

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch KE SteuerberatungsGmbH, Alpenstraße 54/Top 6, 5020 Salzburg gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 24. März 2014, betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2012 und Nichtfeststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2001 bis 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer und Nichtfeststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2001-2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und die Festsetzung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2001-2011 und die Höhe dieser Abgaben sind den jeweils vorläufigen Bescheiden vom 28.7.2003 (2001), 14.10.2003 (2002), 10.2.2005 (2003), 6.6.2006 (2004), 1.12.2006 (2005), 6.2.2008 (2006), 28.11.2008 (2007), 14.8.2009 (2008), 5.4.2011 (2009), 31.1.2012 (2010), 6.2.2013 (2011) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches (Die Vorläufigkeit wird damit nicht übernommen).

Die steuerbaren Umsätze für das Jahr 2012 betragen 5.363,64 Euro. Die Umsatzsteuer beträgt 536,36 Euro und der Gesamtbetrag der Vorsteuern 306,34 Euro.

Die im Kalenderjahr 2012 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gem. § 188 BAO mit -485,22 Euro festgestellt.

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

Entscheidungsgründe:

Die Beschwerdeführer erwarben im Jahr 2001 ein Appartement in einem Ferienpark, das - laut von den Bf. ausgefüllten Fragebogen - zur Vermietung an Feriengäste bestimmt

war. Eine im Jahr 2002 für die Vermietung des Appartements für den Zeitraum 2002 bis 2021 vorgelegte Prognoserechnung ergab einen Gesamtüberschuss aus der Vermietung nach 20 Jahren in Höhe von 131.100 Euro.

Das Finanzamt hat die Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte für die Bf. erklärungsgemäß, jedoch gemäß § 200 BAO vorläufig, veranlagt.

Mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2012 verkauften die Bf. diese Liegenschaft.

Mit den Bescheiden vom 24. März 2014 wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2012 schließlich nicht festgesetzt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festgestellt.

Dies mit der Begründung, dass die gegenständliche Vermietung des Ferienhauses per 31.7.2012 (Verkauf der Liegenschaft) beendet worden sei. Es ergebe sich somit ein abgeschlossener Zeitraum von 2001 – 2012 für die Beurteilung ob Liebhaberei vorliege. Nachdem im genannten Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 18.847,96 Euro vorliege, sei die Vermietung als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung zu beurteilen.

Dagegen wandten sich die Bf. mit dem Rechtsmittel der Beschwerde. Hinsichtlich der Umsatzsteuer bezogen sich die Bf. darin auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0107 und führten aus, es sei in Bezug auf die Vorsteuerabzugsberechtigung ausschließlich relevant, ob das Vermietungsobjekt zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen diene und dies marktkonform erfolge. Sie hätten jedenfalls geplant, das Ferienhaus gewinnbringend zu vermieten. Zu diesem Zweck seien umfangreiche Werbemaßnahmen getroffen worden und das Haus sei das ganze Jahr für die Vermietung zur Verfügung gestanden.

Zur objektiven Ertragsfähigkeit führten die Bw. aus, es gebe eine Prognoserechnung aus dem Jahr 2007, aus der hervorgehe, dass bis zum Jahr 2021 ein Gesamtüberschuss in Höhe von 46.900 Euro erwirtschaftet werde. Sie hätten nie geplant, das Ferienhaus vorzeitig zu verkaufen. Aufgrund der Überschuldung der Firma, deren Mitgesellschafter der beschwerdeführende Ehegatte sei, seien sie gezwungen gewesen, alle privaten Reserven flüssig zu machen und das Haus zu verkaufen.

Aus dem Verwaltungsgerichtshofers Erkenntnis 2006/15/0343 könne abgeleitet werden, dass für den Fall, dass eine (aufgrund der erstellten Prognoserechnung an und für sich objektiv ertragsfähige) Vermietung vor Erzielung des Gesamtüberschusses eingestellt werde, nicht automatisch Liebhaberei unterstellt werden könne. Ohne die wirtschaftlichen Probleme der Firma hätte ein vorzeitiger Verkauf nicht stattgefunden und sei auch nie geplant gewesen und es hätte sich ohne diesen Verkauf aus dieser Tätigkeit ein Gesamtüberschuss ergeben.

In der BVE die Umsatzsteuer betreffend verweist das Finanzamt auf die diesbezügliche österreichische Regelung hinsichtlich der kleinen Vermietung, die als unechte Steuerbefreiung ohne Optionsmöglichkeit zu werten sei. Es sei auf die objektive

Ertragsfähigkeit der Quelle innerhalb des absehbaren Zeitraums abzustellen.
Diesbezüglich werde auf die BVE, die Nichtfeststellungsbescheide betreffend, verwiesen.

In der BVE die Nichtfeststellungsbescheide betreffend führte das Finanzamt aus, dass dem gegenständlichen Fall die Eignung zur objektiven Ertragsfähigkeit fehle. Die Bf. hätten im Jahr 2007 eine nach unten revidierte Prognoserechnung vorgelegt, die nicht eingehalten werden konnte. Einem geplanten Werbungskostenüberschuss von knapp 13.000 Euro bis 2011 stünden tatsächlich fast 19.000 Euro Verlust gegenüber. Tendenziell schwer wiege hierbei der Rückgang der Einnahmen. So wären für die letzten Jahre vor dem Verkauf, 2009-2011, Mieteinnahmen iHv 33.100 Euro geplant gewesen, tatsächlich seien nur 27.200 Euro erreicht worden. Die über diese Jahre weiterführende Prognoserechnung setze auf steigende Einnahmen, die in der Realität allerdings zurückgegangen seien und sich somit in 10 Jahren der oa Werbungskostenüberschuss ergeben hätte. Die Wahrscheinlichkeit in der 2. Dekade insgesamt noch einen Gesamtgewinn zu erreichen, scheine äußerst gering zu sein, wenn nicht unmöglich, bei Beibehaltung der gegenwärtigen Bewirtschaftungsart mit den rückläufigen Ertragsaussichten. Somit verliere auch die Frage, ob der Verkauf geplant gewesen oder aus einer Notsituation heraus erfolgt sei, an Bedeutung, da zu diesem Zeitpunkt das wesentliche Moment der objektiven Ertragsfähigkeit bereits mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit nicht mehr gegeben gewesen wäre.

Dagegen richteten sich die Bf. mit Vorlageantrag, dem eine überarbeitete Prognoserechnung beigelegt wurde. Bei dieser Prognose, so die steuerliche Vertretung, sei berücksichtigt worden, dass der Umsatz 2009 bis 2011 um rund 15% niedriger gewesen wäre als prognostiziert, weshalb die geplanten Umsätze auch um 15% gekürzt worden wären. Angesichts der Tatsache, dass auch positive Ergebnisse erwirtschaftet wurden, sei es höchst plausibel, dass sich insgesamt ein Gesamtgewinn ergebe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. 1997/358, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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 erwarten lässt.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar. Für sie gilt auf Grund der entstandenen Verluste die Vermutung der Liebhaberei.

Die in § 2 Abs. 3 und 4 LVO normierten Zeiträume kommen aber nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0058).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO), ist der Abgabepflichtige (VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162).

Dieser hat die Liebhabereivermutung schlüssig und nachvollziehbar anhand einer Prognoserechnung zu widerlegen (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Eine Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein bzw. muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen (VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Wird eine Prognose erst nach Beginn der Tätigkeit eingereicht, sind die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre in die Prognose aufzunehmen.

Bei vorzeitiger Beendigung der Betätigung obliegt es dem Steuerpflichtigen darzutun, dass seine ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu betätigen (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

Konnte ein Gesamterfolg von vornherein im absehbaren Zeitraum nach Art der Betätigung nicht erwartet werden, liegt (auch bei Einstellung aufgrund von Unwägbarkeiten) Liebhaberei vor. War dagegen ein Gesamterfolg objektiv zu erwarten, hindern Unwägbarkeiten die Annahme einer Einkunftsquelle nicht. Oder mit anderen Worten: Die Beendigung einer Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgeschlossenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung. Allerdings obliegt dem Steuerpflichtigen der Beweis, dass eine grundsätzliche ertragsfähige Betätigung vorliegt, die ursprünglich auf die Erreichung eines Totalüberschusses gerichtet war (BFG 15.9.2014, RV/1100449/2012 und die dort zitierte Rechtsprechung und Judikatur).

Die Ertragsprognose ist auf Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten zu erstellen und muss folgende Mindestanforderungen erfüllen:

Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung, Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum, Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen, Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände sowie vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose (UFS 27.8.2010, RV/0238-F/09).

Die Bf. haben im Jahr 2002 eine Prognoserechnung vorgelegt, die einen Gesamtüberschuss der Einnahmen von 131.100 Euro prognostizierte und von einer Auslastung von 180 Tagen ab dem Jahr 2005 ausging.

In der Erläuterung wurde Nachstehendes angeführt:

„An Anschaffungskosten für Einrichtung wurden 15.000 Euro angenommen und auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren verteilt. Da von einem Austausch nach 10 Jahren ausgegangen wurde, fällt die Abschreibung von TEUR 1,5 über sämtliche 20 Jahre an. Beim Zinsaufwand wurde von einer Tilgung des Darlehens von 113.615 Euro über 14 Jahre ausgegangen (jährlich gleich bleibende Tilgung). Es wurde mit 6% effektiv. Zinssatz gerechnet.

Es wird von einem Austausch der Böden (Erhaltungsaufwand) nach 10 Jahren ausgegangen.“

Ende 2007 wurde eine hinsichtlich der Mieteinnahmen berichtigte Prognoserechnung erstellt. Die Werbungskosten betreffend wurde die AfA für die Einrichtung ab dem Jahr 2013 nicht mehr berücksichtigt, und der Zinsaufwand von 47,7 auf 36,9 verringert und somit ein Gesamtüberschuss von 46.900 Euro prognostiziert.

Die letzte adaptierte Prognoserechnung wurde dem Vorlageantrag beigelegt. Dabei wurde der Planumsatz 2009 bis 2011 der 2. Prognoserechnung dem Ist-Umsatz für diesen Zeitraum gegenübergestellt. In Höhe der sich dabei ergebenden Abweichung von 15% wurden die prognostizierten Umsätze der Jahre 2012 bis 2021 gekürzt. Die Werbungskosten betreffend wurden geringfügige Änderungen vorgenommen und letztlich ein Gesamtüberschuss von 18.900 Euro errechnet.

Vorliegendenfalls haben die Bf. bei Erstellung dieser Prognoserechnung wichtige, von der Rechtsprechung als unverzichtbar angesehene Kriterien (vgl. VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, 27.5.2003, 99/14/0331) erfüllt:

Die prognostizierten Einnahmen wurden mit den tatsächlich realisierten Ergebnissen abgeglichen. Diese Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietung geschlossen werden soll, ist somit nicht losgelöst von den tatsächlichen Verhältnissen erstellt worden, sondern stellt eine realitätsnahe Ertragsprognoserechnung dar.

Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach den allgemeinen Lebenserfahrungen eintreten werden, wurden berücksichtigt.

Die Rückzahlung des Darlehens war von Beginn an geplant und stellt keine Sondertilgung dar. Wie aus dem Kaufvertrag vom 31.7.2012 ersichtlich, war das Darlehen zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung bereits – wie prognostiziert – zurückgezahlt.

Die prognostizierten Werbungskosten weichen nur unwesentlich von den tatsächlich geltend gemachten ab.

In der letzten Prognoserechnung sind die Bf. jedoch zum Unterschied zu der im Jahr 2007 erstellten Prognoserechnung nicht mehr vom Austausch der Einrichtung nach 10 Jahren ausgegangen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes widerspricht dies jedoch bei einer Annahme von 180 Vermietungstagen der allgemeinen Lebenserfahrung, weshalb sich diesbezüglich ein Korrekturbedarf ergibt. Aber auch bei einem Ansatz von 13.600 Euro (= Differenz zu den prognostizierten 30.000 Euro) für die AfA Einrichtung ergibt sich noch immer ein positiver Gesamtüberschuss.

Die zuletzt vorgelegte Prognoserechnung basiert auf realitätsnahen Annahmen und kann das Erreichen eines positiven Gesamtüberschusses innerhalb des genannten Zeitraumes in einer nachvollziehbaren Vorscheurechnung plausibel machen.

Folglich handelt es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine umsatz- und einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle.

Die Bf. führten in ihrer Beschwerde aus, dass sie ihre Betätigung aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten aufgegeben haben:

„Herr X ist Mitgesellschafter der Firma Y GmbH, die überschuldet war. Herr X musste aus diesem Grund nicht nur eine Rangrücktrittserklärung für die zugesagte Firmenpension abgeben, sondern im Jahr 2011 auch ein Darlehen aus dem Privatvermögen in Höhe von T € 160 gewähren. Andernfalls wäre die Gesellschaft in Konkurs gegangen. Das Ehepaar war daher gezwungen, alle privaten Reserven flüssig zu machen und musste aus diesem Grund das Haus verkaufen“.

Die diesbezüglichen Nachweise (Darlehensvertrag vom 31.1.2011, Rangrücktrittserklärung, Kopie der Bilanz, aus der hervorgeht, dass zum 31.12.2010 die Überschuldung der GmbH 162.273,85 betragen habe) wurden dem Bundesfinanzgericht von der steuerlichen Vertretung der Bf. vorgelegt.

Unwägbarkeiten einer Vermietungstätigkeit sind nicht nur Umstände, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Vermietung stehen. Auch wirtschaftliche Schwierigkeiten von Geschäftspartnern, im Rahmen sonstiger erwerbswirtschaftlicher Betätigungen eines Vermieters oder in dessen Privatbereich, können als Unwägbarkeiten im Rahmen einer Vermietungstätigkeit zu qualifizieren sein. Nicht erforderlich ist ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen einer Unwägbarkeit und der Einkunftsquelle, für welche die Liebhabereiprüfung anzustellen ist (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0017, 27.4.2000, 99/15/0012).

Der Verkauf der Wohnung stellt gegebenenfalls eine Unwägbarkeit dar.

Voraussetzung, dass trotz Unwägbarkeit eine Einkunftsquelle vorliegt, ist jedoch die objektive Ertragsfähigkeit der Einkunftsquelle. Davon ist aber, wie bereits ausgeführt, auszugehen.

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. Gegenständlichenfalls handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage, weshalb eine Revision unzulässig ist.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 14. Oktober 2015