

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wijnkamp Advocatuur/Advokatur GmbH, Sirapuit 7, 6460 Imst, und Prodingler & Partner Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungs GmbH & Co KG, Prof. Ferry Porsche Straße 28, 5700 Zell am See, über die Beschwerde vom 7. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 21. Dezember 2016 betreffend Umsatzsteuer 2006, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf haben mit Kaufvertrag vom 22.08.2005 ein Apartment in BK/ kurz:BK) zum Zwecke der Vermietung um einen Kaufpreis von € 192.650,00 zuzüglich € 38.530,00 an Umsatzsteuer erworben. Mit der Vermietung des Apartments durch eine Betreiberfirma wurde im Dezember 2006 begonnen. Eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ist am 06.12.2006 gelegt und die ausgewiesene Umsatzsteuer ist in der Umsatzsteuererklärung für 2006 zur Gänze als Vorsteuer in Abzug gebracht worden. Aufgrund einer vorgelegten Prognoserechnung wurde die Vermietung als Einkunftsquelle gewertet und die Veranlagung erklärungsgemäß vorgenommen.

Im Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes vom 12.12.2017 wurde jedoch festgestellt, dass die Prognoserechnung nicht den bisher tatsächlich erwirtschafteten Erlösen entspreche (fehlende Finanzierungskosten) und dass innerhalb des - der Beurteilung zugrunde zulegenden - Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuss nicht zu erzielen sei. Die

Vermietungstätigkeit sei nicht als objektiv ertragsfähig und sohin nicht als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Der Vorsteuerabzug für 2006 wäre daher zu versagen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 21.12.2016 nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 einen neuen Umsatzsteuerbescheid, in dem der Vorsteuerabzug versagt wurde.

Mit Schriftsatz vom 07.02.2018 brachten die Bf gegen den streitgegenständlichen Bescheid eine Beschwerde ein. Begründend wurde folgendes ausgeführt:

Gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG gelte eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. § 1 Abs 2 der LiebhabereiVO (LVO) normiere, wann bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen sei (ua wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, Z 3). Diese gesetzliche Fiktion sei widerlegbar.

Wenn dem Steuerpflichtigen zwar nicht der Nachweis gelinge, dass seine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 LVO in einem überschaubaren Zeitraum zu einem Gesamtgewinn oder –überschuss führe, könne er jedoch andere Umstände nachweisen, die klar für das Vorliegen einer unternehmerischen Betätigung sprächen, so sei ihm dennoch die Unternehmereigenschaft zuzuerkennen. Wären die gesetzlichen Fiktionen nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG sowie § 1 Abs 2 LVO nicht widerlegbar, widerspräche dies Art 9 Abs 1 der MwStRL, der normiert, dass der Zweck und das Ergebnis einer wirtschaftlichen Tätigkeit für die Beurteilung als Steuerpflichtiger unbeachtlich seien. Ob eine Tätigkeit als Unternehmertätigkeit iSd UStG anzusehen sei, sei stets nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen.

Weiters werde festgehalten, dass das Erkenntnis des VwGH vom 16.02.2006, 2004/14/0082 hinsichtlich der Frage der Vereinbarkeit der LVO mit Art 9 Abs 1 MwStRL nicht präjudiziell sei. Auch könne man die EuGH-Entscheidungen, auf die der VwGH in seiner Entscheidung verweist, nicht 1:1 auf die österreichische Rechtslage übertragen.

Es sei zu beachten, dass von der Anwendung der LVO regelmäßig Fremdfinanzierungsfälle betroffen seien. Eine unverhältnismäßige Benachteiligung von gewinnlosen Wohnraumvermietern verstoße gegen die fundamentalen Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität besage, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten gleich zu behandeln seien. Dieser Grundsatz verbiete es, gleichartige und somit miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Die streitgegenständliche Vermietung erfolge auf professionelle Art und Weise. Den Bf stehe aufgrund der Tatsache, dass sie Wohnraum zwar fremdüblich, aufgrund der Finanzierung mit Fremdkapital allerdings mit Verlust,

vermieten, nicht die Möglichkeit offen, für die Besteuerung zu optieren, während diese Möglichkeit anderen Steuerpflichtigen, mit denen sie im Wettbewerb stehen, offen stünde.

Da die gesetzliche Fiktion des § 1 Abs 2 LVO iVm § 2 Abs 5 Z 2 UStG widerlegbar sei, müsse von der Abgabenbehörde geprüft werden, ob nicht trotz des Nichtvorliegens eines Gesamtgewinnes bzw –überschusses gemäß der Prognoserechnung, die Bf als Unternehmer zu werten seien.

Eine Gesamtbildbetrachtung der in § 2 Abs 1 UStG definierten Merkmale komme zum Ergebnis, dass die Bf, entgegen der gesetzlichen Fiktion des § 1 Abs 2 LVO iVm § 2 Abs 5 Z 2 UStG, als steuerpflichtige Unternehmer zu qualifizieren seien. Es stehe ihnen daher die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges zu.

Abgesehen davon sei die vom Finanzamt vorgenommene Prognoserechnung unrichtig. Die Bf haben neben dem Apartment auch eine Lebensversicherung abgeschlossen. Diese Lebensversicherung diene als Sicherheit für den Kredit. Gehe man von einem Zinssatz von 4 % aus, würden bereits die Zinsen für 20 Jahre, die vom Finanzamt beschriebene Finanzierungslücke decken. Ex ante betrachtet wäre jedenfalls, wie vom Gesetz gefordert, ein Gesamtgewinn oder –überschuss zu erwarten, weshalb das streitgegenständliche Apartment keinen Liebhabereibetrieb darstelle.

Die Bf stellten einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Die Abgabenbehörde hat in der Folge die Beschwerde mittels BVE als unbegründet abgewiesen. Die Unternehmereigenschaft werde vom Finanzamt nicht bestritten. Umsatzsteuerlich sei die verlustträchtige kleine Vermietung im Sinne des § 1 Abs 2 LVO unmittelbar aufgrung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG als unternehmerische Tätigkeit anzusehen. Sie sei zwingend (unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei ausgeschlossen. Die Rechtsansicht entspreche der Judikatur des VwGH. In richtlinienkonformer Interpretation sei diese als Steuerbefreiung zu verstehen.

Innerhalb offener Frist beantragten die Bf die Vorlage der Beschwerde an das BFG, ohne weitere Ausführungen.

Das Finanzamt hat die Beschwerde am 08.08.2018 dem BFG vorgelegt.

Im Rahmen eines Erörterungsgespräches am 18.02.2020 vor dem BFG und nach Darstellung des Sachverhaltes und des Beschwerdebegehrens sowie der Sach- und Rechtslage wurde vom Finanzamt eine Prognoserechnung vorgelegt, die unter Berücksichtigung der bereits erklärten bzw valorisierten Mieteinnahmen abzüglich sonstiger Kosten, Finanzierungskosten, Abschreibung und Beratung einen kumulierten Überschuss in Höhe von € -56.713,45 innerhalb des Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren ergab.

Das Finanzamt führte mit einer schriftlichen Eingabe im Rahmen des Erörterungsgespräches weiter aus, dass das 2006 erworbene Apartment zur Gänze fremdfinanziert worden sei. In der adaptierten Prognoserechnung für die Jahre 2006 bis 2025 habe man für einen Kredit, einen Fremdwährungskredit und ein Girokonto bei der S Finanzierungskosten in Summe € 104.054,94 angesetzt, die einer Zusammenstellung „Finanzierungskosten BK“ entnommen worden seien.

Laut Kreditusage stelle die Bank einen einmal ausnutzbaren Kredit in Höhe von € 106.00,00 zur Verfügung, wobei die Zinsen vom jeweiligen Kontostand kontokorrentmäßig im Nachhinein berechnet und vierteljährig dem Kreditkonto angelastet, kapitalisiert und weiterverzinst werden. Der Kredit sei in 228 monatlichen Pauschalraten in Höhe von je € 700,65 beginnend mit 05.12.2006 zurückzuzahlen. Als Sicherheit habe man die Rechte und Ansprüche aus einer Erlebensversicherung mit einem Einmalerlag von € 75.000,00 gemäß gesonderter Verpfändungserklärung verpfändet.

Laut weiterer Kreditusage stelle die Bank auch einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit im Gegenwert von € 125.000,00 zur Verfügung, wobei die Zinsen vom jeweiligen Kontostand kontokorrentmäßig im Nachhinein berechnet und vierteljährig zur Zahlung und dem Verrechnungskonto angelastet werden. Die Rechte und Ansprüche aus der Erlebensversicherung, mit einem Einmalerlag von € 75.000, habe man gemäß gesonderter Verpfändungserklärung an die Bank verpfändet. Zur Rückzahlung der Finanzierung werde der Erlös des als Sicherstellung bestellten Veranlagungsproduktes spätestens am 15.10.2025 verwendet. Eine danach allenfalls verbleibende Restforderung sei in 60 monatlichen Kapitalraten zurückzuzahlen. Die Höhe jeder Kapitalrate betrage $\frac{1}{60}$ der zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Forderung.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien die Schuldzinsen ungekürzt in die Prognoserechnung aufzunehmen. Die gegenständliche Vermietungstätigkeit sei objektiv nicht als ertragsfähig anzusehen und stelle Liebhaberei im ertragsteuerlichen Sinn dar. Umsatzsteuerlich sei sie als Steuerbefreiung unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges zu verstehen.

Die Prognoserechnung des Finanzamtes stellt sich wie folgt dar:

Tabelle Finanzamt

Die Prognoserechnung der Abgabenbehörde weist einen kumulierten Überschuss in Höhe von € - 56.713,45 aus.

Vom steuerlichen Vertreter wurde im Rahmen des Erörterungsgespräches eine adaptierte Prognoserechnung in Aussicht gestellt, die mit einem ergänzenden Vorbringen – coronabedingt -erst im Mai 2020 dem BFG vorgelegt wurde.

Die adaptierte Prognoserechnung der Bf stellt sich wie folgt dar:

Tabelle der Bf

Die adaptierte Prognoserechnung weist einen kumulierten Überschuss von € + 13.576,00 aus.

Das ergänzende Vorbringen der Bf lautet wie folgt:

Wesentliches Merkmal der Nutzung des erworbenen Apartments in der Hotelanlage sei der sogenannte Vermieterpool. Demnach werden alle Apartments der Hotelanlage ausschließlich vom Betreiber an dauernd wechselnde Gäste vermietet, die Mieteinnahmen daraus vom Betreiber erzielt und mit den Aufwendungen hinsichtlich der einzelnen Mieteinheiten verrechnet. Der sich daraus ergebende positive Überschuss, — sofern ein solcher für das jeweilige Rechnungsjahr nach Abzug weiterer Verwaltungskosten der Betreibergesellschaft selbst, Kosten der Rechts- und Steuerberatung, sonstiger allgemeiner Aufwendungen für die Gemeinschaftsanlagen des Hotelkomplexes etc. entsteht, — bilde sodann den Ausschüttungsbetrag, welcher dem Eigentümer des einzelnen Apartments, dann letztlich aliquot zukomme. Die Ausschüttung der überschüssigen Mieterlöse erfolge jährlich. Der Eigentümer trage wirtschaftlich betrachtet letztlich das Risiko der unternehmerischen Betreibung der Vermietung im Pool mit. Eine Garantiausschüttung pro Jahr gebe es nicht. Eine Direktvermietung an die Gäste selbst sei dem Eigentümer des Apartments sogar ausdrücklich vertraglich untersagt. Eine private Tätigkeit liege nicht vor, sondern ausschließlich eine unternehmerische. Daraus ergebe sich auch, dass es den Bf gar nicht möglich sei, die konkreten Mieteinnahmen / Mieterlöse für ihr eigenes Apartment, zu benennen. Das gleiche gelte hinsichtlich der mit der Vermietung unmittelbar anfallenden Werbungskosten.

Wenn nun die belangte Behörde in ihrer Prognoserechnung für die Prüfung der Frage, ob ein sogenannter Gesamtüberschuss nach der Liebhabereiverordnung innerhalb des Betrachtungszeitraumes von 20 bzw. 23 Jahren anfallt oder nicht, die vereinfachte Methode der Gegenüberstellung „Mieterlöse — Werbungskosten“ wähle, zeige dies, dass auf Seite der belangten Behörde ein grundsätzliches Missverständnis hinsichtlich der Gesamtüberschussberechnung im Sinne der LVO für das gegenständliche Mieterpoolmodell bestehe. Eine solche Gegenüberstellung könne nicht angestellt werden, weil die Bf für ihr Apartment weder eigene Mieterlöse erzielen, noch direkte Werbungskosten. Sie erzielen lediglich Überschüsse oder Verluste aus der Überlassung eines zur geschäftlichen Verwertung in Form einer touristischen Nutzung, eines in einer Hotelanlage befindlichen Apartments an einen externen Hotelbetreiber. Sie selbst seien gar nicht Vermieter, sondern lediglich Unternehmer. Von diesen so erzielten Überschüssen bereits abgerechnet und abgezogen seien alle Aufwendungen (Werbungskosten hinsichtlich des gegenständlichen Apartments im üblichen Sinne), einschließlich aller Beraterkosten für Steuerberater der Betreibergesellschaft der Eigentümergemeinschaft und sohin letztlich der Eigentümer selbst, soweit sich diese Tätigkeiten der Berater auf das gegenständliche Apartment beziehen.

Die Prognoserechnung baue auf diesem Typus des bestehenden Vermieterpools auf. Die Bf ziehen in ihrer adaptierten Prognoserechnung einnahmenseitig die gleichen Jahreswerte heran, wie die belangten Behörde; dies lediglich mit dem Unterschied, dass diese Beträge nicht als Mieterlöse bezeichnet werden, sondern als tatsächlich lukrierte Ausschüttungsbeträge. Auf der Seite der Aufwendungen, welche in der Prognoserechnung der belangten Behörde aufscheinen, seien wesentliche Korrekturen in den einzelnen Werbungskostenposten vorzunehmen.

Die Position der Kosten des Steuerberaters seien in der Jahresausschüttungsrechnung enthalten, soweit sich derartige Kosten auf die Gesamtanlage und das zur Vermietung überlassene Appartement bezögen. Kosten des Steuerberaters für die Abgabe von persönlichen Steuererklärungen können nicht der Erwerbsquelle Apartment zugerechnet werden.

Hinsichtlich der rein fiktiven Aufwendungen der AfA sei darauf hinzuweisen, dass es sich dabei nicht um tatsächlich anfallende Aufwendungen handle, sondern eben um fiktive Abschreibungskosten.

In Wahrheit müsste einer solchen Position AfA im Gegenzug die Wertsteigerung, welche das Objekt im Laufe der Jahre durch die Marktentwicklung erfahre, gegenübergestellt werden. Da in den Jahren ab 2005 bis heute 2020 im Durchschnitt die Immobilienpreise um etwa 4 % pro Jahr gestiegen sind, ergebe sich bereits daraus für 15 Jahre eine Mindestwertsteigerung des Apartments von 60 %.

Auch diese Wertsteigerung wäre zu berücksichtigen, will man eine möglichst aussagekräftige und faire Prognoserechnung auf 20 Jahre erstellen. Stattdessen auch noch Wertabschläge aus dem Titel der „AfA“ vorzunehmen und diese als Aufwendungen anzusetzen, sei eine sachlich in keiner Weise nachvollziehbare Rechnungs- und Vergleichsmethode, will man ernsthaft die Frage prüfen, ob ein Objekt auf Sicht von 20 Jahren grundsätzlich als Wirtschaftsgut ertragsfähig sein könne. Dabei stelle der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen gerade selbst auf die „abstrakte Eigenschaft und Eignung eines Wirtschaftsgutes“ ab (VwGH vom 16.11.2014, 2010/13/0159).

Die von der belangten Behörde praktizierte Methode sei sohin letztendlich völlig systemwidrig und widerspräche auch dem verfassungsrechtlich verankertem Gleichheits- und Fairnessgebot.

Die Korrekturen würden im Ergebnis bewirken, dass letztlich die saldierten Jahreswerte der Prognoserechnung, welche für die steuerliche (jahresbezogene) Gesamtbetrachtung im Sinne der LVO Jahr für Jahr anzusetzen seien, am Ende wesentlich höher lägen und sohin der Gesamtüberschuss für die verfahrensgegenständliche Einkunftsquelle „Apartment“ zeitlich viel früher eintrete, als dies in der Prognoserechnung der belangten Behörde ausgewiesen werde. Insgesamt würden sich die Werbungskosten ausgabenseitig zu wesentlich geringeren Beträgen niederschlagen, als sie von der belangten Behörde in ihrer Prognoserechnung zu Grunde gelegt worden seien. Für das verfahrensbezogene Steuerobjekt würde dies innerhalb der

Betrachtungsphase von 20-23 Jahren insgesamt einen positiven Gesamtüberschuss im Sinne der LVO bewirken.

Auch hinsichtlich der Finanzierung des im Jahre 2005 angeschafften Apartments gehe die belangte Behörde von einem unrichtigen Ansatz aus.

Das Apartment werde nicht zu 100 % mit Fremdmitteln finanziert, sondern in einem Kombinationsmodell von Kredit/Darlehen (€ 106.000 und € 125.000 in Schweizer Franken, Kreditverträge vom 17.10.2005, Zuzahlung jeweils am 01.11.2005) und Eigenmitteln über einen Einmalerlag von € 75.000,00 zu einer Tilgungs-(träger) Versicherung. Diese Tilgungsversicherung werde mit einer Endfälligkeit auf 20 Jahre abgeschlossen (Ablauf 01.11.2025) und sollte ausschließlich dazu dienen, die erste Finanzierungssäule (d.h. Kredit und Darlehenslinie) nach Endfälligkeit jedenfalls abzudecken. Dass dieses Modell letztlich nicht aufgegangen sei, könne den Bf deshalb nicht angelastet werden.

Die Verquickung der Kredit/Darlehenslinien mit dem Versicherungsmodell — steuerlich nach dem Grundgedanken der Liebhaberei als eine wirtschaftliche Einheit zu betrachten, weil beide Finanzierungslinien der Erwerbsquelle „Apartment“ wirtschaftlich zuzuordnen bzw. „anzulasten“ seien - bestünde darin, dass die Bf einen Eigenmittelanteil von € 75.000,00 für die Gesamtfinanzierung (Ankauf des Apartments und Einmalerlag für die Tilgungsträgersversicherung) zur Verfügung stellen mussten, sodass nur der Restbetrag per Kredit zu finanzieren war. Dass die Bf den Betrag von € 75.000,00 an Eigenmitteln tatsächlich selbst aufgebracht haben, ergebe sich aus dem beigeschlossenen Beleg über die damalige Banküberweisung. Bei diesen Eigenmitteln, die zugunsten der kreditfinanzierenden Bank zwar gebunden und verpfändet wurden, handle es sich — gerade rein wirtschaftlich betrachtet — um jederzeit realisierbare, sohin jederzeit liquide Eigenmittel der Bf, auch wenn diese im Tilgungsträger bei der Versicherung „geparkt“ waren. Dass eine jederzeitige, d.h. vorzeitige Realisierung und Rückkauf dieser Werte vor Ablauf der ursprünglich vereinbarten 20-jährigen Laufzeit der Versicherung zum garantierten Einlagebetrag von ca. € 75.000,-- (exakt € 74.877,50 laut Polizze) möglich war, zeige auch die Tatsache, dass die Bf die Versicherung im Jahre 2019 letztlich vorzeitig zurückgekauft haben und den Erlös daraus in Höhe von € 87.126,02 zu Gänze zur Abdeckung der Kreditlinie bei der Bank verwendet haben (Sondertilgung). Ab diesem Jahr 2019 seien daher zwangsläufig auch die Finanzierungskosten wesentlich gesunken; mit dieser Sondertilgung habe man die aushaftenden Restbeträge des Kredites mehr als halbiert können, sodass ab 2019 gegenüber dem vorausgegangenen Jahr 2018 um rund 50 % reduzierte Finanzierungskosten in die Prognoserechnung aufzunehmen seien. Auch diesen Aspekt habe die Behörde bisher vernachlässigt. In der beigeschlossenen Prognoserechnung habe man die ab 2019 wesentlich reduzierten Finanzierungskosten berücksichtigt.

Zumal der Tilgungsträger als latent vorhandener Eigenmittlersatz von den Bf jederzeit, innerhalb der zwanzigjährigen Laufzeit, abgerufen werden hätte können, seien diese

veranlagten Eigenmittel als jederzeit verfügbare Eigenmittel zu bewerten und bei der Prognoserechnung nach der LVO als vollwertige Eigenmittel anzusetzen und als liquide Mittel zu verstehen.

Die Zinsbelastungen aus den aufgenommenen Krediten seien nicht vom Gesamtbetrag der beiden Darlehen in Höhe von zusammen € 231.000,00 als (zum Teil fiktive) Bemessungsgrundlagen zu berechnen und anzulasten (so wie dies die Prognoserechnung der belangten Behörde vorsieht), sondern von einer um € 75.000,00 reduzierten Bemessungsgrundlage. Nur diese korrigierte Bemessungsgrundlage von letztlich € 156.000,— wäre wirtschaftliche Grundlage für das Steuerobjekt und die Erwerbsquelle „Apartment“. Wirtschaftlich betrachtet könnte man also im gegenständlichen Fall von Anfang an niemals von einer Vollfinanzierung der Erwerbsquelle „Apartment“ per Kredit oder Darlehen sprechen, sondern lediglich im Ausmaß von rund 2/3 der Gesamtgestehungskosten. Die effektive Fremdzinsbelastung wäre also nach dieser Quote von 2/3 zu berechnen und nur diesem Anteil als mit dem Objekt verbunden, zugrunde zu legen, wie in der adaptierten Prognoserechnung angeführt. Der restliche Anteil von 1/3 sei hingegen als mit Eigenmitteln von € 75.000,00 finanziert, anzusehen; er müsse daher von der Gesamtposition der 100% Kreditfinanzierung in Abzug gebracht werden.

Aus der nun angepassten und vorgelegten Prognoserechnung ergebe sich, dass ein positiver Gesamtüberschuss jedenfalls ab dem Jahre 2023 eintreten würde, sohin also innerhalb der 20-Jahresfrist.

Dabei und generell werden in der beigeschlossenen Prognoserechnung die gleichen Werte, wie sie die Behörde herangezogen habe, verwendet. Dies gelte für alle Einnahmen bis 2017; ab 2018 habe man eine Valorisierung mit 2 % nach oben vorgenommen. Bei den Finanzierungskosten habe man eine 2/3 Quote vom Basiswert des Finanzamtes herangezogen, welcher Betrag sodann in die Summe der „relevanten Werbungskosten gesamt“ enthalten sei.

Obwohl die Bf die Rechtsmeinung vertreten, dass der Posten Afa nicht heranzuziehen wäre, werde diese als Aufwandsposten mit 1,5 % vom Gebäudewert € 153.650,00 in der Prognoserechnung belassen.

Die Positionen „Beratungskosten“ und „sonstige Kosten (Grundstück)“, welche sich in der Prognoserechnung der belangten Behörde fänden, seien aus der Sicht der Bf zu streichen. Welchen Ansatz die Position Grundstück unter der Bezeichnung sonstige Kosten haben solle, sei zudem nicht erkennbar.

Mit Schriftsatz vom 29.07.2020 nahmen die Bf ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf haben mit Kaufvertrag vom 22.08.2005 ein Apartment in einer Hotelanlage in BK erworben, das im Rahmen eines Vermieterpools ab 2006 für touristische Zwecke geschäftlich verwertet und betrieben wird. Die Vermarktung erfolgt durch L. Bewirtschaftet wird der Ferienpark durch die Ferienpark B GmbH, wobei sich jeder Wohnungseigentümer lt. Betreibervertrag – die Bf sind als Käufer in die Verträge eingetreten - verpflichtet, gleichzeitig mit dem Kauf die Wohnung nebst Tiefgaragenplatz der Betreiberfirma auf mindestens 20 Jahre mit Verlängerungsoption zur Nutzung als Hotelanlage zur Verfügung zu stellen. Als Nutzungsentgelt wird von der Betreiberfirma ein umsatz- und liquiditätsabhängiger Pachtzins vom erzielten Nettoumsatz entsprechend einer zusammengefassten Erfolgsrechnung ausbezahlt. Die Aufteilung des Pachtzinses auf die einzelnen Eigentümer erfolgt nach dem Anteil an der Gesamtinvestitionssumme. Sämtliche Kosten des Betriebes gehen grundsätzlich zu Lasten des Pächters. Dazu gehören auch Ersatzbeschaffungen des Inventars. Einzige Ausnahme sind Kosten, die unmittelbar beim Verpächter anfallen. Die Kosten werden mit dem auszahlenden Pachtzins verrechnet.

Der Apartmentkauf BK wurde mit Fremdmitteln und zwar einem Darlehen bei der S Kto: 0 über € 106.000,00 und einem CHF-Darlehen bei der S Kto: 00 im Gegenwert von € 125.000,00 (Kaufpreis: € 192.650,00 zuzüglich 20 % USt) fremdfinanziert. Die Bf haben neben dem Apartment auch eine Lebensversicherung (Eigenmittel über einen Einmalbetrag von € 75.000,00) als Sicherheit für den Kredit der Bank zur Verfügung gestellt. Diese Lebensversicherung dient als Tilgungsträger für den Kredit. Die Tilgungsversicherung wurde mit einer Endfälligkeit auf 20 Jahre abgeschlossen, um die Fremdfinanzierungen nach Endfälligkeit abzudecken. Daneben war ein jederzeitiger Rückkauf vor Ablauf der ursprünglich vereinbarten Laufzeit von 20 Jahren zum garantierten Einlagebetrag möglich. Die Bf haben im Jahr 2019 die Versicherung vorzeitig zurückgekauft und den Erlös daraus in Höhe von € 87.126,00 für eine Sondertilgung verwendet.

Die Bf sind lt. Aktenlage Eigentümer eines weiteren Apartments in H und eines weiteren Apartments in Sa, die, wie auch die streitgegenständliche Liegenschaft über einen Mietenpool vermarktet werden. Diese Liegenschaftserwerbe wurden nur zum Teil fremdfinanziert. Die Bf erzielen daraus Einnahmenüberschüsse.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist die streitgegenständliche Vermietungstätigkeit nicht als objektiv ertragsfähig und sohin nicht als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen.

Dem widersprechen die Bf, da sie als steuerpflichtige Unternehmer zu qualifizieren sind und ihre Prognoserechnung keine verlustträchtige Vermietung ausweist.

Im Verfahren steht die von der Abgabenbehörde erstellte Prognoserechnung BK, die einen kumulierten Überschuss von € - 56.713,45 ausweist, einer von den Bf adaptierte Prognoserechnung BK, die einen kumulierten Überschuss von € + 13.576,00 ausweist, gegenüber.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes und die Ermittlungen des BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A.) Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung zu beantworten.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999 (LVO), bestimmt in § 1 Abs 2 ua, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen (§ 1 Abs 2 Z 3 LVO).

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO ausgeschlossen werden. Nach § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Die Liebhabereibeurteilung für Betätigungen nach § 1 Abs 2 LVO hat für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu erfolgen.

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 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162).

Werden bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO Verluste erzielt und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der - in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten - Betätigung einzubeziehen.

Im vorliegenden Fall ist aus Sicht der Bf die Vermietung auf Dauer angelegt. Die Vorlage einer Prognoserechnung war demnach erforderlich.

Unterzieht man die von den Verfahrensparteien erstellten und vorliegenden Prognoserechnungen, wobei die Prognoserechnung der Abgabenbehörde 20 Jahre umfasst, jene der Bf 21 Jahre, einer Überprüfung, kommt man zu folgendem Ergebnis:

Vorweg ist festzuhalten, dass das Apartment ab 06.12.2006 an eine Betreibergesellschaft entgeltlich überlassen wurde und sich daher der absehbare Zeitraum gemäß § 2 Abs 4 LVO von 2006 bis 2025 und nicht wie von den Bf in der Prognoserechnung dargestellt bis 2026 erstreckt.

Einnahmenseitig werden unstrittig sowohl von den Bf als auch von der belangten Behörde die gleichen Jahreswerte - und zwar die von der Betreibergesellschaft bekannt gegebenen und ab 2018 valorisierten Reinerlöse – in der Ertragsprognose in Ansatz gebracht. Die von der Abgabenbehörde ermittelten kumulierten Mieteinnahmen sind mit € 115.756,00 ausgewiesen, die von den Bf ermittelten kumulierten Mieteinnahmen sind – da unter falscher Annahme des absehbaren Zeitraumes - um € 7.319,30 höher.

Aufwandsseitig finden sich folgende Positionen in den Prognoserechnungen:

- 1.) Sonstige Kosten, die die Abgabenbehörde mit € 100,00, die Bf mit € 0,00 in Ansatz bringt:

Dazu ist folgendes auszuführen:

Diese Kosten sind nach Rücksprache mit der Abgabenbehörde aus der Prognoserechnung zu streichen, haben allerdings auf Grund der geringen Höhe keine wirkliche Auswirkung auf das Gesamtergebnis.

- 2.) Beratungskosten, die die Abgabenbehörde mit € 500,00, die Bf mit € 0,00 in Ansatz bringt:

Dazu ist folgendes auszuführen:

Unbestritten ist, dass die Bf, unabhängig von der Betreibergesellschaft und unabhängig von ihren persönlichen Steuererklärungen, jährlich auch Steuererklärungen samt Beilagen betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO iVm ihrem Abgabekonto 90-***BF1StNr1*** abzugeben haben und sich dafür eines Beraters bedienen. Auch wenn die Abrechnung nicht auf Basis der Zuordnung zu einem Objekt erfolgt, ist aktenkundig, dass Beratungskosten anfallen und pauschal berechnet werden, sodass sie in einem angemessenen Ausmaß in der Ertragsprognose zu berücksichtigen sind. Der von der Abgabenbehörde geschätzte Betrag mag überhöht sein, hat aber in einer Gesamtschau auch in geringerer Höhe, keine wirkliche Auswirkung auf das Gesamtergebnis.

3.) AfA:

Die in der Prognoserechnung der Abgabenbehörde angeführten AfA Beträge wurden dem Anlageverzeichnis BK entnommen, das von der steuerlichen Vertretung der Bf im Zuge der Veranlagung erstellt wurde und in dem neben den Anschaffungskosten und den anteiligen Nebenkosten für das Gebäude, auch die Anschaffungskosten und die anteiligen Nebenkosten für die Einrichtung aktiviert und auf die Nutzungsdauer entsprechend der gesetzlichen Vorgaben verteilt wurden. Die Ertragsprognose der Bf enthält als Aufwandsposten AfA lediglich die Gebäudeabschreibung.

Dazu ist folgendes auszuführen:

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG lautet: Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen. ...

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

§ 7 Abs 1 EStG regelt, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung) sind. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wenn die Bf verneinen in die Prognoserechnung keine oder nur eine AfA für Gebäude einbeziehen zu müssen, übersehen sie, dass es bei einer Prognose für ein Mietobjekt um die Einschätzung des Gesamtergebnisses aus nach steuerlichen Grundsätzen zu erstellenden Überschussrechnungen für die in den absehbaren Zeitraum fallenden Jahre geht. Die von der Abgabenbehörde zusätzlich zur AfA Gebäude angesetzten Beträge sind Teil der nach steuerlichen Grundsätzen zu erstellenden Überschussrechnung und daher bei einer Ertragsprognose zu berücksichtigen.

Die Möglichkeit der Position AfA - im Gegenzug - eine Wertsteigerung, welche eine Liegenschaft im Laufe der Jahre entwickelt, gegenüberzustellen, findet sich nicht im geltenden Einkommensteuergesetz. So haben sich die Bf auch entschieden einen Aufwandsposten mit 1,5 % vom Gebäudewert in der Prognoserechnung zu belassen, dabei aber offensichtlich die weiteren Positionen ihres Anlageverzeichnisses, das nach den geltenden steuerlichen Grundsätzen von einem Steuerberater erstellt wurde, übersehen.

In diesem Zusammenhang darf auch festgestellt werden, dass die Bf in den Überschussrechnungen der Vermietungsobjekte H und Sa entgegen ihrer Auffassung im streitgegenständlichen Fall eine Absetzung für Abnutzung steuerwirksam erklärt haben und so auch veranlagt wurden.

4.) Finanzierungskosten:

Zunächst ist festzuhalten, dass die Verfahrensparteien bei den für die Prognoserechnung herangezogenen Finanzierungskosten von identen Werten ausgehen. Die von den Bf in der Folge vorgenommene Kürzung der Finanzierungskosten begründen diese wie folgt:

Lt Beschwerde ist eine Kürzung deshalb vorzunehmen, da die Bf auch eine Lebensversicherung als Sicherheit für den Kredit der Bank zur Verfügung gestellt haben. Diese Lebensversicherung dient als Tilgungsträger für den Kredit. Die daraus lukrierten Zinserträge (ca € 60.000,00, bei einem Zinssatz von 4%, eine lt Bf durchaus realistische Annahme im Jahr 2006) sind jedenfalls geeignet, den von der Abgabenbehörde kumulierten Überschuss auszugleichen.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Eine Zusammenschau erwarteter Zinserträge auf den Tilgungsträgern und der mit Kreditkosten belasteten Vermietungsergebnisse findet im Gesetz keine Deckung. Diesbezüglich ist auf die in § 2 Abs 3 EStG normierten Einkunftsarten hinzuweisen, deren systematische Einordnung (Subsidiaritätsprinzip) im Bereich der Einkommensbesteuerung von natürlichen Personen, welche nicht betriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1-3 EStG beziehen, keine Rechtsgrundlage dafür bietet, außerbetriebliche Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu verbinden, um so die Annahme von Liebhaberei hinsichtlich der Vermietungstätigkeit als widerlegt darzustellen.

Das steuerpflichtige Einkommen ist gemäß § 2 Abs 2 EStG ausgehend vom Gesamtbetrag der in Abs 3 aufgezählten Einkünfte zu ermitteln. Es handelt sich dabei um eine nach Einkunftsarten getrennte Erfassung von Betätigungsergebnissen. Das BFG schließt sich den Ausführungen der Abgabenbehörde an. Der Abzug fiktiv errechneter Beträge (Zinsen) vom kumulierten Überschuss ist nicht möglich.

Lt ergänzendem Vorbringen der Bf vom Mai 2020 wurde das Apartment nicht zu 100% mit Fremdmitteln finanziert, sondern in einem Kombinationsmodell von Kredit/Darlehen (€ 106.000,00 und € 125.000,- in Schweizer Franken) und Eigenmittel über einen Einmalerlag von € 75.000,00 zu einer Tilgungsträgersversicherung. Diese Tilgungsversicherung sollte ausschließlich dazu dienen, die Finanzierungssäule nach Endfälligkeit jedenfalls vollständig abzudecken.

Die Verquickung der Kredit/Darlehenslinie ist steuerlich nach dem Grundgedanken der Liebhaberei als eine wirtschaftliche Einheit zu betrachten, weil beide Finanzierungslinien der Erwerbsquelle Apartment wirtschaftlich zuzuordnen und anzulasten sind. Die Bf haben einen Eigenanteil von € 75.000,00 für die Gesamtfinanzierung (Ankauf und Einmalerlag für die Tilgungsträgersversicherung) zur Verfügung gestellt, sodass nur der Restbetrag per Kredit zu finanzieren war. Dass die Bf den Betrag von € 75.000,00 an Eigenmitteln tatsächlich aufgebracht haben ist aktenkundig. Bei diesen Eigenmitteln, die zugunsten der kreditfinanzierenden Bank zwar gebunden und verpfändet wurden, handelt es sich – gerade rein wirtschaftlich betrachtet – um jederzeit realisierbare, sohin jederzeit liquide Eigenmittel der Bf, auch wenn diese im Tilgungsträger geparkt waren. Dass eine jederzeitige Realisierung und Rückkauf diese Werte vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit zum garantierten Einlagebetrag möglich war, zeigt die Tatsache, dass die Bf die Versicherung 2019 vorzeitig zurückgekauft haben, um den Erlös einer Sondertilgung zu zuführen, mit der Folge, dass die ausstehenden Restbeträge des Kredites mehr als halbiert wurden und somit reduzierte Finanzierungskosten in die Prognoserechnung aufzunehmen sind. Zumal der Tilgungsträger als latent vorhandener Eigenmittellersatz von den Bf jederzeit abgerufen werden konnte, sind diese veranlagten Eigenmittel als jederzeit verfügbare Eigenmittel zu bewerten und bei der Prognoserechnung als vollwertige Eigenmittel anzusetzen und als liquide Mittel zu verstehen. Bei den Zinsbelastungen aus den aufgenommenen Krediten ist von einer um € 75.000,00 reduzierten Bemessungsgrundlage auszugehen. Diese korrigierte Bemessungsgrundlage von € 156.000,00 (2/3tel der Gesamtgestehungskosten) ist wirtschaftliche Grundlage für das Steuerobjekt und die Erwerbsquelle Apartment BK. Die effektive Fremdzinsbelastung ist nach dieser Quote von 2/3tel zu berechnen und liegt der Prognoserechnung zugrunde. Der restliche Anteil von 1/3tel ist hingegen mit Eigenmitteln von € 75.000,00 finanziert anzusehen und muss von der Gesamtposition der 100% Kreditfinanzierung in Abzug gebracht werden.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Wie dem Akteninhalt zu entnehmen ist, stehen dem Kaufpreis der streitgegenständlichen Liegenschaft (€ 231.180,00; Gesamtbetrag lt Rechnung vom 06.12.2006)

- Fremdmittel in Höhe von € 106.000,00/Konto1/S/ Kreditzusage vom 17.12.2005,
- ein Schweizer Frankenkredit in Höhe von € 125.000,00 (ausgeschöpft mit € 104.039,41) Konto2/S/Kreditzusage vom 17.10.2005
- und ein Einmalerlag aus Eigenmitteln in Höhe von € 75.000,00/Polizze vom 11.01.2006 für eine Tilgungsträgersversicherung

zur Verfügung, wobei die Rechte und Ansprüche aus der Versicherung an die Bank verpfändet wurden.

Dieses Wirtschaftsfinanzierungsmodell ist allerdings, wie die Bf in ihrem Schriftsatz bestätigen, nicht aufgegangen.

In einer von der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage über die Finanzierung BK - erstellt durch die Betriebsprüfung - finden sich Zusammenstellungen der Buchungen für die Jahre 2005 bis 2007 für das Girokonto Konto3/S, das Darlehenskonto Konto1/S und das Fremdwährungsdarlehenskonto Konto2/S samt den Kontoauszügen für das Girokonto.

Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass die Darlehenszuzahlungen von den beiden Darlehenskonten bei der S ausschließlich auf das Girokonto bei der S überwiesen wurden (Kredituzahlung Konto1 vom 17.05.2006 € 106.000,00 bzw Kredituzahlung Kto Nr Konto2 vom 30.06.2006 € 59.842,90, vom 13.07.2006 € 656,25, vom 27.09.2006 € 1.082,65 und vom 06.12.2006 € 39.011,00).

Ausgabenseitig wurde das Girokonto ausschließlich durch Zahlungen iZm der Anschaffung des Apartments in BK (Anschaffungskosten und Nebenkosten) belastet. Damit ist jedenfalls nachgewiesen, dass die beiden Darlehen zu 100 Prozent - entgegen der Behauptung der Bf - für die Anschaffung dieser Wohnung verwendet wurden und nicht reduziert um einen Eigenmittelanteil von € 75.000,00.

Daran ändert auch nicht die Möglichkeit eines vorzeitigen Rückkaufes und des 2019 vollzogenen Rückkaufs, mit der Verwendung als Sondertilgung.

Die Bf haben sich beim Kauf des Apartments für die oben dargestellte Finanzierung, nämlich einer Vollfinanzierung per Kredit entschieden und die vorhandenen Eigenmittel nicht in die Finanzierung zur Reduktion der Kreditsumme investiert, sondern in eine Tilgungsträgersversicherung. Eine Reduktion der Fremdzinsbelastung, wie von den Bf berechnet, lässt das hier gewählte Tilgungsträgermodell nicht zu.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Prognoserechnung der Abgabenbehörde, reduziert um die Position Sonstige Kosten an, die nunmehr einen kumulierten Überschuss von € - 54.713,45 ausweist. Die Vermietungstätigkeit ist damit als objektiv nicht ertragsfähig und sohin nicht als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Auch die durch die Sondertilgung hervorgerufenen Änderung der Bewirtschaftungsart hat auf das Streitjahr 2006 keinen Einfluss.

B.) Betreffend die Umsatzsteuer ist folgendes auszuführen:

Im Erkenntnis Ra 2014/15/0015 vom 30.04.2015 führte der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der sogenannten kleinen Vermietung folgendes aus:

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

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBl. 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.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I Mehrwertsteuersystemrichtlinie, im Folgenden, MwStSystRL, (der inhaltlich Art. 13 Teil B Buchstabe b der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, im Folgenden: 6. RL, entspricht) befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Davon ausgenommen sind die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe, die Vermietung zu Campingzwecken, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und Maschinen und die Vermietung von Schließfächern. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.

Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen eine Option zur Steuerpflicht einzuräumen. Nach Abs. 2 wird den Mitgliedstaaten bei der Optionsgestaltung ein Spielraum eingeräumt, indem ausdrücklich festgelegt ist, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts einschränken sowie die Modalitäten der Ausübung bestimmen können. Die Mitgliedstaaten können auch bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen vom Optionsrecht ausnehmen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band Ib, 37. Lieferung, 393).

Die Vermietung von Grundstücken ist nach dem Unionsrecht somit grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges). Österreich wurde im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, bis Ende 1998 einen ermäßigten Steuersatz auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke anzuwenden, sofern der Satz nicht

unter 10% liegt. Durch die Richtlinie 2000/17/EG, ABl. L 84/24, wurde diese Erlaubnis als Dauerrecht in die 6. RL übernommen.

Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird.

Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die 6. RL, angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist (vgl. Sarnthein in SWK 2005, S 515).

Schon im Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, VwSlg. 8110/F, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass die umsatzsteuerliche Regelung der in Rede stehenden verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum (so genannte "kleine Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, § 2 Abs. 5 Z 2 iVm § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) nicht den Vorgaben der 6. RL widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus unionsrechtlicher Sicht ihrem materiellen Gehalt nach Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL (nunmehr Art. 135 MwStSystRL), wobei die innerstaatliche Regelung der in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vgl. hiezu auch Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 258/2, Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 379, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rz 547f; Renner, SWK 2006, S 391; Sarnthein, SWK 2006, S 414 und S 503).

Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Art. 135 MwStSystRL, wonach Mietgeschäfte grundsätzlich befreit sind, eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 135 MwStSystRL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. zur 6. RL die Urteile des EuGH vom 9. September 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Rn. 20, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Far, Rn. 13, vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, Rn. 45, 52 und vom 29. April 2004, C-487/01, Gemeente Leusden, Rn. 48, 66). Den zuletzt angeführten Urteilen des EuGH lagen jeweils nationale Bestimmungen zu

Grunde, die danach differenzierten, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite (Gemeente Leusden, Rn. 16) bzw. ein bestimmter Ertrag (Stichting Goed Wonen, Rn. 9) erzielt wird. Eine vergleichbare Differenzierung nimmt die LVO 1993 vor, die darauf abstellt, dass der Unternehmer innerhalb eines bestimmten Zeitraumes aus der Vermietung einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt. Wettbewerbserwägungen stellte der EuGH in diesen Urteilen - wohl im Hinblick darauf, dass die unechte Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung der grundsätzlich vom Unionsrecht vorgegebene Zustand ist - nicht an.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge auch in den Erkenntnissen vom 20. September 2007, 2005/14/0125, 23. September 2010, 2006/15/0318, 7. Juli 2011, 2007/15/0255 (diesem Beschwerdefall lag schon keine unternehmerische Vermietung zu Grunde), vom 29. Februar 2012, 2008/13/0029, sowie vom 26. April 2012, 2011/15/0175, mit eingehender Begründung zum Unionsrecht, ausgesprochen, dass umsatzsteuerlich "Liebhaberei" bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen ist.

Von dieser in ständiger Rechtsprechung vertretenen Ansicht ist der Verwaltungsgerichtshof - entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes - auch nicht im hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0107, "stillschweigend" abgewichen.

Im Erkenntnis 2010/15/0107 ging es um die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RL in Bezug auf eine Betätigung, die nicht als Grundstücksvermietung zu beurteilen war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 Tätigkeiten erfasst, die auch im Verständnis des Unionsrechts oftmals nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können. Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen, bilden keine wirtschaftlichen Betätigungen iSd Unionsrechtes. Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. die Urteile des EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Rn. 27 bis 30, und zur Nutzung eines Privatforstes das Urteil vom 19. Juli 2012, R?dlihs, C-263/11, Rn. 33 bis 40). Die dem Erkenntnis 2010/15/0107 zu Grunde liegende Tätigkeit (Kleinlandwirtschaft mit Schafzucht) stellt eine derartige Betätigung dar, die sowohl als bloße Freizeitbetätigung, als auch (in besonderen Ausnahmefällen, vgl. im Übrigen auch das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0157) zur Einnahmenerzielung ausgeübt werden kann. Solcherart bedurfte es im seinerzeitigen Beschwerdefall Feststellungen zu den näheren Umständen, unter denen die zu beurteilende Betätigung ausgeübt wurde, also zum Vorliegen eines marktkonformen Verhaltens.

Im streitgegenständlichen Revisionsfall hat das Bundesfinanzgericht das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bejaht, was vom revisionswerbenden Finanzamt nicht in Abrede gestellt wird und im Hinblick auf die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen (dauernde Vermietung zu "fremdüblichen" Bedingungen) auch auf keine Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes stößt. Mit der daraus gezogenen Rechtsfolge hat das Bundesfinanzgericht nach dem oben Gesagten hingegen die Rechtslage verkannt. 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.

Ob das Bundesfinanzgericht die Vermietung zu Recht als Liebhaberei iSd LVO 1993 beurteilt hat, ist nicht Gegenstand der außerordentlichen Revision. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Revisionsbeantwortung der mitbeteiligten Partei war daher nicht einzugehen.“

In der Folge hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23.11.2016, Ro 2014/15/0048 (Vermietung eines Apartments durch eine Betreibergesellschaft) seine bisherige Rechtsprechung betreffend kleiner Vermietung und umsatzsteuerlicher Liebhaberei bestätigt und seine diesbezüglich vertretene Rechtsauffassung wie folgt begründet:

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, näher ausgeführt hat, hat der österreichische Gesetzgeber in Ausübung unionsrechtlicher Mitgliedstaatenwahlrechte für verschiedene Arten der Immobilienvermietung unterschiedliche umsatzsteuerliche Regelungen getroffen. Dabei hat er die verlustträchtige Vermietung von (objektiv) privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO umsatzsteuerlich als "Liebhaberei" qualifiziert (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug), was in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (siehe hiezu die Nachweise in den ErlRV zum AbgÄG 2016, 1352 BlgNR 25 GP, Seite 14).

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfasst ua die Bewirtschaftung (Vermietung) einer Eigentumswohnung. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 1 Abs. 2 LVO auf die abstrakte Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes ab (vgl. VwGH vom 16. November 2014, 2010/13/0159). Ein Appartement (eine Eigentumswohnung) eignet sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung, ihre Vermietung fällt daher unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (vgl. VwGH vom 24. Februar 2011, 2007/15/0025). Das gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann, wenn im konkreten Einzelfall die tatsächliche

Vermietung einer solchen Einheit zu Geschäftszwecken erfolgt (vgl. VwGH vom 19. April 2007, 2006/15/0055, und vom 23. September 2010, 2007/15/0245).

Durch die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ist somit geklärt, dass eine im Sinne des § 1 Abs 2 LVO dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung, mag sie auch - wie im streitgegenständlichen Fall unbestritten - unter fremdüblichen Bedingungen erfolgen und unternehmerisch ausgeübt werden, umsatzsteuerlich als steuerfrei zu qualifizieren ist.

Durch die höchstgerichtliche Judikatur erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf die von den Bf in ihren schriftlichen Eingaben vorgebrachten Argumente.

Da die streitgegenständliche Vermietung, wie oben (Abschnitt A) ausführlich dargestellt, ertragsteuerlich eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 2 LVO darstellt, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die Revision ist nicht zulässig.

Gegenständliches Erkenntnis fußt im Wesentlichen auf der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung einer verlustträchtigen Vermietung einer Eigentumswohnung. Was die Liebhabereibeurteilung betrifft, hängt die gegenständliche Entscheidung von der im Rahmen der Beweismwürdigung vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen ab, mit denen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang stehen.

Salzburg, am 31. Juli 2020