

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die RichterIn

R

in der Beschwerdesache A, B C, vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Lehargasse 1, 1060 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen, vom 28. Juli 2010 und 16. August 2010, betreffend Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2009 und Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2001 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe:

Die Miteigentumsgemeinschaft (Bf.) erwarb im Jahr 2001 ein Reihenhaus in einem Ferienpark.

Um beurteilen zu können, ob die Vermietung des Reihenhauses zu Einkünften führen werde, ersuchte das Finanzamt anlässlich der Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2001 um Vorlage einer Prognoserechnung.

Laut dieser Prognoserechnung erwartete die Bf. bereits ab dem Jahr 2003 positive Einkünfte aus der Vermietung dieses Ferienhauses:

Jahr	Mieteinnahmen	AfA	Versicherung	Überschuss
------	---------------	-----	--------------	------------

2002	0	1.789,50	326	-2.115,50
2003	4.724	1.789,50	326	2.608,50
2004	4.900	1.789,50	326	2.784,50
2004	5.200	1.789,50	326	3.084,50
2006	5.500	1.789,50	326	3.384,50
2007	6.100	1.789,50	326	3.984,50

In einem weiteren Schreiben vom 28. Juli 2010 wies das Finanzamt darauf hin, dass die mit Schreiben vom 5. März 2002 prognostizierten Überschüsse aus Vermietung laut der nunmehr vorliegenden Steuererklärungen nicht erzielt worden seien. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes erscheine daher nicht mehr möglich. Die Bf. wurde aufgefordert, dazu eine Stellungnahme abzugeben und eine Aufstellung der Mieterlöse 2009 vorzulegen.

In der Stellungnahme vom 12. August 2010 führte die Bf. aus, die Erzielung der prognostizierten Überschüsse sei aus vielerlei Gründen vorerst nicht zu möglich:

In den letzten Jahren seien in dieser Region vier ungarische Hotels und 60 weitere Ferienhäuser gebaut worden. Der eigene sich im Ferienpark befindliche Wellnessbereich sei nach Beendigung der Skisaison bis Ende Mai (bzw. 3-4 Monate im Jahr) geschlossen. Darauf müssten die Gäste hingewiesen werden, was Absagen bzw. Buchungsstornos zur Folge hätte. Es gebe zwar Kontakt zu zwei internationalen Reisebüros, jedoch sei es noch nicht gelungen, Gäste von der Straße an den Haaren heranzuziehen um Mieteinnahmen zu erhöhen. Es werde auch ersucht, bekannt zu geben, wie lange noch vermietet werden müsse um dem Gesetz Genüge zu tun.

Die Vermietungstage für das Jahr 2009 wurden mit 63 bekannt gegeben.

In den in der Folge ergangenen Nichtfestsetzungsbescheiden für die Streitjahre führte das Finanzamt unter Hinweis auf § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 aus, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmen nicht erwarten lässt, nicht unternehmerisch sei. In den Nichtfeststellungsbescheiden wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festgestellt, mit der Begründung, es liege keine Einkunftsquelle vor, da die gegenständliche Vermietung in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Das Unterschreiten einer prognostizierten Objektauslastung und angenommener Mieterlöse stelle keine Unwägbarkeit dar, sondern entspreche einem gewöhnlichen Risiko.

Dagegen wandte sich die Bf. mit dem Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde). Die steuerliche Vertretung führte darin aus, dass sie die Entwicklung der Verluste geprüft habe und in den neun in Rede stehenden Jahren in zwei Jahren auf positive Ergebnisse gestoßen sei. Gleichzeitig hätte sie für das Jahr 2010 einen Umsatz von bereits über 10.000 Euro feststellen können. Die Bf. hätte immer die Absicht verfolgt

die in Rede stehende Liegenschaft mit Gewinn zu vermieten, was sich in Anbetracht der kurzen Saison und der speziellen Konkurrenzsituation in den ersten acht Jahren nicht realisieren habe lassen. Für die wirtschaftlichen schlechten Ergebnisse der Vergangenheit sollte aber ein Steuerpflichtiger, der mit der Absicht des Überschusses an ein Projekt herangegangen sei, nicht nachträglich noch dadurch bestraft werden, dass er steuerlich die Nichtanerkennung aus der Vermietung und Verpachtung hinnehmen müsse. Hinsichtlich der Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer führte die steuerliche Vertretung aus: „Die umsatzsteuerliche Liebhaberei muss auch nach der Rechtsprechung des VwGH sofort getroffen werden (VwGH 3.11.1986, 86/15/0025 und 86/15/0105). Eine Tätigkeit, die bei der Sofortbeurteilung Zweifel offen lässt, ob die Ertragsfähigkeit gegeben ist, ist ustlich keine Liebhaberei (VwGH 16.12.1991, 90/15/0067)".

Die in der in der Folge ergangene Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) begründete das Finanzamt mit dem Verweis auf § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend die Nichtfeststellungsbescheide führte das Finanzamt aus, dass in den nunmehr neun berufsrelevanten Jahren in drei Jahren ein Überschuss erwirtschaftet worden sei. Im Jahr 2002 sei ein Überschuss von 19.559,62 erwirtschaftet worden. Diesem Überschuss stehe jedoch ein Verlust von 30.124 Euro im Jahr 2001 gegenüber. Diese beiden Ergebnisse seien vor allem durch die gewählte Bruttogewinnermittlung verursacht worden. In den Jahren 2004 und 2006 konnte jeweils ein Überschuss von 130 Euro und von 439,96 Euro erwirtschaftet werden. Es sei auf Grund der erzielten Ergebnisse und dem Verlauf der Vermietungstätigkeit nicht davon auszugehen, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne. Diese Feststellung sei von der Behörde nach einem Beobachtungszeitraum von 9 Jahren getroffen worden. Der Beobachtungszeitraum ermögliche der Behörde, bei einer anfangs noch ungewissen Entwicklung einer Betätigung, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen sei, diese Betätigung zu beobachten. Diese Beobachtung sei von der Behörde solange aufrecht zu erhalten, bis mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit beurteilt werden könne, ob die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum zu einem Gesamtüberschuss führen werde oder nicht. Unter Abwägung der bisherigen Ergebnisse der Vermietung könne nicht von einem Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ausgegangen werden. Auch die in der Berufung angeführte Umsatzsteigerung auf einen Gesamtumsatz von 10.000 Euro für das Jahr 2010 mag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Gehe man nicht von gestiegenen Aufwendungen aus (normalerweise werden auch die Aufwendungen bei einer besseren Auslastung steigen), so bedürfe es dennoch ca. sieben bis acht Jahre bei gleich bleibendem Umsatz um überhaupt die bisher angelaufenen Verluste ausgleichen zu können. Angesichts der bisherigen Auslastung und den angeführten Problemen bei der Vermietung (kurze Saison, spezielle Konkurrenzsituation) erscheine es daher als sehr unwahrscheinlich, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne. Das als ungünstig eingewandte Umfeld

(spezielle Konkurrenzsituation) und die kurze Saison sind nicht als Unwägbarkeiten anzusehen, weil Konkurrenzsituationen unterschiedlicher Art im Wirtschaftsleben häufig auftreten und die kurze Saison alle Ferienhausvermieter treffe.

In ihrem dagegen gerichteten Vorlageantrag führte die Bf. aus:

"Als Begründung führen wir an, dass die Berufungsvorentscheidung selbst die bisherige besondere Konkurrenzsituation anspricht, die die häufigen Negativergebnisse der Vermietungsaktivität als Ursache haben. Genau das umschreibt aber eindeutig, dass bei der Vermietung die Gewinnerzielungsabsicht immer im Vordergrund stand und Entwicklungen des Umfeldes für den einzelnen Ferienhausvermieter nicht absehbar waren. Ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes tatsächlich ein Gesamtgewinn erzielt wird ist dann unerheblich, wenn auftretende Verluste durch unvorhersehbare Ereignisse („Unwägbarkeiten“) verursacht wurden und die Kriterienprüfung eine Gewinnerzielungsabsicht ergibt. Darüber hinaus ist im Rechtsmittel vom 20.9.2010 bereits dargestellt worden, dass nicht durchgehende Verluste erzielt worden sind und in der Zukunft auch Gewinne trotz der widrigen Umstände erzielt werden".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob es sich bei der Vermietung des Ferienhauses der berufungswerbenden Miteigentumsgemeinschaft (Bf.) um eine Einkunftsquelle oder um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten 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 Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO 1993 ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Mietobjekte, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in

der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (also typisch der Lebensführung zuzurechnen sind), gelten als Wirtschaftsgüter im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO 1993 (so genannte „kleine Vermietung“). Zu diesen Wirtschaftsgütern zählen zB Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, einzelne Bungalows oder einzelne Appartements. An dieser Zuordnung ändert auch nichts, dass das Mietobjekt weder privat genutzt wird noch eine solche Privatnutzung für die Zukunft geplant ist. Bei Liegenschaften bzw. Mietobjekten, die in einer ruhigen, abgeschiedenen, landschaftlich schönen Gegend, wo die Freizeit verbracht werden kann, liegen, handelt es sich in Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung geradezu klassisch um Wirtschaftsgüter im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO 1993 (Rauscher/Grübler, steuerliche Liebhaberei², Rz 121 und 122).

Vorliegendenfalls handelt es sich um ein Mietobjekt, dessen Bewirtschaftung unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 fällt („kleine Vermietung“). Treten bei der Bewirtschaftung eines solchen Mietobjektes Verluste auf, so ist gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei anzunehmen. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle setzt gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 in diesem Fall voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses – nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum zu erwarten ist (Rauscher/Grübler, aaO, Rz 165).

Aus der Vermietung des Ferienhauses wurden in den Streitjahren die folgenden Ergebnisse ausgewiesen:

Jahr	Mieteinnahmen	AfA	Überschuss
2001	0	2.362,06	-30.124,42
2002	1.145,45	5.016,23	-11.009,94
2003	5.085,00	3.082,05	-8.580,94
2004	4.356,36	3.637,25	130,39
2005	5.782,72	3.637,25	-1.571,77
2006	7.567,82	3.749,21	439,95
2007	5.939,08	3.719,26	-2.074,19
2008	5.096,37	3.266,96	-2.529,62
2009	5.310,91	3.151,10	-1.430,38

In den Steuererklärungen der nachfolgenden Jahre erklärten die Bf. Einnahmen von 8.645,44 Euro (2010), 7.160,90 Euro (2011) und ein Ergebnis von 670,71 Euro (2010) und -1.057,21 Euro (2011). Für das Jahr 2012 wurden die Einkünfte mit -1.693,78 Euro festgestellt.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat. Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO), ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162).

Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes liegt nicht bei der Behörde, sondern auf Seiten des Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die objektiven Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217).

Aus dem Nichteinhalten einer realitätsnahen Prognose kann für sich gesehen noch nicht abgeleitet werden, dass in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar wäre. Ist der Grund des Ausbleibens des Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte (UFS 2.2.2011, RV/0433-F/08).

Die im vorliegenden Fall vorgelegte Prognoserechnung erfüllt diese Anforderungen jedoch nicht. Es fällt auf, dass die prognostizierten Einnahmen annähernd den tatsächlich erzielten entsprechen. Wobei die Bf. selbst davon ausgeht, dass eine Steigerung nicht möglich ist. Die als erzielbar angegebenen Überschüsse der Einnahmen konnte die Bf. nur unter gänzlicher Nichtberücksichtigung von Werbungskosten wie Energie, Versicherung, Reinigung, Gebühren, Fremdenverkehrsabgabe, Grundsteuer etc., erreichen.

Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten zurück und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist die ursprüngliche Prognose an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen.

Davon hat die Bf. jedoch Abstand genommen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. August 2010 führte die Bf. nur aus, weshalb ihrer Ansicht nach die prognostizierten Überschüsse nicht erzielbar sind. Die Unmöglichkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen zu erzielen, sieht die Bf. durch den Bau einer weiteren Ferienanlage, die herrschende schlechte Konjunkturlage oder die Schließung des Wellnessbereiches in der Zwischensaison begründet. Der in ihrem Vorlageantrag vertretenen Auffassung, es sei in ihrem Fall unerheblich, ob ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne, kann nicht gefolgt werden. Die Bf. ist dabei offensichtlich überzeugt, dass es sich bei der gegebenen Konkurrenzsituation oder der kurzen Saison um unveränderliche Fakten handelt, durch die

die vorliegenden Verluste ausreichend begründet werden und als gegeben hingenommen werden müssen.

Dazu ist Folgendes zu bemerken:

Grundsätzlich sind bei der Prognoserechnung Unwägbarkeiten, die ein positives Gesamtergebnis im absehbaren Zeitraum verhindern, nicht miteinzubeziehen, vorausgesetzt es erfolgt eine rasche wirtschaftlich sinnvolle Reaktion (Jakom/Laudacher, EStG, 2009, § 2 Rz 263 und 276).

Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsleben entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen (Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Tz 365).

Wie der Unabhängige Finanzsenat bereits in mehreren Entscheidungen zum Ausdruck gebracht hatte, sind typische Betätigungsrisiken jedoch keine Unwägbarkeiten (vgl. UFS 31.1.2012, RV/0165-F/10, UFS 25.1.2006, RV/0012-G/03).

Auch das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass alle im gegenständlichen Fall aufgezählten Gründe, ua. die herrschende schlechte Konjunkturlage, keine Unwägbarkeiten darstellen. Die in der Berufung (Beschwerde) angesprochenen „kurze Saison“ bzw. die spezielle Konkurrenzsituation treffen gleichermaßen alle Vermieter und stellen ein geradezu typisches Betätigungsrisiko dar. Es wäre an der Bf. gelegen, Strategien zu entwickeln, um eine Einnahmensteigerung zu erreichen.

Die vorgelegte Prognoserechnung ist – wie bereits ausgeführt – nicht geeignet, einen Nachweis für die Ertragsfähigkeit der Vermietung des Ferienhauses in der von der Bf. ausgeübten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Wenn es der Bf. auch nicht gelungen ist, die Mieteinnahmen mit der vorgeschlagenen Maßnahme, „Gäste von der Straße an den Haaren heranzuziehen“, zu erhöhen, so kann auch der Kontakt mit zwei internationalen Reisebüros in den darauffolgenden Jahren bei gleich bleibendem Werbeaufwand und Auslastung nicht wirklich ernsthaft betrieben worden sein, wie die Entwicklung der nachfolgenden Jahre zeigt. Von Interesse war für die Bf. zwar die Frage, wie lange diese Tätigkeit in Hinblick auf die Mehrwertsteuer noch ausgeübt werden müsse (Schreiben vom 12. August 2010). Eine Steigerung der Einnahmen durch eine Änderung der Bewirtschaftung erreichen zu wollen, wurde von der Bf. jedoch nicht einmal angedacht. Der geringen Auslastung steht folglich kein zielgerechtes Bestreben, sei es durch Annoncen, Werbeaktivitäten über den Tourismusverband, oder im Internet entgegen.

Vorliegendenfalls hat die Bf. kein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt und die Verluste als gegeben hingenommen.

Das Bundesfinanzgericht kommt zu dem Ergebnis, dass der Bf. in Bezug auf die in Rede stehende Vermietungstätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO die Widerlegung der Liebhabereivermutung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO nicht gelungen ist und in der in den

Streitjahren gegebenen Bewirtschaftungsart kein Gesamtgewinn erzielbar ist (vgl. VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175).

Gemäß § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen

Liegt - wie im gegenständlichen Fall - privat nutzbarer Wohnraum im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor und ist als erwiesen anzusehen, dass die Vermietung dieses Wohnraums in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Überschuss zu erwirtschaften, so unterliegen die aus dieser Vermietung erzielten Umsätze nach § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 und § 6 LVO 1993 nicht der Umsatzsteuer und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu. In unionsrechtskonformer Interpretation ist eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082) zwingend unecht steuerbefreit (vgl. UFS 16.7.2012, RV/0220-G/09).

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.