

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Krassniggstraße 36, 9020 Klagenfurt, gegen die Bescheide des Finanzamt Judenburg Liezen vom 27. August 2012, betreffend Nichtveranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 und Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 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:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb im Jahr 2005 eine Wohnung in einem Appartementhaus in einem Feriengebiet.

Mit gemäß § 200 (2) BAO endgültig erklärtem Bescheid vom 27. August 2012 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 nicht veranlagt und mit Nichtfestsetzungsbescheid vom 27. August 2012 die Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2010 nicht festgesetzt. Dies mit nachstehender Begründung:

*„Aus den bisher vorgelegten Steuererklärungen ist ersichtlich, dass die Werbungskosten die Mieteinnahmen regelmäßig übersteigen, seit 2009 überhaupt keine Mieteinnahmen mehr erzielt werden und die Wohnung am 9. April 2010 verkauft wurde.“*

*Da die Vermietungstätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet wurde, handelt es sich bei der Betätigung um keine steuerlich relevante Einkunftsquelle.“*

Dagegen wandte sich die Bf. mit dem Rechtsmittel der Berufung (nunmehr: Beschwerde) und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

DieX habe als Bauträgergesellschaft 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 die Y 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 in Höhe von 140.000 Euro sei mit Eigenmitteln finanziert 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 berücksichtigt. 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 diente, 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.“

In der in der Folge ergangenen BVE führte das Finanzamt aus, dass zu Beginn des Jahres 2010 die Konkursanmeldung der bisherigen PächterinY HotelvermietungsgmbH erfolgt sei und die Wohnung per 9. April 2010 verkauft worden sei. Der Konkurs der bisherigen Pächterin könne als Unwöglichkeit angesehen werden. Die Folge des Verkaufes der Wohnung sei, dass der Berufungszeitraum 2005 bis inkl. 2010 als abgeschlossener Beurteilungszeitraum anzusehen sei. Bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes seien grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lasse die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, liege ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls

Liebhaberei vor. Werde eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwarten gewesen wäre, vor Erzielen eines Gesamterfolges beendet, sei für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten vorliegen.

Auf der Basis der tatsächlich bislang erzielten Ergebnisse und unter Zugrundelegung der Prognoserechnung, kann auch unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeit (Konkurs des bisherigen Pächters) 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 2005 bis inkl. 2009 einen kumulierten Gesamtüberschuss von 39.464 Euro vorgesehen. Tatsächlich sei im selben Zeitraum ein Überschuss der Werbungskosten von 10.727,19 erwirtschaftet worden. Für das Jahr 2010 sei trotz Aufforderung keine Erklärung abgegeben worden. Auch wichen die tatsächlich erzielten Einnahmen im Berufungszeitraum deutlich von den prognostizierten an. Diese deutliche Abweichung der tatsächlich erzielten, in Bezug auf die prognostizierten Ergebnisse, lasse die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem ansehbaren Zeitraum nicht erwarten, weshalb auch die durch die Unwägbarkeit begründete Beendigung der Vermietungstätigkeit (Verkauf der Wohnung) nichts an der Liebhabereibeurteilung zu verändern vermöge.

Gegen die Qualifizierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum 2005 bis 2010 als Liebhaberei wandte sich die Bf. mit ihrem rechtzeitig gestellten Vorlageantrag und wiederholte darin die Ausführungen des Beschwerdevorbringens. Ergänzend verwies der steuerliche Vertreter der Bf. auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, und vom 25. April 2013, 2010/15/0139, und zog daraus den Schluss, dass umsatsteuerlich jedenfalls nicht von Liebhaberei auszugehen sei.

### **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 die in Österreich beschränkt steuerpflichtige Bf. im Jahr 2005 ein Appartement erworben und dieses, wie im Pachtvertrag vereinbart, der Betreibergesellschaft zur touristischen Vermietung als Ferienwohnung zugeführt hat. Ab diesem Jahr erklärte die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß Punkt IV des Pachtvertrages 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.

Eine Privatnutzung war nicht bzw. nur im geringfügigen Ausmaß möglich, wie die steuerliche Vertretung in der Beschwerde anführte, da ja eine weitgehende Nutzung der Wohnung durch den Hotelbetrieb erwartet wurde. Dementsprechend wurde auch nur ein Ansatz von 2,9% prognostiziert.

Mit 15. Jänner 2010 ging die Pächterin in Konkurs. Die Bf. verkaufte das Appartement in der Folge am 9. April 2010.

Sowohl das Finanzamt als auch die Bf. 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 Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 308).

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

	prognostiziert	tatsächlich
2006	14.849	1.971,52
2007	15.440	1.212,00
2008	15.749	10.355,03
2009	16.064	-
2010	16.385	-

In der Prognoserechnung vom 5.10.2005 wurde unter Annahme einer 50%igen Auslastung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen im Jahr 2024 von 265.176 € prognostiziert. Die tatsächlich erzielten Einnahmen für den Zeitraum 2006 – 2010 iHv. 13.538,52 € haben jedoch nur 17% der prognostizierten iHv 78.487 € betragen. Erklärbar ist das nur durch eine wesentlich geringere Auslastung als durch die Betreiber geplant. Bei einer Durchschnittsbetrachtung der Jahre mit Einnahmenerzielung kommt man zu durchschnittlichen jährlichen Einnahmen von rund 2.700 €. Die Differenz zwischen den tatsächlichen und den prognostizierten Einnahmen von weit mehr als 10.000 € lässt erkennen, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, in einem absehbaren Zeitraum bei Weitem nicht zu erwarten war.

Der in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, dass bei Eintritt der auf realistischen Zahlen basierenden Annahmen sich ein Gesamtüberschuss ergeben hätte, wird 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). Gegenständlichfalls wurde diese allzu optimistisch angenommene Ausgangslage bloß kontinuierlich, ohne auf die tatsächliche Gegebenheiten zu reagieren, um 2% jährlich erhöht. Dabei kann nicht von einer Prognoserechnung gesprochen werden, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass aus der Vermietungstätigkeit der 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 der Bf. ist daher als objektiv nicht ertragsfähig anzusehen und stellt somit Liebhaberei im einkommensteuerlichen Sinn dar.

## 2. Umsatzsteuer

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.

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 Vorsteuerabzug 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 8. Februar 2016