

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter Ri, Senat in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 12. Februar 2014 gegen den Bescheid des FA vom 5. Februar 2014 betreffend die Feststellung der Einkünfte für 2010, 2011 und 2012 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. August 2020 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

I. Verfahrensgang

Nach Vorlage der Steuererklärungen der Hausgemeinschaft für die Jahre 2010, 2011 und 2012 und Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurden die Einkünfte der BF aus der Vermietung von zwei Ferienwohnungen mit 05.02.2014 gemäß § 200 BAO vorläufig festgestellt. Dabei stellte das FA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2010 einen Verlust von € 9.999,85, für das Jahr 2011 einen Verlust von € 12.724,78 und für das Jahr 2012 einen Verlust von € 1.114,27 gem. § 200 BAO vorläufig fest und verteilte dieses Ergebnis je zur Hälfte auf die beiden BF. Begründet wurde dies vom FA damit, dass es ungewiss sei, ob die in der Prognoserechnung erklärten Ergebnisse (Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten) tatsächlich erzielt würden.

Darauf erhoben die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde. Angefochten wurde die Vorläufigkeit der Bescheide, beantragt wurde eine endgültige Veranlagung für Einkünfte, die nach Ansicht der BF aus einer Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO entstanden seien.

Nach einem weiteren, von den BF beantworteten Ergänzungsersuchen erließ das FA am 11.04.2014 eine Beschwerdevorentscheidung für die Jahre 2010, 2011 und 2012 und wies die

Beschwerden als unbegründet ab. Unter Verweis auf die Adaptierung der vorgelegten Prognoserechnung um weitere bisher nicht berücksichtigte Kosten wies das FA darauf hin, dass es sich bei der gegenständlichen Überlassung von Ferienwohnungen und Überlassung von Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 der LVO handle. Die BF habe darüber hinaus ab dem 11. Jahr nicht für Instandsetzungskosten und Ersatzanschaffungen vorgesorgt. Unter Berücksichtigung derartiger, durch die BF bis dato nicht angeführten Aufwendungen würde sich innerhalb des Beobachtungszeitraumes kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten mehr ergeben. Die vorläufige Feststellung der Einkünfte sei deswegen erfolgt, da derzeit nicht absehbar sei wie sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der Vermietungstätigkeit in Zukunft entwickeln würden und aufgrund der oa. Aufwendungen, deren Höhe nicht mit Sicherheit vorausgesagt werden könne, nicht sicher sei, ob innerhalb des Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar sei.

Darauf beantragten die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und führten dazu aus, dass für die Beurteilung der Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO die Vorhersehbarkeit von wirtschaftlichen Verhältnissen und die Höhe von Aufwendungen irrelevant sei. Das errechnete Ergebnis einer Prognoserechnung stelle keine Ungewissheit dar, welche zur Erlassung vorläufiger Bescheide berechtigen würde. Zweifel an der Richtigkeit und der Vortäuschung der Prognosedaten rechtfertigten es nicht, Bescheide vorläufig zu erlassen. In einer Ergänzung dieses Vorlageantrages monierten die BF mangelhafte Sachverhaltsermittlung durch das FA im Erstverfahren, da die Vorläufigkeit mit „Ungewissheiten in der Prognoserechnung“ begründet worden sei, die erst auf Grund eines Ergänzungsersuchens im Beschwerdeverfahren offenkundig geworden seien. Zudem liege keine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor, da durch die Ergebnisse der Jahre 2013 und 2014 bereits nachgewiesen sei, dass die tatsächlich erreichte Entwicklung der Ausgaben und des Überschusses insgesamt im Plansoll lägen.

Mit Beschluss des GV-Ausschusses vom 15.07.2020 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der damit belasteten Gerichtsabteilung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und am 16.07.2020 der derzeit damit befassten Gerichtsabteilung zugeteilt.

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 12.08.2020 führten die Parteien des Verfahrens Folgendes aus:

Der Vertreter der Beschwerdeführer führte aus, dass es sich aufgrund der konkreten Umstände eher um eine Tätigkeit im Sinne des §§ 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO handle.

Die Problematik sei im gegenständlichen Fall darin gelegen, dass in den ersten beiden Jahren durch hohe Instandhaltungskosten Verluste und zusätzlich in den ersten beiden Jahren nur sehr geringe Mieteinnahmen in der Höhe von ca. € 4.000,00 angefallen seien, die ab dem dritten Jahr im prognostizierten Umfang von ca. € 12.000,00 - € 15.000,00 gelegen seien. Durch die geringeren tatsächlichen Überschüsse der Folgejahre habe sich lediglich der Zeitpunkt des

Gesamtgewinnes geringfügig verändert, er wäre aber auch jetzt ohne Probleme noch innerhalb der geforderten 20-23 Jahre gelegen.

Zur „fehlenden Unsicherheit“ für eine vorläufige Veranlagung im gegenständlichen Fall sei zu sagen, dass es damals ein in der Literatur heftig diskutiertes Thema gewesen sei, ob bei Vorliegen einer Prognoserechnung eine vorläufige Veranlagung nur dann zulässig sei, wenn sie unplausibel oder nicht nachvollziehbar gewesen wäre. Um eine bestmögliche Vertretung des Mandanten zu gewährleisten, sei Beschwerde erhoben worden.

Der AB führte aus, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine Dauervermietung sondern um eine saisonale Vermietung von Ferienwohnungen handle, weswegen die Umsatzentwicklung nicht so leicht einzuschätzen sei, wie dies bei einer Dauervermietung der Fall wäre. Zudem lagen im gegenständlichen Fall auch Fremdfinanzierungskosten und Instandhaltungskosten vor, die eine sichere Beurteilung der Entwicklung des Gesamtüberschusses nicht möglich gemacht hätten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde.

Die BF erwarben mit Kaufvertrag vom 22.12.2009 die im ersten Obergeschoss gelegene Wohnung top zwei mit einer Wohnfläche von insgesamt 201,8 m² im Gebäude ***Bf1-Adr***. Diese Wohnung wurde in zwei Ferienwohnungen umgebaut und wird seither saisonal vermietet. Im selben Gebäude befindet sich auch die Privatwohnung der BF. In den Jahren 2010, 2011 und 2012 erwirtschafteten die BF folgende Ergebnisse aus dieser Vermietung: 2010: - € 9.999,85 2011: - € 12.724,78, 2012: - € 1.114,27. Die Einnahmen stiegen ab dem dritten Jahr deutlich an.

Dies ergibt sich aus den Akten des Beschwerdeverfahrens.

Die von den BF vorgelegte Prognoserechnung weist in allen Folgejahren Gewinne aus, die im 18. Jahr des Betriebes einen Gesamtüberschuss erwarten lassen. Diese Ergebnisse wurden in den Jahren 2013 (tatsächlich € 327,06, Prognose: 1.448,74) 2014 (tatsächlich € 182,61, Prognose: 376,29) und 2015 (tatsächlich € - 2.838,93, Prognose: € 648,96) nicht erreicht, im Jahr 2016 (tatsächlich € 1.856,54, Prognose: € 925,28) und im Jahr 2017 (tatsächlich € 665,59, Prognose: € 86,21) überschritten und im Jahr 2018 (tatsächlich € 169,66, Prognose: € 399,97) wiederum nicht erreicht. Insgesamt liegt die Prognoserechnung in diesem Zeitraum bei einem Überschuss von € 3.885,45 gegenüber den tatsächlichen kumulierten Ergebnissen in Höhe von € 362,53 rd. € 3.500,00 hinter dem Plan.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zur Zuständigkeit:

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Auf Grund des im Verfahrensgang dargestellten Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses ist sohin die nun zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens berufene Gerichtsabteilung zuständig.

2.2. Zu Spruchpunkt I. (Zuständigkeit/Abweisung)

Der oben dargestellte Sachverhalt ist nicht strittig. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Rechtsfrage, ob bei den konkreten Ergebnissen und dem Vorliegen einer davon abweichenden und allenfalls zu adaptierenden Prognoserechnung Feststellungsbescheide gemäß § 200 BAO vorläufig ergehen können.

Dazu ist zur Einordnung der Tätigkeit der BF in rechtlicher Hinsicht auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen, aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Dies umfasst auch die saisonale Vermietung von zwei Appartements, wie sie die BF durchführen. (Laudacher, Jakom, EStG 2019 § 2, Rz. 267) Der Einstufung der Vermietung als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO schlossen sich die BF im Beschwerdeverfahren an.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde 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.

Dabei rechtfertigen zeitlich bedingte Ungewissheiten im Tatsachenbereich die Erlassung von vorläufigen Bescheiden. (Ritz, BAO⁶, § 200, Tz. 1)

Eine derartige zeitlich bedingte Ungewissheit liegt im gegenständlichen Verfahren vor, da bei der Veranlagung der Jahre 2010, 2011 und 2012 trotz der vorgelegten Prognoserechnung noch nicht ersichtlich war, ob der von der BF prognostizierte Gesamtüberschuss erreichbar scheint. Diese Unsicherheit wurde auch aufgrund der zwischenzeitig vorliegenden Ergebnisse bis 2018 nicht gänzlich beseitigt, da die tatsächlichen Ergebnisse rd. € 3.500,00 hinter der Planung liegen und ein Gesamtüberschuss – wenn man die Prognoserechnung weiter entwickelt – derzeit erst im 19. Jahr des Betriebes möglich scheint. Der erkennende Senat folgt bei dieser

Beurteilung, wonach das Vorliegen einer Einkunftsquelle in den Beschwerdejahren nicht sicher beurteilt werden konnte, auch den Ausführungen des AB in der mündlichen Verhandlung, der darauf hinwies, dass bei einer „saisonalen“ Vermietung (der Vermietung von Appartements zu Urlaubszwecken) die Umsatzentwicklung – und wohl auch deren gleichbleibende Höhe – viel schwieriger vorab einzuschätzen sei als bei einer Dauervermietung zu Wohnzwecken.

Der erkennende Senat teilt auch das vom FA formulierte Ermessen, warum die Bescheide vorläufig erlassen wurden. Die Unsicherheiten waren aufgrund der vom FA angesprochenen Unsicherheiten auf der Einnahmenseite und der Nichtberücksichtigung von Aufwendungen bereits bei Erlassung der angefochtenen Bescheide gegeben und betrafen keinesfalls nur „verhältnismäßig nicht ins Gewicht fallende Umstände“. Damit bleibt für eine abweichende Ermessensübung de facto kein Spielraum (Ritz, BAO⁶, § 200, Tz. 7 uVa Stoll, BAO, Rz. 2109), die angefochtenen Bescheide hatten bei pflichtgemäßer Übung des Ermessens vorläufig zu ergehen. Dass diese Umstände auf Grund der zwischenzeitig veranlagten Ergebnisse nicht beseitigt sind, wurde bereits erwähnt.

Auch Bescheide nach § 188 BAO können vorläufig ergehen. (Ritz, BAO⁶, § 188, Tz. 23 uVa § 190 BAO)

Damit ist das gegenständliche Verfahren aber entschieden. Das FA hat in pflichtgemäßer Übung des ihm eingeräumten Ermessens vorläufige Feststellungen der Einkünfte für 2010, 2011 und 2012 in erklärter Höhe erlassen. Die Beschwerden, die sich lediglich gegen die Vorläufigkeit der Feststellung der Einkünfte richteten, waren daher als unbegründet abzuweisen.

2.3. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet sich zur Frage der Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden auf die zitierten Gesetzesstellen, die oben zitierten Literaturstellen und die dort zitierten Erkenntnisse des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 12. August 2020