

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.05.2018

Geschäftszahl

Ra 2016/15/0046

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Tiefenböck, über die Revision der M P in F, vertreten durch Mag. Friedrich Hohenauer, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Templstraße 16, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. November 2015, Zl. RV/3100674/2012, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2006, den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts erwarb die Revisionswerberin mit Vertrag vom 17. April 2003 von ihrem Adoptivvater eine bebaute Liegenschaft (Bauernhaus) gegen Ausgedingsleistungen, die insbesondere auch die persönliche Pflege des Übergebers umfassten. In den Jahren 2003 und 2004 wurde das Gebäude grundlegend saniert und umgebaut. Im Zuge dessen entstanden neben der Privatwohnung der Revisionswerberin und ihrer Familie drei Ferienwohnungen mit insgesamt sechs Betten, die zur kurzfristigen Vermietung bestimmt waren.

2 Für März 2005 meldete die Revisionswerberin dem Tourismusverband insgesamt 51, für das Jahr 2006 vier Nächtigungen. Mieteinnahmen waren mit diesen Nächtigungen nicht verbunden (Marketingaktivitäten, kostenlose Beherbergung "guter Bekannter"). Mieteinnahmen aus der Appartementvermietung erzielte die Revisionswerberin erstmals 2007. Auch in den Jahren 2009 und 2011 fielen keine Mieteinnahmen an. Ende Juli 2013 wurde die Appartementvermietung beendet.

3 Anlässlich einer im Jahr 2011 erfolgten Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die Appartementvermietung aus privaten Gründen (Pflege des Adoptivvaters, Rechtsstreitigkeiten nach dem Tod des Vaters im Jahr 2009) nur in sehr bescheidenem Maß erfolgt sei. Der Anteil der Gästenächtigungen habe im Schnitt der Jahre 2004 bis März 2011 nur 4,33 % der "Gesamtnächtigungen" betragen.

4 In der Folge ergingen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2009, denen die Feststellung zu Grunde lag, dass die Vermietung der Appartements keine Einkunftsquelle darstellt.

5 In ihrer dagegen erhobenen Berufung (bzw. Berufungsergänzung vom 5. Dezember 2011) vertrat die Revisionswerberin die Ansicht, dass die Appartementvermietung eine Einkunftsquelle darstelle, weil ab 2012 jährliche Einnahmen von

64.800 EUR erreicht würden, sodass - wie die vorgelegte Prognoserechnung zeige - ab dem Jahr 2023 erstmals ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielt werden könne. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart liege nicht vor, weil sich "die ursprüngliche Absicht der Bewirtschaftungsart aus dem Jahr 2003 (...) gegenüber den zukünftigen Jahren ab 2012" nicht geändert habe.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die auf Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2006 eingeschränkte Berufung (nunmehr Beschwerde) als unbegründet ab. Die Revisionswerberin habe die Appartementvermietung mit Ende Juli 2013 eingestellt. Ende 2011 seien die anhängigen Gerichtsverfahren mit einem für die Revisionswerberin positiven Ergebnis beendet worden. Ungeachtet der Ankündigung, sich nach Ende des Rechtsstreites gemeinsam mit der Tochter ab der Sommersaison 2012 voll und ganz der Zimmervermietung zu widmen, seien auch 2012 und 2013 lediglich 113 bzw. 102 Nächtigungen (bei 1.200

prognostizierten Nächtigungen) verzeichnet worden. Die Revisionswerberin habe erklärt, die bestehenden Appartements künftig in ein Konzept des betreuten Wohnens eingliedern zu wollen. Abgesehen davon, dass bei tatsächlicher Umsetzung dieses Konzeptes eine Änderung der Bewirtschaftungsart vorgelegen wäre, sei es zur Realisierung des Projektes auf Grund des Ablebens eines Geschäftspartners nicht gekommen. Mittlerweile habe die Revisionswerberin mitgeteilt, die Liegenschaft verkaufen zu wollen. Es liege somit ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor. Das Bundesfinanzgericht gehe jedoch davon aus, dass die Appartementvermietung nicht von vornherein auf einen nur begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben habe.

7 Es seien daher nicht nur die im abgeschlossenen Zeitraum erzielten Ergebnisse heranzuziehen, sondern an Hand einer Prognoserechnung zu prüfen, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 bzw. 23 Jahren ein Einnahmenüberschuss hätte erzielt werden können. Die von der Revisionswerberin vorgelegte Prognoserechnung sei in mehreren Punkten zu berichtigen. Die Revisionswerberin habe den berichtigten Ansätzen der Prognoserechnung in der mündlichen Verhandlung nicht widersprochen. Die adaptierte Prognoserechnung zeige, dass selbst im 23. Jahr ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen noch ein Werbungskostenüberschuss von 146.802 EUR bestehen würde.

8 Die Revisionswerberin habe die Ferienwohnungen im Internet auf diversen Buchungsplattformen angeboten. Obwohl die Wohnungen zeitgemäß ausgestattet und in einer Tourismusregion gelegen seien, habe die Vermietung von Beginn an nicht die prognostizierten Einnahmen erreicht. Dass der Adoptivvater einer Pflege bedurfte, sei bereits zu Beginn der Betätigung absehbar gewesen, weil er bereits im Dezember 2001 einen Schlaganfall erlitten habe und im (Erwachsenen)Adoptionsvertrag vom 14. Juni 2002 auf die intensive Betreuung hingewiesen worden sei, die die Revisionswerberin ihrem künftigen Adoptivvater angedeihen lasse. Auch im Übergabsvertrag, der der späteren Liegenschaftsvermietung zu Grunde liege, sei ausdrücklich festgehalten, dass sich die Revisionswerberin zu unentgeltlichen Pflegeleistungen verpflichte. Die Pflege des Adoptivvaters sei somit Teil des von Beginn an hinsichtlich der Appartementvermietung bestehenden Plans, somit "Teil der gewählten Bewirtschaftungsart" gewesen. Auch die, die Revisionswerberin belastenden, "familiären Zwistigkeiten" (Probleme mit der leiblichen Tochter des Adoptivvaters) lägen entweder schon vor Aufnahme der Vermietungstätigkeit oder beträfen erst die Zeit ab dem Jahr 2008. Die "familiären Zwistigkeiten" könnten somit nicht erklären, warum in den Jahren 2005 und 2006 keinerlei Mieteinnahmen erzielt worden seien. Die schwache Ertragslage lasse sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nur mit dem fehlenden Ertragsstreben der Revisionswerberin erklären.

9 Davon abgesehen sei es für das Bundesfinanzgericht aber auch nicht ersichtlich, inwiefern sich "familiäre Zwistigkeiten" oder die "Pflege des Adoptivvaters" überhaupt unmittelbar auf die Appartementvermietung hätten auswirken sollen. Die kurzfristige Appartementvermietung erfordere keinen mit einer Zimmervermietung im Rahmen einer Fremdenpension (mit täglicher Zubereitung des Frühstücks und täglicher Zimmerreinigung) vergleichbaren Arbeitseinsatz. Auch sei nicht nachvollziehbar, dass sich potenzielle Gäste allein wegen "familiärer Zwistigkeiten" von einer Appartementbuchung hätten abhalten lassen, zumal sie von diesen Zwistigkeiten gar keine Kenntnis hätten haben können. Enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit gehörten zu den allgemeinen Bedingungen des Wirtschaftslebens. Eine geringere Auslastung einer Ferienwohnung als ursprünglich angenommen stelle keine Unwägbarkeit dar. Vielmehr ließe die von der Revisionswerberin konkret gewählte Art der Bewirtschaftung, die sich in einer fehlenden ernsthaften Vermietungsabsicht manifestiert habe, von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten.

10 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei unzulässig, weil sich das Bundesfinanzgericht an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert habe und die Entscheidung zur Frage, ob während der aufrechten Appartementvermietung Unwägbarkeiten vorgelegen seien, im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles abhänge.

11 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

12 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

13 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (§ 34 Abs. 3 VwGG).

14 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

15 Die Revisionswerberin macht zur Zulässigkeit der Revision geltend, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes stehe mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Widerspruch, nach der mit der Änderung der Wirtschaftsführung ein neuer Beurteilungszeitraum beginne (Hinweis auf VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252). Insbesondere ignoriere "die belangte Behörde" Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach sich eine Einkunftsquelle zur Liebhaberei wandeln könne, wie auch eine einmal als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit nicht immer auch zukünftig als Liebhaberei qualifiziert werden könne. Der Liebhabereibetrachtung im Rahmen des § 1 Abs. 2 LVO seien jeweils nur Zeiträume gleicher Wirtschaftsführung zu Grunde zu legen. Die von der Revisionswerberin umfassend dargestellten Unwägbarkeiten (atypischer Pflegeaufwand in der Familie, massive Anfeindungen, aufwändige Gerichtsverfahren), welche nicht prognostizierbar und sehr beeinträchtigend gewesen seien, hätten zwangsweise zu einer grundlegenden Änderung der Bewirtschaftung geführt. Die "belangte Behörde" habe in Verkennung dieser Umstände und in Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht erkannt, dass die aus Sicht des Jahres 2003 bei intensiver Bewirtschaftung ab dem Zeitpunkt der Renovierung jedenfalls einen Gesamtüberschuss belegende Prognoserechnung "unbedingt und zwingend neu (und ohne die Zahlen in den Jahren ab 2005) zu erstellen" sei.

16 Mit diesen Ausführungen wird eine Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht aufgezeigt.

17 Worin die Revisionswerberin eine (im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht in Abrede gestellte) Änderung der Bewirtschaftungsart erblickt, wann diese eingetreten sei und welche getrennt zu beurteilenden Bewirtschaftungszeiträume sich daraus ergeben hätten, kann dem Zulässigkeitsvorbringen (selbst unter Einschluss der Revisionsgründe) nicht entnommen werden. Soweit das Revisionsvorbringen aber so verstanden werden kann, dass die "aus Sicht des Jahres 2003", also vor Aufnahme der Vermietungstätigkeit, unter der Annahme einer weitgehenden Auslastung der Appartements erstellte Prognoserechnung der Liebhabereiprüfung zu Grunde zu legen sei, kann ihm nicht gefolgt werden.

18 Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind aber nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischer Weise erzielbar sind (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042).

19 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024). Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192, mit weiteren Nachweisen). Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278).

20 Das Bundesfinanzgericht hat daher zu Recht der Beurteilung der von der Revisionswerberin vorgelegten Prognoserechnung Informationen zugrunde gelegt, die sich in den ersten Jahren der Vermietung ergeben haben. Auf der Grundlage dieser tatsächlichen Umstände hat das Bundesfinanzgericht die Feststellung getroffen, dass die Vermietung in der von der Revisionswerberin gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet war, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum zu erwirtschaften. Im Übrigen hat das Bundesfinanzgericht unbedenklich festgestellt, dass die Pflegebedürftigkeit des Adoptivvaters bereits vor Beginn der Vermietung festgestanden ist.

21 In der Revision werden somit keine Fragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

22 Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff, insbesondere § 51 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 29. Mai 2018

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2016150046.L00