4	-1
2014	12	4	4	4	0
2015	12	4	2	4	2
2016	13	4	0	4	5
2017	13	4	0	4	5
2018	13	4	0	8	1
2019	13	4	0	4	5
2020	14	4	0	4	6
2021	14	4	0	4	6
2022	14	4	0	4	6
2023	14	4	0	4	6
2024	14	4	0	9	1
2025	15	4	0	4	7
2026	15	4	0	4	7
	256	-80	-69	-104	3

6. Am 1.2.2013 teilte die Bf. mit, dass es leider richtig sei, dass die Prognoserechnung vom 4.1.2010 nicht erfüllt werden könne. Der massive Wasserschaden habe eine reguläre Vermietung über einen Zeitraum von zwei Jahren nicht zugelassen. Die Belegung einer Einheit mit einem Langzeitmieter sei zwischenzeitlich gelöst worden und habe nicht das gewünschte Ergebnis gebracht. Ein weiterer Grund sei das berufliche

Anwesenheitserfordernis der Gesellschafter in Deutschland im eigenen Gärtnereibetrieb, bevor die Übergabe an den Sohn möglich sei. Die Erreichung eines Gesamtüberschusses im Beobachtungszeitraum sei zugegebenermaßen ein ambitioniertes Ziel, erscheine aber noch immer im Bereich des Möglichen/Wahrscheinlichen zu liegen.

7. Mit Schreiben vom 29.4.2013 führte der Steuerberater im Namen der Bf. weitere Gründe ins Treffen, die zur Abweichung von der Prognoserechnung führten.

Neben den bereits erwähnten Gründen (wie Wasserschaden, Dauermieter, spätere Pensionierung, deshalb Unabkömmlichkeit in Deutschland), sei die Preisgestaltung nicht adäquat gewesen, Mitbewerber lägen merklich darunter, weshalb die Kalkulation markgerecht angepasst worden sei. Die Homepage sei längere Zeit nicht serviciert worden und sei nicht ansprechend gestaltet gewesen, das habe man geändert. Aus den vorangeführten Gründen sei das unzweifelhaft vorhandene Gästepotenzial unzureichend angesprochen worden (erreicht 50 - 60 VBT, der Schnitt liege bei 200 VBT). Ab 2014 werde der Gesellschafter in Pension gehen und beabsichtige den Wohnsitz nach Österreich zu verlegen. Damit sei eine Vollbewirtschaftung der Vermietung und eine Stammgastgewinnung möglich. Die Fehler/Versäumnisse der Vergangenheit seien erkannt und größtenteils behoben worden. Den Gesellschaftern seien die Folgen des Nichterreichens der Prognosezahlen durchaus bekannt, vertreten dennoch der Ansicht ein positives Gesamtergebnis erreichen zu können.

8. Aufgrund der Besprechung am 25.9.2013 im Zuge der Betriebsprüfung legte die Bf. am 1.10.2013 eine weitere Prognoserechnung vor, die wiederum eine andere Entwicklung aufzeigte (€):

Jahr/Tage	Einn.	AfA	Zinsen	So.Ausg.	+/-
2006-2012					-66
2013	13	4,5	4	6	-1,5
2014/65T	13	4,5	4	5 HWS	-0,5
2015/80T	16	4,5	4	5	2,5
2016/90T	18	4,5	4	5	4,5
2017/100T	20	3	3	5Tilgung60	9
2018	20	3	3	9	5
2019	20	3	3	5	9
2020	20	3	3	5	9
2021	20	3	2	5Tilgung40	10
2022	20	3	2	5	10
2023	20	3	2	5	10
2024	20	3	2	10	5

2025	20	3	2	5	10
2026	20	3	2	5	10
	280	48	40	80	26

9. Das Finanzamt stellte in der Begründung zu den am 10.2.2014 ausgefertigten Bescheiden fest, dass die in den Prognoserechnungen vom 15.11.2006 und vom 4.1.2010 mitgeteilten Zahlen in keiner Weise den tatsächlich erzielten Vermietungsergebnissen entsprochen haben.

Es nahm eine Adaption dieser beiden Prognoserechnung - unter Mitberücksichtigung der am 1.10.2013 (nach Abschluss der Betriebsprüfung erstellten) eingereichten geänderten Prognoserechnung vor und gelangte, wie in der Bescheidbegründung ausgeführt (siehe Punkt I.4.)

- unter Ansatz der für die Jahre 2006 bis 2012 tatsächlich erklärten Einnahmen und Werbungskosten sowie
- einer Erhöhung der Einnahmen 2013 und 2014 auf € 13.000, 2015 und 2016 auf € 16.000 und von 2017 bis 2026 auf € 18.000 und
- unter Ansatz einer AfA 2013 bis 2016 von € 4.000, ab 2017 bis 2026 von € 3.000 und
- unter Ansatz von Zinsen 2013 bis 2016 von € 4.000, ab 2017 bis 2020 von € 3.000, ab 2021 bis 2026 von € 2.000 sowie
- unter Ansatz von moderaten Instandhaltungskosten in Höhe von € 200 ab 2014 bis 2026 im Beobachtungszeitraum auf einen Werbungskostenüberhang von € -12.057.

10. In der Beschwerde vom 12.2.2014 blieb die vom Finanzamt adaptierte Prognoserechnung, aufgrund der im Beobachtungszeitraum von 21 Jahren von einem Werbungskostenüberschuss von über € 12.000 auszugehen sei, in allen Details unbeanstandet. Die Bf. brachte lediglich vor, dass mit größerer Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden könne, dass ihre Prognose (vom 1.10.2013) die einen Gesamtgewinn von € 26.000 ausweise zutreffe.

11. Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind aber nicht Wunschvorstellungen der Vermieterin, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischweise erzielbar sind (vgl. VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182).

12. Bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose ist auf tatsächliche Umstände, die sich im Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024; VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182).

13. Tatsache ist, dass in den Jahren 2006 bis 2014 ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet wurden, die sich auf insgesamt € 77.160 (siehe Punkt IV.1.) beliefen. Unter Berücksichtigung der von der Abgabenbehörde in ihrer Prognoserechnung für die Jahre 2015 bis 2021 in Ansatz

gebrachten hochgerechneten Einnahmen und der adaptierten Werbungskosten (AfA, Zinsen und Instandhaltung) ergibt sich am Ende des Beobachtungszeitraumes - sohin hier im 21. Jahr ab Errichtung des Einfamilienhauses und dem ersten Anfallen von Werbungskosten im Jahr 2006 - ein Werbungskostenüberschuss von rund € 13.000. Eine Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Vermietungsergebnisse der Jahre 2006 bis 2014 in Höhe von € 77.160 mit den prognostizierten Ergebnissen laut der Prognoserechnung vom 15.10.2006 führt zu einem Werbungskostenüberschuss von rund € 11.000.

14. Der gestiegene Gesamtwerbungskostenüberschuss findet seine Ursache unter anderem auch darin, dass die Bf. nach der Prognose vom 15.11.2006 wie auch nach der vom 4.1.2010 offensichtlich von einer Kredittilgung im Jahr 2015 ausgegangen ist und deshalb ab dem Jahr 2016 keine Zinsbelastung mehr ausgewiesen hat. In der nach der abgabenbehördlichen Prüfung errichteten dritten Prognoserechnung vom 1.10.2013 ging die Bf. wiederum (ab 2016 und Folgejahre) von einer Zinsbelastung aus und sah in den Jahren 2017 und 2021 Sondertilgungen von € 60.000 und € 40.000 vor. Die Tatsache, dass die Bf. zunächst im Vorhinein eine Tilgung der Kreditverbindlichkeit im Jahr 2015 geplant hatte, von diesem Vorhaben aber letztlich im Jahr 2013 abgegangen ist, spricht nicht für eine seriös erstellte Prognoserechnung im Jahr 2006. In eine Prognoserechnung finden lediglich bereits im Vorhinein geplante Tilgungen Eingang und steuerlich Anerkennung, Sondertilgungen sind hingegen aus den Prognoserechnungen auszuklammern (vgl. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028). Die Nichttilgung des Fremdkapitals zum ursprünglich vorgesehenen Rückzahlungszeitpunkt laut der Prognose vom 15.11.2006 bewirkt jedenfalls eine Verlängerung des Zeitraumes innerhalb dessen ein Gesamterfolg erzielbar wäre.

15. In diesem Zusammenhang ist jedenfalls auch aufzuzeigen, dass in der Überschussrechnung für die Jahre 2008 bis 2010 für die Reinigung (Konto 7200) der Mietobjekte lediglich Kosten in Höhe von € 15,53, € 51,01 und € 28,14 verbucht wurden. Dass diese Aufwendungen die tatsächlich angefallenen Reinigungskosten widerspiegeln, ist sehr unwahrscheinlich. Für die Gästebetreuung (Frühstückszubereitung) wurden keine Kosten ausgewiesen. Diese Tätigkeit konnte auch nicht von den nicht vor Ort lebenden Gesellschaftern erfüllt werden (siehe Punkt IV. 4., 6. und 7.). Ein adäquater Aufwand hätte jedenfalls in einer seriösen Prognoserechnung Eingang finden müssen und würde ebenfalls zu einer Verlängerung des Zeitraumes binnen dessen ein Gesamterfolg erzielbar wäre beitragen.

16. Wie die Abgabenbehörde ausführte, hatte die Bf. dem Umstand, dass die Gesellschafter im Jahr 2014 ihren Hauptwohnsitz am Vermietungsobjekt begründen wollten, was laut Melderegister (bloß deklarativ) auch der Fall ist, bereits in der Prognoserechnung vom 15.11.2006 auf der Einnahmenseite Rechnung getragen. Höhere Einnahmen wurden offensichtlich aufgrund der Begründung eines Hauptwohnsitzes als nicht erzielbar betrachtet. Auch hat die Abgabenbehörde darauf hingewiesen, dass der geringe Werbungskostenüberschuss im Jahr 2008 lediglich aufgrund der

außerordentlichen Versicherungsleistung von über € 25.000 und nicht aufgrund erzielter Mieterlöse entstanden ist.

Die Bf. machte den im Juli 2008 eingetretenen Wasserschaden für das Fehlen von Mieteinnahmen verantwortlich. Bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietung können im Rahmen der Prognose allenfalls dann "fiktive Einnahmen berücksichtigt werden, wenn nachträglich Unwägbarkeiten, die nicht vorhersehbar waren, eingetreten sind und zu Einnahmenausfällen geführt haben (vgl. VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182). Im gegenständlichen Beschwerdefall hat die Bf. im Schreiben vom 29.12.2009 zunächst von einer Unbenutzbarkeit des Hauses während des Sommers 2008 gesprochen. Im Schreiben vom 1.2.2013 modifizierte sie ihr Vorbringen - wohl im Hinblick auf der hinter den prognostizierten Ergebnisse zurückgebliebenen tatsächlichen Erlöse - dahingehend, dass eine reguläre Vermietung über zwei Jahre nicht stattfinden hätte können. Diese Aussagen sind widersprüchlich. Entgegen der letzteren Behauptung wurden für die Jahre 2008, 2009 und 2010 Mieterlöse erklärt (siehe Punkt IV.1) und scheinen in der Überschussermittlung 2008 bis 2010 auf den Konten Kurtaxe und Fremdenverkehrsbeitrag aufwandsmäßig erfasste Beträge auf. Der Entfall von Mieteinnahmen im Sommer 2008 wurde durch Ansatz der außerordentlichen Versicherungserträge mehr als ausgeglichen, weshalb in der Prognose nicht weitere fiktive Mieteinnahmen zu berücksichtigen waren.

17. Tatsache ist aber auch, dass die Bf. in Bezug auf die Steigerung der Mieteinnahmen mit den ihr zur Verfügung stehenden Mieträumlichkeiten jedenfalls beschränkt war. In diesem Einfamilienhaus befinden sich zwei abgeschlossene Wohnungen und zwei separate Schlafzimmer, wobei für ein Schlafzimmer die Dusche mit WC nur über die Diele erreichbar ist (siehe Punkt III.3.). Eine Steigerung von Einkünften aus der Vermietung eines Schlafzimmers ohne integriertem Sanitärbereich ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht en vogue und speziell im Hinblick auf den angebotenen Standard der Tiroler Tourismusbranche unglaubwürdig.

18. Dass die Gesellschafter der Bf. in Deutschland einen Gewerbebetrieb betreiben und für die Betreuung des in Österreich gelegenen Mietobjekts nicht vor Ort sind, war bereits beim Kauf des Grundstückes und der Errichtung des Gebäudes bekannt und Faktum bei der Erstellung der Prognose vom 15.11.2006. Wenn die Bf. nunmehr andenkst (Schriftsatz vom 29.4.2013), die Nächtigungen durch eine Vorortbewirtschaftung steigern zu können (siehe Ausführungen Punkt IV.15.), ist dem entgegen zu halten, dass ein ständiger Wohnsitz der Gesellschafter in diesem Einfamilienhaus auch einen adäquaten Wohnbereich erforderlich macht. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird hierfür lediglich ein Schlafzimmer mit einer außerhalb des Zimmers gelegenen Dusche mit WC, welche nur durch Querung des auch Gästen dienenden Wohnraumes erreichbar ist, nicht genügen. Diese Ansicht vertrat die Bf. im Übrigen selbst im Schreiben vom 29.12.2009, indem sie eine weitere Privatnutzung von Räumlichkeiten bei Verlegung des Wohnsitzes nicht ausschloss (siehe Punkt IV.4.).

19. Der Bf. kann nur beigespflichtet werden, dass die von ihr objektiv an den Tag gelegte Bewirtschaftung in Form einer nicht adäquaten Preisgestaltung (Mitbewerber lägen darunter), einer zeitweisen Vermietung einer Wohnung an einen Langzeitmieter um lediglich € 200 pro Monat, eine nicht servierte sehr einfach gestaltete Homepage, die eigene Abwesenheit vor Ort, wobei eine Fahrtstrecke von K nach E laut ÖAMTC Routenplaner immerhin 472 km beträgt, nicht einem marktgerechten Verhalten entsprochen hat (siehe Punkt IV.6. und 7.).

20. Der Prognosezeitraum beginnt mit Anschaffung des Vermietungsobjekts. Stellt sich im gegenständlichen Fall im Beobachtungszeitraum heraus, dass die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten zurückbleiben, die Werbungskosten die prognostizierten Werbungskosten übersteigen, ist es gerechtfertigt die Prognose in Zweifel zu ziehen. Im gegenständlichen Beschwerdefall kommt hinzu, dass in der Prognoserechnung vom 15.11.2006 der Ansatz von anderweitigen zukünftig anfallenden Kosten unterlassen wurde, wie jene für Instandhaltung und Reparaturen, für Reinigung und Gästebetreuung. Außerdem ging die Bf. auch von ihrer ursprünglich im Jahr 2015 vorgesehenen Tilgung der Kreditverbindlichkeiten ab.

21. Die Abgabenbehörde hat die Vermietungstätigkeit einkommensteuerlich daher zu Recht als Liebhaberei beurteilt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes standen bei den Gesellschaftern der Bf. mit dem Erwerb des Grundstückes und dem Bau des Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung nicht das marktgerechte Streben nach Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund, sondern waren Motive wie Kapitalanlage, späterer Wohnsitz und das Lukrieren der Vorsteuern für ihr Handeln maßgebend.

V. Erwägungen

1. Die Voraussetzungen des § 262 Abs. 2 BAO sind im gegenständlichen Beschwerdefall erfüllt, weshalb das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde ohne vorherige Beschwerdeverentscheidung durch die Abgabenbehörde zu entscheiden hat.

2. Wurde festgestellt (Punkt III.9.), dass aus der gegenständlichen kleinen Vermietung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO innerhalb des Beobachtungszeitraumes - hier von 21 Jahren - ein Einnahmenüberschuss nicht erzielbar ist, ist von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit auszugehen.

3. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der Jahre 2007 bis 2010 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

VI. Umsatzsteuer 2007 bis 2010

1. Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzliche Bedeutung. Wenngleich im Bereich der Umsatzsteuer insbesondere in jenen Fällen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, sofort getroffen werden muss, weshalb eine Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 dann anzunehmen ist, wenn aus

der Betätigung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können, bedeutet dies nicht, dass in derartigen Fällen ein anderes Kriterium für die objektive Ertragstätigkeit herangezogen werden kann, als die Prognose auf die Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (vgl. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028). Eine als Liebhaberei beurteilte typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung ist auch umsatzsteuerlich stets insgesamt, also vom Beginn bis zu ihrer Beendigung bzw. bis zur Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit Liebhaberei.

2. War im Zeitpunkt der Feststellung, dass die ausgeübte Vermietungstätigkeit Liebhaberei darstellte, eine Korrektur der im Jahr 2006 geltend gemachten Vorsteuer aus den Gebäudeanschaffungskosten aufgrund der eingetretenen Festsetzungsverjährung nicht mehr möglich, kann eine solche nicht im Folgejahr durch eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 nachgeholt werden.

3. § 12 Abs. 11 UStG 1994 bestimmt: Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht § 12 Abs. 10 UStG 1994 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

4. § 12 Abs. 11 UStG 1994 regelt die Vorsteuerberichtigung bei Gegenständen, die der Unternehmer für das Unternehmen hergestellt oder erworben hat, aber (derzeit) nicht als Anlagevermögen verwendet (keine Anwendbarkeit des Abs. 10), und bei sonstigen Leistungen, die für das Unternehmen ausgeführt worden sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 323).

5. Eine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist im gegenständlichen Beschwerdefall ebenso nicht zulässig, da eine Tätigkeit, die nach der Liebhabereiverordnung umsatzsteuerrechtlich als Liebhaberei anzusehen ist (das sind Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 der LVO, bei denen die Annahme der Liebhaberei nicht nach § 2 Abs. 4 LVO widerlegt wird), ex lege keine unternehmerische Tätigkeit ist. Die Entgelte sind nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen, ein Vorsteuerabzug steht nicht zu. Der Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zur Liebhaberei ist kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG 1994⁴, § 2 Tz 261).

6. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird insoweit Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert, als ein Storno der Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 in Höhe von € 26.403,25 erfolgt.

7. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

VI. Unzulässigkeit der ordentlichen 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. Eine Revision ist nicht zulässig, da die Feststellung, dass die Vermietungstätigkeit Liebhaberei darstellt, im Wege der Beweiswürdigung zu treffen war (Punkt II.9. und IV.) und sich die Nichtanwendbarkeit einer Vorsteuerberichtigung bereits aus den gesetzlichen Regelungen des § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 ergibt.

Innsbruck, am 29. September 2016