

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache MEG NN, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG, Krassniggstraße 36, 9020 Klagenfurt, gegen die Nichtfestsetzungsbescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 12. November 2012, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2010 und vom 8. August 2013, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 nach der am 19. Mai 2015 durchgeführten 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:

Die Miteigentumsgemeinschaft (Bf.) hat mit Bauträgervertrag vom 13. April 2005 ein Appartement erworben und mit gleichzeitig abgeschlossenen Pachtvertrag, der laut Präambel einen integrierenden Vertragsbestandteil des Bauträgervertrages bildet, den Bestandsgegenstand an die S GmbH verpachtet, mit der Verpflichtung, die gegenständliche Einheit der touristischen Vermietung als Ferienwohnung zuzuführen.

Die Bf. hat jedoch die Möglichkeit, die bestandsgegenständliche Eigentumseinheit selbst zu nutzen, wenn diese nicht vermietet ist.

Als Pachtzins wird unter Punkt IV vereinbart, dass der Pächter 60% aus den um eine 5% Managementfee, eine 5%ige Kommission sowie evtl. anfallende Kreditkartengebühren bereinigten Erlösen, welche aus der Vermietung des vertragsgegenständlichen Bestandsgegenstandes erzielt werden, an den Verpächter ausschüttet.

Unter 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 Finanzierung erfolgte über einen Kredit iHv. 150.000 Euro mit einer Laufzeit von 12 Jahren. Laut Prognoserechnung wäre in der Zeit von 2005 bis 2010 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen iHv. 35.578 Euro erzielbar gewesen.

Auf die IGmbH als Bauträgergesellschaft und Hotelbetreiber folgte die FGmbH und nach deren Konkurs die X GmbH.

Im Bericht vom 12. November 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung (§ 150 BAO) wurde nach Wiedergabe des Sachverhaltes die Vermietung als objektiv nicht ertragsfähig beurteilt und festgestellt, dass die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden konnte.

In der Folge wurden vom Finanzamt Nichtfestsetzungs- und Nichtfeststellungsbescheide für die Streitjahre erlassen.

Dagegen richtete sich die Bf. mit dem Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde). Darin bestätigte die Bf. den von der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalt und führte noch ergänzend aus, dass die Bauträgergesellschaft ein Appartementhotelprojekt mit 33 Appartements und 140 Betten errichtet habe. 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 wurden. Die Fertigstellung des Gebäudes sei im Jahr 2003 bzw. 2004 erfolgt. Zunächst habe das Hotel die A betrieben, ab Dezember 2006 habe die B den Hotelbetrieb geführt. Die Wohnungskäufer hätten neben dem Bauträgervertrag auch einen Pachtvertrag mit der B abgeschlossen, wonach sie ihr Appartement der Hotelbetreiberin zur Nutzung im Rahmen des Hotelbetriebes verpachteten. Für die Kaufentscheidung sämtlicher Wohnungskäufer seien die wirtschaftlichen Gründe der Überschusserzielung bzw. eine angemessenen Rendite zu erzielen ausschlaggebend gewesen, da eine Privatnutzung nicht bzw. nur im geringfügigen Ausmaß möglich erschien, da ja eine weitgehende Nutzung durch den Hotelbetrieb erwartet worden sei. Die durch die Kärntner Treuhand GmbH im Auftrag und auf Basis der von der Geschäftsführung der B bekanntgegebenen Daten zusammengestellte Planungsrechnung sei als durchaus realistisch anzusehen, zumal der Standort in diesen Jahren einen enormen touristischen Aufschwung erlebt hätte. Dies umso mehr, als die Vermarktung des Hotels durch einen professionellen Hotelbetreiber geplant gewesen sei.

Die Prognose - so die steuerliche Vertretung weiter - sei auf Grund massiver Personalprobleme nicht eingetreten. Der mangelhafte Hotelbetrieb und letztlich der Konkurs stellten somit ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis dar, welches de facto zum wirtschaftlichen Untergang der Einkunftsquelle geführt habe. Das Faktum des Unterganges der Einkunftsquelle manifestiere sich auch in den, dem Konkurs vorangegangenen und danach sich darstellenden Schwierigkeiten die Vermietung bzw.

darin den Hotelbetrieb wieder in Gang zu bringen. Nach den vorliegenden Informationen hätten einige Wohnungseigentümer ihre Wohnungen verkauft, andere würden sie dem derzeitigen Hotelbetreiber nicht zur Verfügung stellen und Eigenvermietung betreiben.

In der in der Folge ergangenen BVE vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden konnte und begründete dies wie folgt:

Die Vermietung stelle eine Betätigung gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar. Dementsprechend sei zu beurteilen, ob die ausgeübte Vermietungstätigkeit geeignet erscheine, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Der Einordnung unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO stehe nicht entgegen, dass eine Privatnutzung für die Zukunft nicht geplant gewesen sei.

Zu Beginn des Jahres 2010 sei die Konkursanmeldung der bisherigen Pächterin erfolgt. Der Konkurs könne als Unwägbarkeit angesehen werden. In weiterer Folge sei die gegenständliche Vermietung in ähnlicher Weise weiter betrieben worden. Im Zeitraum 2005 bis incl. 2010 sei insgesamt ein Werbungskostenüberschuss von 13.961,37 Euro erwirtschaftet worden. Demgegenüber sei in der Prognoserechnung für denselben Zeitraum von einem Einnahmenüberschuss von 35.578 Euro ausgegangen worden. Die deutliche Abweichung der seinerzeitigen Prognoserechnung von den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen sei augenscheinlich. Aufgrund der bisher erzielten Ergebnisse könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die gegenständliche Vermietung geeignet sei, in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Es sei daher aufgrund der bisher erwirtschafteten Werbungskostenüberschüsse und der im Wesentlichen gleichartigen Fortführung der Vermietungstätigkeit seit Konkurs der Pächterin im Jahr 2010 die gegenständliche Vermietung als objektiv nicht ertragsfähig zu beurteilen. Im Zuge der Betriebsprüfung sei weiters festgestellt worden, dass Fremdfinanzierungskosten für 2006 in Höhe von 6.497,23 Euro und für 2007 in der Höhe von 7.673,85 Euro nicht berücksichtigt worden seien. Dadurch ergebe sich eine noch deutlichere Abweichung der tatsächlich erzielten Ergebnisse von der Prognoserechnung.

In dem dagegen gerichteten Vorlageantrag wiederholte der steuerliche Vertreter der Bf. die Beschwerdeausführungen und wies auf die jüngsten Erkenntnisse des VwGH vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255 und vom 25. April 2013, 2010/15/0139 (Anm.: gemeint 2010/15/0107) hin, denen zur Folge zumindest eine getrennte Beurteilung zwischen einkommensteuerlicher und umsatzsteuerlicher Liebhaberei zu erfolgen habe.

Konkret führte er aus: „*Demnach ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung nur maßgeblich, ob nach der Rechtsprechung des EuGH (Rs. C-230/94, Enkler v. 26. September 1996) eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vorliegt. Nachdem im vorliegenden Fall die nachhaltige Einnahmenerzielung im Vordergrund stand und eine Privatnutzung lediglich in einem absolut untergeordneten Ausmaß erfolgte, ist umsatzsteuerlich jedenfalls nicht von Liebhaberei auszugehen.*

Vom Bundesfinanzgericht wurde der Bf. nach Vorlage der Beschwerde eingeladen, die Überschussrechnungen der Jahre 2011 bis 2014 vorzulegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung zog der steuerliche Vertreter der Bf. die Beschwerde gegen die Nichtfeststellungsbescheide der Streitjahre zurück, da nicht mehr an der Auffassung festgehalten werde, dass die strittige Vermietung des Appartements eine Einkunftsquelle darstelle. Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Nichtfestsetzungsbescheide wiederholte er jedoch seine Auffassung, dass die Vermietung im Hinblick auf die Judikatur des EuGH umsatzsteuerlich keine Liebhaberei darstelle.

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 LVO, BGBI. 1993/33 idF BGBI. 1997/358, anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, „oder“
3. 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 über die 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.

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBI. Nr. 663/1994, wurde die Liebhabereiverordnung 1993 in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) als auf Grund dieses UStG 1994 – in Ausführung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 – ergangen gilt (VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.4.2012 weiter ausführt, ergibt sich aus der Sechsten Richtlinie für die verlustträchtige Vermietung von für die private Lebensführung des Vermieters geeignetem Wohnraum, dass die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 135 Abs. 1

Mehrwertsteuerrichtlinie), das heißt keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug, anzuwenden sei.

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO dar. Für sie gilt auf Grund der entstandenen Verluste die Vermutung der Liebhaberei. Diese Liebhabereivermutung kann allerdings widerlegt werden, wenn im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird. Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende Beurteilung zukünftiger Entwicklungen der Betätigungen (Prognose). Sie erfolgt durch rechnerischen Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels *Prognoserechnung*.

Sowohl das Finanzamt als auch die Bf. stimmen im vorliegenden Fall überein, dass die zu beurteilende Vermietungstätigkeit der Bf. ertragsteuerlich keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 darstellt.

Das entspricht auch der Auffassung, die das Bundesfinanzgericht nach durchgeführten Ermittlungen durch Gegenüberstellung der Prognoserechnung mit den tatsächlich erzielten Ergebnissen (bis einschließlich 2014), gewonnen hat. So wird in der viel zu optimistischen Prognose des damaligen Hotelbetreibers eine Auslastung von 50% angenommen, obwohl eine Auslastung von 46% laut einem Entwicklungsleitbild des Raumplanungsbüros Kaufmanns, nur 4/5 Sterne Kategorien zugeordnet wird (www.ktn.gv.at/27903_DE-Berichte-_Hoehe_Entwicklungsleit).

Den tatsächlich erzielten Einnahmen der Jahre 2005 bis 2014 von insgesamt 34.292,26 Euro, - das entspricht einer Auslastung von lediglich 12,5% - stehen Werbungskosten in diesem Zeitraum von 78.000 Euro gegenüber. Die prognostizierten Werbungskosten stimmen mit den tatsächlich angefallen Werbungskosten nahezu überein. Daraus folgt aber, dass bei der gegebenen sinkenden Auslastung, sogar unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Zinsen ab dem 13. Jahr wegfallen, in der von der Bf. gewählten Bewirtschaftungsart kein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt werden kann. Selbst unter der Annahme einer nicht realistischen Verdoppelung der durchschnittlich erzielten Einnahmen ergibt sich rechnerisch kein Gesamtüberschuss der Einnahmen nach 23 Jahren.

Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung ist die 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.

Bereits im Erkenntnis vom 26.4.2012, 2011/15/0175 hat der Verwaltungsgerichtshof Nachstehendes erkannt:

„Der in der österreichischen Rechtsordnung gewählte umsatzsteuerlichen Regelung für die dauerhaft verlustträchtige Vermietung eines vom Vermieter privat nutzbaren Wohnobjektes liegt offenkundig die Überlegung zugrunde, dass bei dieser Art der Bewirtschaftung auf Dauer die der Umsatzsteuer den Betrag der begehrten Vorsteuer nicht erreicht (vgl. hiezu etwa das Urteil des EuGH vom 4. Oktober 2001, C-326799, Stichting Goed Wonen, Rn 57). Dabei kommt auch dem ermäßigten Steuersatz auf Vermietungsumsätze nach Art. 28 Abs. 2 Buchstabe j der Sechsten Richtlinie Bedeutung zu. Die dauerhaft nicht auf Gewinn ausgerichtete Vermietung von durch den Vermieter privat nutzbarem Wohnraum dient in erster Linie der Vermögensveranlagung, gegebenenfalls der Steuerersparnis, nicht der Erzielung von Einnahmen (vgl. dazu auch SWK 2006, S 414).“

Der Vermieter eines von ihm für private Wohnzwecke nutzbaren Objektes, welcher dauerhaft (über zumindest 20 Jahre) keine Gewinnerzielungsabsicht anstrebt, sondern beabsichtigt, dauerhaft verlustträchtig zu vermieten, kann -so der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis vom 26. April 2012 weiter - eine andere Kalkulation anstellen, als derjenige Vermieter, der die Vermietung an (betriebs)wirtschaftlichen Grundsätzen orientieren und die ihm angefallenen Kosten auf den Mieter überwälzen muss.

Hierbei ist entscheidend, ob die Vermietung solchen Wohnraums in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Überschuss zu erwirtschaften. Denn die Frage, unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. § 2 Abs. 4 und § 6 LVO) beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt sind (vgl. Mayr/Umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei bei der kleinen Vermietung, SWK 32/2014, 1377).

Vorliegendenfalls hat die Bf. die verlustträchtige Vermietung von ihrem auch privat nutzbaren Ferienappartement hingenommen, ohne eine Veränderung anzustreben. Wie der steuerliche Vertreter in seinem Vorlageantrag vom 6. September 2013 ausführt, wurden andere Appartements dem derzeitigen Hotelbetreiber nicht mehr zur Verfügung gestellt und von den Eigentümern selbst vermietet. Die Bf. hingegen hat ihr Appartement den wechselnden Hotelbetreibern weiterhin zur Verfügung gestellt, ohne auf die Einnahmeinbrüche oder sogar Einnahmenausfälle zu reagieren und offensichtlich dauerhaft keine Gewinnerzielung angestrebt.

Ist nun, wie im vorliegenden Fall, als erwiesen anzusehen, dass die Vermietung eines privat nutzbaren 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. In unionskonformer Interpretation ist diese als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Vermietung nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes unecht steuerbefreit (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Diese Rechtsansicht wird im Übrigen auch durch die jüngst ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bekräftigt (VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015).

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082, VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175).

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. Juni 2015