

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Krassnigstraße 36, 9020 Klagenfurt, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 11. November 2013, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 - 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat im Jahr 2005 ein Ferienappartement erworben.

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall die Frage, ob die Vermietung dieses Appartements eine Einkunftsquelle darstellt.

Das Finanzamt hat mit den gemäß § 200 (2) BAO endgültigen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheiden die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt und die Werbungskostenüberschüsse nicht berücksichtigt. Dies im Wesentlichen mit nachstehender Begründung:

Zu Beginn des Jahres 2010 sei die Konkursanmeldung der bisherigen Pächterin erfolgt und in weiterer Folge die Vermarktung des Ferienhauses auf Eigenvermietung umgestellt worden. Der Konkurs der bisherigen Pächterin könne als Unwägbarkeit angesehen werden und führe zu einer Änderung der Bewirtschaftung durch die Umstellung auf Eigenvermietung. Die Umstellung auf Eigenvermietung werde deswegen als Änderung der Bewirtschaftung gesehen, weil dadurch die Mietersuche, Werbung, Reinigung, Schlüsselübergabe etc. in der Hand des Vermieters liege und durch diese grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements es zu einer Erhöhung der Chancen wie auch der Risiken gekommen sei.

Die Folge der geänderten Wirtschaftsführung sei, dass der Zeitraum 2006 bis inkl. 2010 als abgeschlossener Beurteilungszeitraum anzusehen sei. Anhand der geänderten Verhältnisse sei zukünftig für den Zeitraum der auf die Änderung der Bewirtschaftung folge neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliege oder nicht. Auf Basis der tatsächlich bislang erzielten Ergebnisse und unter Zugrundelegung der ersten Prognoserechnung, die vor der Änderung der Bewirtschaftung erstellt worden sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss hätte erzielt werden können.

So habe die Prognoserechnung für die Jahre 2006 bis inkl. 2010 einen kumulierten Gesamtüberschuss von -7.346 Euro vorgesehen. Tatsächlich sei im selben Zeitraum ein Überschuss der Werbungskosten von 15.884 Euro erwirtschaftet worden. Ergänzend sei angemerkt, dass in der ersten Prognoserechnung noch von durchschnittlichen Einnahmen in der Höhe von rund 6.000 Euro pro Jahr ausgegangen worden sei. Offensichtlich seien diese Einnahmen deutlich zu optimistisch bemessen gewesen. Tatsächlich seien in den Jahren 2009 und 2010 überhaupt keine Einnahmen erzielt worden.

Dagegen wandte sich der Bf. mit dem Rechtsmittel der Berufung (nunmehr: Beschwerde):

DieX habe als Bauträgersgesellschaft ein Appartementhotelprojekt mit 33 Appartements und 140 Betten errichtet. Die Grundstückswidmung habe nur eine gewerbliche Nutzung des zu errichtenden Gebäudes ermöglicht, sodass neben den Appartements im Gebäude auch ein Wellnessbereich für das Hotel, ein Restaurant, Geschäfte etc. errichtet worden seien.

Die Fertigstellung des Gebäudes sei im Jahr 2003 und 2004 erfolgt. In den Jahren 2004 und 2005 sei das Hotel zunächst noch durch die X betrieben worden und habe diese im Jahr 2004 Umsätze von rund TEUR 128 und im Jahr 2005 von rund TEUR 158 bei eingeschränktem Betrieb erzielt. Ab Dezember 2006 habe dieY den Hotelbetrieb geführt und im Wirtschaftsjahr 2005/06 Umsätze von TEUR 236, 2006/07 von TEUR 388, 2007/08 von TEUR 417 und 2008/09 von TEUR 526 erzielt.

Da die Nutzung der Appartements ausschließlich zu gewerblichen Zwecken erfolgen durfte, hätten die Wohnungskäufer neben einem Bauträgervertrag auch einen Pachtvertrag mit der Y abgeschlossen, wonach sie ihr Appartement der Hotelbetreiberin zur Nutzung im Rahmen des Hotelbetriebes verpachteten. Als Pachtzins seien 60% des aus der Vermietung des Appartements durch die Y erzielten Einnahmen abzüglich von 5% Managementfee, 5% Kommission sowie allfällige Kreditkartengebühren vereinbart worden.

Der Nettokaufpreis der Wohnung von rund 109.000 Euro sei fremdfinanziert worden.

Die Kaufentscheidung sämtlicher Wohnungskäufer sei wesentlich durch eine Prognose der zu erzielenden Einnahmen durch die X bzw. Y beeinflusst gewesen. Demnach sei geplant gewesen, dass aus den Mieteinnahmen mittelfristig jedenfalls Überschüsse durch den Wohnungseigentümer erzielt würden. Die wirtschaftlichen Gründe der Überschusserzielung bzw. eine angemessene Rendite zu erzielen seien für den Erwerb der Wohnungen ausschlaggebend gewesen, da eine Privatnutzung nicht bzw. nur im

geringfügigen Ausmaß möglich erschiene, da ja eine weitgehende Nutzung der Wohnung durch den Hotelbetrieb erwartet worden wäre.

Im August 2006 sei durch die Kärntner Treuhand GmbH im Auftrag und auf Basis der von der Geschäftsführung der Y bekannt gegebenen Daten eine Planungsrechnung für die Wirtschaftsjahre 2006/07 und 2007/08 zusammengestellt worden. In diese Planungsrechnung sei die Umsatzerwartung basierend auf den Erfahrungswerten der Anlaufjahre ab 2004 eingeflossen. Die Planung der Umsätze hätte in den einzelnen Monaten einen Belegungsgrad von 0% z.B. November und Mai bis maximal 90% im Februar, bei 79,4 Vollbelegungstagen 2006/07 bzw. 93,1 2007/08. Da der Standort in diesem Jahr einen enormen touristischen Aufschwung erlebt habe, wäre diese Annahme durchaus realistisch gewesen. Diese Planungsrechnung habe Pachtzahlungen an die Wohnungseigentümer von TEUR 326 2006/07 und TEUR 393 2007/08 berücksichtigt. Umgelegt auf die 33 Appartements hätten sich daraus durchschnittlich TEUR 10 bzw. rund TEUR 12 pro Jahr je Appartement errechnet. Es sei daher festzustellen, dass sich aus damaliger Sicht, bei Eintritt der auf realistischen Zahlen basierenden Annahmen ein Gesamtüberschuss aus der Wohnungsvermietung zweifellos darstelle, sodass jedenfalls das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu Recht angenommen werden konnte. Dies umso mehr, als die Vermarktung des Hotels durch einen professionellen Hotelbetreiber geplant gewesen sei.

Zur Frage, warum die Prognose nicht eingetreten sei, wurde Nachstehendes erläutert: „Nach unserer Aktenlage bzw. Kenntnis der damaligen Abläufe hatte die Y zunächst massive Personalprobleme, die dazu führten, dass das Angebot an die Hotelgäste nicht dem üblichen Standard entsprach. Auch wurde ein Hotelabrechnungs – EDV Programm angeschafft, welches durch Bedienungsfehler die Gästeabrechnung mangelhaft gestaltete, was ebenfalls zu massiven Beschwerden führte. Die Geschäftsführung hat durch Anstellung von Fachkräften und später durch einen ehemaligen Hoteldirektor versucht diesen Imageschaden zu beseitigen, was allerdings nicht ausreichend gelang. Diese Umstände haben dazu geführt, dass die ursprünglich realistisch zu erwartenden Einnahmen aus dem Hotelbetrieb weit hinter den Prognosen zurückblieben, so dass der Hotelbetreiber Y am 15. Jänner 2010 Konkurs anmelden musste.

Auf Grund des Umstandes, dass das gegenständliche Appartement Teil einer Hotelanlage war und ausschließlich dem Hotelbetrieb diene, hatten die Wohnungseigentümer auch nach der Vertragslage keine Möglichkeit die Einnahmenerzielung zu beeinflussen. Der mangelhafte Hotelbetrieb und letztlich der Konkurs, stellt somit ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis dar, welches de facto zum wirtschaftlichen Untergang der Einkunftsquelle führte.

Das Faktum des Unterganges der Einkunftsquelle manifestiert sich auch in den, dem Konkurs vorangegangenen und danach sich darstellenden Schwierigkeiten die Vermietung bzw. den Hotelbetrieb wieder in Gang zu bringen. Nach den uns vorliegenden Informationen haben mittlerweile einige Wohnungseigentümer ihre Wohnung verkauft,

andere stellen sie dem derzeitigen Hotelbetreiber nicht zur Verfügung und betreiben Eigenvermietung usw.

Da sich aus dem vorstehend dargestellten Sachverhalt ergibt, dass die Grundkonzeption des Appartementhotels und damit auch die Vermietung der in dieses integrierten Appartements unter den getroffenen, realistischen Annahmen die objektive Eignung einer Einkunftsquelle aufwiesen, ist der Zeitraum von der Anschaffung bis zum Eintritt des unvorhersehbaren und für den Wohnungseigentümer unabwendbaren Ereignisses (Konkurs des Hotelbetreibers) Anfang 2010, welches de facto zum wirtschaftlichen Untergang der Einkunftsquelle führte, als steuerrelevant anzusehen.“

Darüber hinaus werde auf die jüngsten Erkenntnisse des VwGH (2007/15/0255 v. 7. Juli 2011, 2010/15/0139 und vom 25. April 2013) hingewiesen, denen zufolge zumindest eine getrennte Beurteilung zwischen einkommensteuerlicher und umsatzsteuerlicher Liebhaberei zu erfolgen habe.

Vom Finanzamt wurde diese Beschwerde ohne Erlassung einer BVE vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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 oder der 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 Sinne 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 (Ausgaben).

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

1. Einkommensteuer

Fest steht, dass der in Österreich beschränkt steuerpflichtige Bf. im Jahr 2005 (8. Dezember 2005) ein Appartement erworben und dieses, wie im Pachtvertrag vereinbart, der Betreibergesellschaft zur touristischen Vermietung als Ferienwohnung zugeführt hat. Ab dem Jahr 2006 erklärte der Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Punkt III des Pachtvertrages lautet:

Mit Beginn dieses Vertrages wird vereinbart, dass sich der Verpächter für das Vermietungsprogramm I entscheidet. Somit wird die bestandsgegenständliche Eigentumseinheit vom Verpächter nicht selbst genutzt und steht diese daher dem Pächter zu 100% zur Vermietung an Feriengäste zur Verfügung.

Gemäß Punkt IV wird als Pachtzins vereinbart, dass der Pächter 60% aus den um eine 5% Managementfee, eine 5% Kommission sowie evtl. anfallende Kreditkartengebühren bereinigte Erlöse, welche aus der Vermietung des vertragsgegenständlichen Bestandsgegenstandes erzielt werden, an den Verpächter ausschüttet.

Gemäß Punkt VII verpflichtet sich der Verpächter Grundsteuer, Gebäudeversicherung sowie einen Beitrag zur Investitionsrücklage in Höhe von 0,70 € pro m² zu bezahlen. Die Kosten für die laufende Bewirtschaftung, wie Energiekosten (Heizung, Strom), Wasser-, Müll-, Kanalkosten, allgemeine Verwaltungskosten, Hausbetreuungskosten, Erhaltungsaufwand und Liftwartung werden vom Pächter verauslagt. Die Erhaltung der Substanz der Ferienimmobilie, insbesondere der Fassade, des Daches, der Heizung sowie des Kanal- und Wassersystems usw. obliegt der Eigentümergemeinschaft, während es Sache des Pächters ist, für die Instandhaltung des Inneren (Ausmalen, Heizung, Fußboden, Möbel, Kleininventar usw.) zu sorgen.

Mit 15. Jänner 2010 ging die Pächterin in Konkurs. Der Bf. stellte im Jahr 2011 die Vermarktung der Wohnung auf Eigenvermietung um. Im Jahr 2013 wurde die Wohnung letztlich verkauft.

Sowohl das Finanzamt als auch der Beschwerdeführer gehen davon aus, dass der Konkurs der Pächterin eine Unwägbarkeit darstellt.

Auch das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass dieses unvorhersehbare Ereignis eine Unwägbarkeit und kein typisches Vermietungsrisiko darstellt.

Wird nun eine Vermietungstätigkeit wie im gegenständlichen Fall wegen einer Unwägbarkeit vorzeitig beendet, so liegt insgesamt Liebhaberei vor, wenn sich die Vermietungstätigkeit auch unter Außerachtlassung (gedanklicher Ausklammerung) der Unwägbarkeiten und unter der Annahme der Fortführung nicht als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 308).

Gegenständlichenfalls hat der Bf. seine Tätigkeit nicht beendet, sondern auf die Unwägbarkeit reagiert und auf Eigenvermietung umgestellt. Bedingt durch die spezielle Form der bisherigen Vermietung stellt die Eigenvermietung eine Änderung der Bewirtschaftung dar.

Folglich ist im vorliegenden Fall wesentlich, ob aus der verfahrensgegenständlichen Betätigung bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung ein Totalgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4

Liebhabereiverordnung (dh. 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) zu erzielen gewesen wäre.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum hat der Bf. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung prognostiziert bzw. erzielt:

	prognostiziert	tatsächlich
2006	5.333	1.406
2007	5.439	2.448
2008	5.659	5.809
2009	5.772	-
2010	5.887	-

In der Prognoserechnung vom 5.10.2005 wurde unter Annahme einer 50%igen Auslastung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen im Jahr 2025 von 30.246 € prognostiziert. Erklärbar ist das nur durch eine wesentlich geringere Auslastung als durch die Betreiber geplant. In der ursprünglichen Prognoserechnung wurde ein viel zu optimistischer Ansatz kontinuierlich um 2% fortgeschrieben ohne die tatsächlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen. Die prognostizierten Einnahmen wurden jedoch im Jahresdurchschnitt bei Weitem nicht erzielt. Werden die Jahre mit Einnahmenerzielung für eine Durchschnittsbetrachtung herangezogen, kommt man bloß zu durchschnittlich jährlichen Einnahmen von rund 1.900 €, woraus eine Einnahmenlücke von mehr als 3.000 € resultiert und folglich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten gewesen wäre.

In der Beschwerdeschrift zeigt der Bf. zwar die Probleme der Betreiber auf und weist darin auf die schwierige wirtschaftliche Situation des Vertragspartners hin, lässt aber den vorangegangenen Vorhalt des Finanzamtes in dem er aufgefordert wird, „eine aktuelle Prognoserechnung vorzulegen“, unbeantwortet. Der in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, dass bei Eintritt der auf realistischen Zahlen basierenden Annahmen sich ein Gesamtüberschuss ergeben hätte, wird somit entgegnet, dass eine Prognose die von allzu optimistischen Annahmen ausgeht indem sie eine Auslastungsrate ohne Berücksichtigung der lokalen Gegebenheiten festsetzt und bereits am Beginn der Tätigkeit die (veränderten) tatsächlichen Verhältnisse nicht berücksichtigt, nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht (vgl. dazu BFG 31.7.2014, RV/6100556/2011). Auch die dem Vorlageantrag beigelegte Planungsrechnung des Hotelbetreibers lässt den unrealistischen Ansatz erkennen, wenn bei der „Erfolgsplanung Saison 2007/08“ davon gesprochen wird, dass die Belegungsgrade, verbunden mit einer Preissteigerung für die Nächtigungen von rd. 3%, erhöht worden seien.

Das Bundesfinanzgericht vertritt somit die Auffassung, dass aus der Vermietungstätigkeit des Bf. bei gedanklicher Fortführung der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung –und Neutralisierung der anerkannten Unwägbarkeiten- kein Totalgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO zu erzielen gewesen wäre.

Die verfahrensgegenständliche Tätigkeit des Bf. ist daher als objektiv nicht ertragsfähig anzusehen und stellt somit Liebhaberei im einkommensteuerlichen Sinn dar.

2. Umsatzsteuer

Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung ist der Bf. der Ansicht, dass der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107), das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei seit dem UStG 1994 wesentlich enger gefasst sei als das ertragsteuerliche. Für die einkommensteuerliche Liebhabereibeurteilung von Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung sei nach § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung auf die Absehbarkeit eines steuerlichen Gesamterfolges abzustellen. Eine andere rechtliche Beurteilung sei im Lichte des Unionsrechtes in umsatzsteuerlicher Hinsicht geboten. Um von einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Unionsrechtes auszugehen, sei - so der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis vom 25. April 2013, weiter - eine Betrachtung der *Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles* entscheidend.

Dem wird entgegnet, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015, - unter Hinweis auf die Vorjudikatur - (neuerlich) eindeutig klar gestellt hat, dass eine verlustträchtige (objektiv nicht ertragsfähige) Vermietung einer Eigentumswohnung, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, vor dem Hintergrund des Unionsrechtes als (zwingend) steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteueranzug vermittelt: *"Wie ausgeführt, ergibt sich aus § 2 Abs. 5 Z 2 und § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO 1993, dass die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung (anders als die im Erkenntnis vom 25. April 2013 zu beurteilende Schafzucht), auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt (..)".*

Ist nun, wie im vorliegenden Fall, als erwiesen anzusehen, dass die Vermietung eines Ferienappartements in der konkreten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften, so unterliegen die aus der 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.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen des Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche

Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 9. Februar 2016