

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 14.03.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 14.02.2016, betreffend Umsatzsteuer 2016 und Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) Herr A, wohnhaft in Ort, hat von der Firma „GmbH“ Wohnungseigentum an einem 78,3 m² großen Appartement („Top 15“) um 354.000 Euro (295.000 Euro + USt iHv 59.0000 Euro) erworben.

Der Bf. beauftragte die Firma KG bzw. eine(n) von ihr zu nennenden Verwalter(in) für die Dauer von 10 Jahren ab Kaufdatum mit der Verwaltung und touristischen Vermietung seiner Lodge im Rahmen einer gemeinschaftlichen Vermietung (Mietenpool).

Eine Eigennutzung im Ausmaß von maximal 3 Monaten ist zulässig und verringert den Anteil am Mietenpool. Zusätzlich ist eine „Last Minute Regelung“ vorgesehen: Wenn die Lodge 14 Tage vorher nicht vermietet ist kann der Bf. jederzeit gegen Ersatz der Kosten für Reinigung und Wäsche die Lodge benutzen, wobei man in dieser Zeit im Mietenpool verbleibt.

Sämtliche Kosten, Lasten, Steuern und Abgaben die mit dem Besitz und der Vermietung der Lodge verbunden sind bzw. entstehen, gehen vollständig zu Lasten des Bf. Dies gilt auch für die Kosten für Personal in Rezeption und Hausverwaltung ebenso wie für Kosten für Kreditkartenabzüge.

Die Betreiberin haftet nicht für Schaden, die von Gästen oder Benutzern an der Lodge oder an den gemeinschaftlichen Teilen der Anlage verursacht werden.

Anlässlich der steuerlichen Erfassung legte der Bf. eine Prognoserechnung vor, in der er ab 2018 jährlich gleichbleibend hohe Einnahmen von 15.438,44 Euro und gleichbleibend

hohe Aufwendungen iHv insg. 1.100 Euro sowie AfA iHv 7.021,40 Euro ansetzte. 2016 fielen nur Aufwendungen an, 2017 wurde das Appartement offenbar in der zweiten Jahreshälfte fertiggestellt, sodass anteilige Einnahmen und eine HalbjahresAfA angesetzt wurde.

Das Finanzamt nahm eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung der Monate 10/2016 - 6/2017 vor und stellte dabei fest, dass zum Überprüfungszeitpunkt das Ausmaß der Eigennutzung (= nichtunternehmerischen Nutzung) nicht festgestellt werden kann.

Aufgrund der diesbezüglich nicht absehbaren Auswirkungen wurde der Bf. am 14.2.2018 **vorläufig** zur Einkommensteuer 2016 (Einkommen -60 Euro) und zur Umsatzsteuer 2016 (Guthaben iHv 8.648,50 Euro) **veranlagt** .

Begründend führte das Finanzamt an, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, weshalb die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig erfolge.

In den **Beschwerden** vom 14.3.2018 wandte sich der Bf. gegen die Vorläufigkeit der Veranlagung, da die in den Bescheiden angeführte Ungewissheit nicht geeignet sei, die Vorläufigkeit der Bescheide zu begründen.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** erläuterte das Finanzamt dazu:

„Für die Widerlegung der Liebhabereivermutung für die Verluste erbringende Vermietung bedarf es der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Die Ertragsfähigkeit ist durch den Steuerpflichtigen anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen.

Die Prognoserechnung hat neben den laufenden Ausgaben, auch zukünftige zu erwartende Aufwendungen (Reparaturen, Instandsetzungen) sowie auch ein Mietausfallwagnis zu beinhalten. Da letztgenannte Aufwendungen in der Prognoserechnung keinen Niederschlag finden, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig. Bei einer Betätigung nach § 1(2) LV0 kann Liebhaberei auch im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen .“

Der Bf. begründete seinen **Vorlageantrag** folgendermaßen:

„Nachdem das Kaufobjekt ohne Bankverbindlichkeiten gekauft wird, somit nur mehr die Abschreibung anfallen und darüber hinaus es einen vorgelegten Betreibervertrag gibt, ist mir vollkommen unklar, welche Kosten für Reparaturen bzw. Instandhaltung in der Prognoserechnung zu berücksichtigen sind, wenn dies von Seiten des Betreibers alles übernommen wird. Dem Finanzamt liegt eine Prognoserechnung vor, die zeigt, dass der

Überschuss über die Einnahmen in einem weit kürzeren Ausmaß als in den geforderten 20 Jahren eintritt. Auf Grund des vorgelegten Betreibervertrages ist auch ersichtlich, wie lange dieser Betreiber das Objekt gemietet hat. Warum sollte also in der vorgelegten Prognoserechnung ein Mietausfallsrisiko eingerechnet werden, wenn es eine Mietvertrag über einen so langen Zeitraum gibt, als der Überschuss mehr als schlüssig nachgewiesen wird. Somit ist die vom Finanzamt angeführte Unsicherheit jedenfalls auf Grund der vorgelegten Unterlagen mehr als ausgeräumt und somit die vorläufige Veranlagung jedenfalls so nicht gerechtfertigt bzw. widerspricht diese Auslegung was ungewiss ist, auch der herrschen Rechtsprechung.“

Aktenkundig hat der Bf. im Jahr 2017 gar keine Umsätze erzielt und ertragsteuerlich einen Verlust von rund 2.700 Euro erklärt.

Am 20.8.2018 ersuchte das Finanzamt den Bf. mittels **Vorhaltes** zur Klärung folgender Fragen:

- Die in der Prognoserechnung dargestellten Einnahmen betragen gleichbleibend 15.438,44 Euro. Wie wurde die Höhe ermittelt bzw. mit welcher Methode geschätzt? (gleichbleibend, kein saisonaler Einfluss, kein Einfluss der Dauer der Eigennutzung?)
- Warum werden keine Reparaturen angesetzt? (It Betreibervertrag werden Instandhaltungsarbeit bis 500,- Euro ohne Rücksprache mit dem Eigentümer durchgeführt. Dieser Kosten werden in der Quartalsabrechnung von den Umsätzen abgezogen. Der Reparaturfond wird von den Eigentümern finanziert, Kosten sind aber nicht angesetzt)
- In der Prognoserechnung werden nur Buchhaltungskosten und keine Betreibervergütungen angeführt - obwohl die Betreiberin lt Pkt 4 des Betreibervertrages 20% des Nettoumsatzes bzw 29%, wenn diese sich externen Büros bedient erhält.
- Wie berechnet sich die AfA?

Der steuerliche Vertreter antwortete am 24.8.2018 darauf:

„Im Zuge der Ermittlung für die Prognoserechnung wurde nur jener Wert eingetragen, welcher nach Abzug aller Kosten wirklich dem Investor bleibt.

Die Fertigstellung der Anlage erfolgte im Dezember 2017. In der übermittelten Planrechnung ist man davon ausgegangen, dass die Anlage früher fertig wird als im Dezember 2017. Aus diesem Grunde wurden auch im Jahr 2017 Einnahmen angesetzt, die in dieser Höhe durch die Verzögerung des Projektes nicht eingetroffen sind.

Der Ablauf der Abrechnung in diesem Projekt ist folgendermaßen:

Die Einnahmen des Betreibers werden in einen sogenannten Mietenpool durchgeführt. Von der Gesamtsumme der Einnahmen, werden die angefallenen Kosten für das gesamte Projekt abgezogen und der verbleibende Restbetrag wird im Verhältnis auf alle Besitzer aufgeteilt.

In der Anlage befindet sich die Abrechnungen für den Zeitraum 1.12.2017 bis 31.05.2018. Der Betrag der abgerechneten Miete für Herrn Bf ist somit Netto EUR 5.577,37. Wie Sie aus der beigelegten Prognoserechnung ersehen können, wurde ein jährlicher Umsatz in Höhe von EUR 8.121,40 ausreichen, damit das Ergebnis EUR 0,00 ist. Nachdem der Abgabepflichtige keinerlei Fremdkapital für den Erwerb der Liegenschaft verwendet hat, wurde somit ein Jahresumsatz Netto in Höhe von EUR 8.121,40 ausreichen, um dem break even zu erreichen. Wie Sie aus den bisherigen Abrechnungsperiode von 6 Monaten ersehen können, ist der bisherige tatsächlichen Umsatz schon EUR 5.577,37!

Hinsichtlich der Aufteilung für die Basis der Abschreibung wurde eine Aufteilung zwischen Grund und Boden und Gebäude von 40 % zu 60 % vorgenommen. Somit war die Basis für die Afa ein Wert von EUR 254.760,00, dies ergibt somit die ausgewiesene Afa von EUR 3.821,40 und für die Einrichtung die EUR 3.200,00 (ND Einrichtung 10 Jahre). Aus diesem Grunde wird auch letztmalig die Afa für die Einrichtung im Jahr 2027 anfallen.

Wie aus den beiliegenden Abrechnungen ersehen können, ist die die geplante Miete inkl. Abzug der Betriebskosten laut unserer Berechnung.

Die dargestellte Miete ist eine Jahresbetrachtung. Auf Grund der Vermietung des Objektes an eine Betreibergesellschaft wurde die Miete in den Folgejahren gleich gelassen, da schon auf Grund der durchgeführten Prognoserechnung klar ist, dass diese Vermietung jedenfalls mehr als positiv ist. Somit wurde auf die Darstellung einer möglichen höheren Mieteinnahme verzichtet. Die Erwartungshaltung des Investors ist jedenfalls, dass der Mietertrag hoher ist, als in der Prognoserechnung dargestellt.

Somit mochte ich an diesem Punkt noch einmal eine kurze Zusammenfassung der Situation machen:

Der Betreiber der Anlage (Betreiber) macht die Abrechnung nicht auf Basis der Ausleistung der einzelnen vermieteten Apartments, sondern auf Basis eines Mietenpools. Es werden somit die gesamten Mieten der jeweiligen Periode ermittelt, davon werden alle anfallenden Kosten (Betriebskosten, Provisionen, Reparaturen etc.) abgezogen. Vom verbleibenden Restbetrag erfolgt dann eine Aufteilung auf Basis der Nutzwerte auf die jeweiligen Apartments, unabhängig davon, wie stark nun das jeweilige Apartment ausgelastete war. Aus diesem Grunde ist es auch sehr schwer möglich, in den einzelnen Jahren unterschiedliche hohe Mieteinnahmen zu rechnen, wenn dies über einen Mietenpool alles ausgeglichen wird und somit jeder Eigentümer im Verhältnis seiner Nutzwerte einen Mietanteil bekommt, unabhängig davon, wie stark die tatsächliche Auslastung seines Apartments wirklich war. Mit diesen Erläuterungen betrachte ich von meiner Seite aus die Punkte 1 bis 3 Ihres Ergänzungsersuchens und den Kopien der Abrechnungen für den Zeitraum Dezember 2017 bis Mai 2018 als beantwortet.

Hinsichtlich der Afa-Berechnung verweise ich auf die Erläuterungen bei der Aufteilung in der Prognoserechnung von 40 % Grund und Boden und 60 % für das Gebäude bzw. der Hinweis, dass die Einrichtung auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahre gerechnet wurde.“

Rechtslage

§ 200 BAO idF BGBl 10/2013:

(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

(...)

(5) Die Erlassung gemäß Abs. 2 endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide obliegt der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so obliegt die Erlassung des endgültigen oder endgültig erklärenden Bescheides der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde.

Das BFG hat erwogen

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die Veranlagung zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2016 vorläufig ergehen darf oder nicht.

Der Abspruch über die Vorläufigkeit ist mit Berufung anfechtbar (VwGH 28.02.2012, 2010/15/0164).

Die Abgabenbehörde kann eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Diese Verfahrensbestimmung bezweckt ihrem Wortlaut und ihrer erkennbaren Zielsetzung, aber auch zufolge ihrer historischen Entwicklung nach nichts anderes, als einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabenanspruch in jenen Fällen realisieren zu können, in denen der eindeutigen und zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht

oder der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse entgegenstehen (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0121 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2009).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist gerade die Frage der Beurteilung einer möglichen Liebhabereibetätigung ein Anwendungsfall des § 200 BAO:

Ist noch ungewiss, ob eine Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt, so hat die Abgabenbehörde zunächst vorläufige Bescheide zu erlassen (VwGH 24.10.2000, 95/14/0085; VwGH 12.08.1994, 94/14/0025).

Hat im Falle von Liebhaberei der sich Betätigende eine Prognoserechnung abgegeben, so kann dennoch Ungewissheit darüber bestehen, ob die tatsächliche Entwicklung damit einhergeht. Besteht nämlich hinsichtlich der Frage, ob eine Prognose erfüllt werden kann noch Ungewissheit, dürfen die betroffenen Bescheide nach Ansicht des VwGH vorläufig ergehen (VwGH 12.08.1994, 94/14/0025).

Voraussetzung für die Erlassung vorläufiger Bescheid ist dabei, dass nach Durchführung zumutbarer Ermittlungen durch die Abgabenbehörde weiterhin Ungewissheit bezüglich der Erfolgsaussichten bestehen bleiben (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² Rz 610).

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt Ermittlungen angestellt und versucht, die erzielbaren Gewinne und die Dauer der voraussichtlichen Privatnutzung zu ermitteln. Laut Bericht wurde die Dauer der Privatnutzung „eivernehmlich geschätzt“. Dieses „Eivernehmen“ konnte offenbar dadurch so rasch erzielt werden, dass sich das Finanzamt einer vorläufigen Veranlagung bedient hat.

Aus dem Vorhalt anlässlich des Vorlageantrages geht hervor, dass das Finanzamt weitere bisher nicht schriftlich dokumentierte Zweifel bezüglich des Einhergangs der tatsächlichen Entwicklungen mit der Prognoserechnung hatte.

Der Prognoserechnung werden gleichbleibende Einnahmen unterstellt wobei die Höhe der Einnahmen laut Beschwerdeführer in dem Ausmaß angegeben wurde, das nach Abzug aller Kosten wirklich dem Bf. bleibt.

Wie der Bf. auf dieses Ergebnis kommt, lässt sich seinen Äußerungen jedoch nicht entnehmen. Er verweist auf den Mietenpool und die Erwartung, dass der Ertrag höher sei. Daher habe er auch auf „ *die Darstellung einer möglichen höheren Mieteinnahme verzichtet*“.

Damit besteht trotz der Ermittlungen des Finanzamtes noch Ungewissheit darüber, ob die Prognose erfüllt werden kann. Die Bescheide haben daher vorläufig zu ergehen und die vorliegende Beschwerde ist abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.10.2000, 95/14/0085; VwGH 12.08.1994, 94/14/0025, VwGH 12.08.1994, 94/14/0025) einheitlich ist, liegt keine Rechtsfrage grundlegender Bedeutung vor.

Graz, am 27. August 2019