

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, diese vertreten durch RA ***A***, über die Beschwerden vom 23.10.2009 und 8.5.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch HR Dr. ***AV***, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007 vom 22.7.2009 sowie Umsatzsteuer 2008 vom 3.4.2013 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 28.10.2003 erwarb die in der Rechtsform einer GbR geführte Besitzgemeinschaft ***BF** (in der Folge beschwerdeführende Partei bzw. Beschwerdeführer (Bf) genannt) die Eigentumswohnung Top 11 in ***PlZ*** ***X***, ***2***, sowie die damit verbundenen Miteigentumsanteile an der nämlichen Liegenschaft.

Als Kaufpreis für das besagte Objekt inklusive eines Autoabstellplatzes wurde von der Verkäuferin, der Fa. ***VK1*** Betriebsgesellschaft mbH, der vereinbarte Fixpreis von € 267.210 zuzüglich Umsatzsteuer, sohin € 320.652, in Rechnung gestellt.

Das besagte Objekt wurde in den Sommermonaten der Vermietung zugeführt.

Aktenkundig ist die vom steuerlichen Vertreter erstellte Planrechnungen für 2004 und Folgejahre (eingelangt beim Finanzamt am 10.3.2004), in welcher für das Jahr 2004 ein (Anlauf-)Verlust von € 3.100, für die Folgejahre indes bereits ein Überschuss von € 900 p.a. ausgewiesen wurde.

Gemäß der vorgelegten Planrechnung sollte die Vermietungstätigkeit ab dem fünften Jahr zu einem Gesamtüberschuss führen.

In der Folge zuerkannte das Finanzamt bei der Veranlagung der Jahre 2003 bis 2007 die erklärten Ergebnisse (Kz 370) , welche allerdings – abweichend von der erstellten Planrechnung – ausschließlich aus Verlusten bestanden (2003: € 4.524,07; 2004: € 10.471,46; 2005: € 8.143,26; 2006: € 11.074,82; 2007: € 9.110,01). Aus umsatzsteuerlicher Sicht wurde die Einkunftsquelleneigenschaft zunächst (vorläufig) zuerkannt und die geltend gemachten Vorsteuern (u.a. 2003: € 54.804,01) gewährt.

Die Umsatzsteuerbescheide wie auch die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO ergingen allesamt vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO).

Im Zuge einer abgeführten Außenprüfung versagte der Prüfer die steuerliche Anerkennung der Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an erließ für die Jahre 2003 bis 2007 **endgültige Umsatzsteuerbescheide**, in welchen die Vermietung der Eigentumswohnung (ETW) unter dem Liebhabereitstand fallend qualifiziert wurde und folglich die Umsätze bzw. Vorsteuern mit € 0 festgesetzt wurden.

In den dazu ergangenen Bescheidbegründungen führte die Behörde aus, dass die Vermietungstätigkeit in Bezug auf die ETW als Tätigkeit iSv § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabeverordnung zu qualifizieren sei. Die laut Prognoserechnung angestrebten Umsätze seien im Prüfungszeitraum bis laufend bei weitem nicht erreicht worden. Die prognostizierten Werbungskosten würden deutlich über den prognostizierten Ausgaben liegen. Da das Finanzamt von Beginn an Zweifel an der Richtigkeit der vorgelegten Prognoserechnung gehabt habe, habe man die Umsatzsteuerbescheide zunächst vorläufig erlassen. Es sei auch der Gemeinde (**X**) kein einziger Gast als Mieter bekannt gegeben worden, wiewohl jeder Vermieter verpflichtet sei, seine Gäste behördlich anzumelden. Die Gemeinde würde dann aufgrund der eingemeldeten Gäste die Orts- und Nächtigungstaxe vorschreiben. Die bloße Bekanntgabe, dass an der besagten Adresse der Zweitwohnsitz der Bf sich befinde, sei unzureichend.

In Bezug auf das Jahr 2008 blieb die Anerkennung der Eigentumswohnung als Einkunftsquelle ebenso versagt.

In der gegen die Umsatzbescheide eingebrachten **Beschwerde** bzw. Berufung (in der Diktion vor In-Kraft-Tretens des FVwGG 2012) bekämpfte die Bf die Umsatzsteuerbescheide wegen formeller Rechtswidrigkeit sowie wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Konkret wandte die Bf ein, dass gegenständlich auf Art 17 der RL 77/388/EWG Bedacht zu nehmen sei. Demnach würde bereits im Moment des Wohnungskaufes das Recht des

Abgabepflichtigen auf Vorsteuerabzug entstehen. Dieses Recht knüpfe ausschließlich an die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft an. Keineswegs sei die Erzielung eines Gewinnes erforderlich. Wenn die Bestimmung des § 2 Abs. 5 UStG 1994 den Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 leg.cit. soweit einschränke, dass Liebhaberei angenommen werde, so stehe dies diametral zum Gemeinschaftsrecht und sei systemwidrig. In der Bescheidbegründung unbeachtet sei zudem die Frage geblieben, ob das Steuersubjekt (Bf) geeignet sei Einnahmen zu erzielen. Abgestellt worden sei indes vielmehr auf die Frage, ob die Erzielung eines Gewinnes möglich sei. Ob nunmehr - wie das Finanzamt vermeine - die Vermietung kein positives Ergebnis erwarten lasse, sei indes aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht völlig irrelevant.

Überdies enthalte die Bescheidbegründung keinerlei Ausführungen zur Frage, ob gegenständlich eine Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliege oder nicht.

Bereits aus diesen Gründen seien die bekämpften Bescheide formal rechtswidrig.

In Bezug auf die ins Treffen geführte inhaltliche Rechtswidrigkeit der bekämpften Bescheide führte die Bf aus, dass die Rückforderung der Vorsteuern rechtswidrig sei, da die zugrundeliegenden Rückforderungsansprüche bereits verjährt seien.

So sehe die Bestimmung des § 207 Abs. 4 BAO eine fünfjährige Verjährungsfrist für eingeforderte Abgaben vor.

Gemäß § 208 Abs. 1 BAO würde die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres beginnen, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei.

In der Bescheidbegründung sei ausgeführt worden, dass aus Erfahrungswerten mit einer lediglich in den Sommermonaten stattfindenden Vermietung (2,5 Monate) kein entsprechender Umsatz, welcher in der Folge zu einem positiven Ergebnis führen würde, zu erwarten sei. Bereits dieser - behördenseits offenbar entscheidungsrelevante - Umstand hätte die Finanzbehörde von Beginn an in die Lage versetzt, sogleich endgültige bescheidmäßige Erledigungen zu treffen. Diesbezüglich habe für die Behörde von Beginn an keine Ungewissheit bestanden.

Doch selbst wenn sich die Behörde nicht in der Lage gesehen hätte eine Beurteilung der Sachlage anzustellen, hätte sie die fehlenden Elemente im Rahmen einer amtswegigen Untersuchungspflicht ermitteln müssen. Sollte die Behörde dieser Ermittlungspflicht nicht entsprechen, so sei eine Rechtswidrigkeit in Bezug auf die Erlassung eines vorläufigen Bescheides zwingend gegeben (BFH 4.9.2008, NJW 2009, 702).

Die Abgabenbehörde hätte also bereits 2003 einen endgültigen Bescheid erlassen müssen. Unter Zugrundelegung der fünfjährigen Verjährungsfrist wäre somit Ende 2008 die Verjährung

des Rückforderungsanspruches eingetreten. Zudem liege gemäß § 2 Abs. 4 LVO jedenfalls dann keine Liebhaberei vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lasse. Ein überschaubarer Zeitraum sei allerdings keineswegs eine Anlaufphase von fünf Kalenderjahren, sondern ein Zeitraum von 20 bis 23 Jahren (kleine Vermietung) bzw. 25 bis 28 Jahren (große Vermietung). Das Mietobjekt sei von Beginn an im Internet zur Vermietung angeboten worden, was den Willen zur Erzielung beständiger Einnahmen belege. Ebenso vermittele die Gemeinde ***X*** die Vermietung von Ferienwohnungen an Touristen. Sogar sei das strittige Objekt per se bestens zur Einnahmenerzielung geeignet und daher nicht als Liebhaberei iSv § 2 Abs. 4 LVO einzustufen.

Unrichtig sei auch die Beurteilung der Behörde, wonach das Objekt nur im Sommer vermietbar sei. Für gepflegte Objekte dieser Klasse wären durchaus ganzjährige Mieteinnahmen erzielbar.

Überdies hätte die Behörde bei der Bewertung auch die zwischenzeitig eingetretene Wertsteigerung des Objektes miteinzubeziehen gehabt. Die schwankenden Einnahmen bei dem Objekt seien als „Unwägbarkeiten“ zu qualifizieren und in die Beurteilung miteinzubeziehen.

In ihrer Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wandte die Bf dieselben Argumente ein, welche diese in ihrem Rechtsmittel gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2007 vorbrachte.

Weiters brachte die Bf im erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren nach Ergehen eines Verbesserungsauftrages nachstehende Urkunden (in Kopie) zur Vorlage:

./A: Auszug der deutschsprachigen Version der Homepage der Bf

./B: Auszug aus der Werbehompage ***SeeX* betreffend Ferienwohnungen in der Gemeinde ***X***

./C: Bestätigung der ***X-See**-Tourismus GmbH über die Einschaltung in die Homepage www.***X-See***.com

./D: EuGH Urteil vom 8.5.2013, C-269/00

./E: Urteil des BFH vom 4.9.2008, IV R 1/007, NJW 2009, 702

Im Rahmen des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens legte die Bf zudem die Überschussrechnungen für die Jahre 2009 bis 2013 sowie einen Jahresüberblick der Jahre 2003 bis 2012 vor.

Die darin ausgewiesenen E/A-Aufstellung beinhaltet folgende Ergebnisse (in Euro):

„2003: -4.524,07; 2004: -8.628,42; 2005: -8.143,25; 2006: -11.074,28; 2007: -9.110,01; 2008: -4.054,49; 2009: -3.473,30; 2010: -638,68; 2011: 280,44; 2012: 173,39.“

In den jeweils am 19.12.2018 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** wies die Behörde die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 als unbegründet ab.

In der Begründung dieser Bescheide wurde unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des BFG vom 12.4.2018, RV/7105442/2014, ausgeführt, dass die Einstellung einer Betätigung aus privaten Motiven oder aufgrund gewöhnlicher Risiken vor Erzielung eines Gesamtüberschusses als Liebhaberei zu beurteilen sei. Aktenkundig sei diesbezüglich, dass die nämliche ETW mit Kaufvertrag von 2.5.2016 um einen Kaufpreis von € 388.000 zzgl. Inventar (€ 7.000) veräußert worden sei.

Mit den jeweils am 28.1.2019 erfolgten Eingaben beantragte die Bf die **Vorlage** der Rechtsmittel an das Bundesfinanzgericht. Darin hielt die Bf fest, dass die Einstellung der Vermietung aus privaten Motiven oder aufgrund gewöhnlicher Risiken vor Erzielung eines Gesamtüberschusses ausdrücklich bestritten werde.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vor.

In ihrem **Vorlagebericht** führte die Behörde stellungnehmend aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 27.8.2020, Ra 2019/13/0036, Folgendes ausgeführt: "Es muss der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen stehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. z.B. VwGH 27.6.2017, Ra 2017/13/0029, mwN). Die vom VwGH entwickelte Rechtsprechung zur vorzeitigen Beendigung einer Vermietung aufgrund konkreter Unwägbarkeiten muss in gleicher Weise gelten, wenn eine sanierungsbedürftige Liegenschaft zum Zwecke der Vermietung angeschafft und aufgrund konkreter Unwägbarkeiten vor Beginn der Vermietung wieder veräußert wird." Der vom VwGH angesprochene Nachweis liegt dem Finanzamt im Beschwerdefall jedoch nicht vor. Es ist daher davon auszugehen, dass die fragliche Betätigung unionsrechtlich zwingend unecht umsatzsteuerbefreit ist.

Das Finanzamt stellt deshalb den Antrag, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 27.7.2022 brachte die belangte Behörde ua. zum angezogenen Verjährungseinwand vor, dass nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur der Verjährungsbeginn in den Fällen, dass der vorläufige Bescheid zu Unrecht ergangen sei, mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen worden sei, zu laufen beginne. Im vorliegenden Fall sei der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2003 per 7.2.2005 erlassen worden, weshalb der Beginn der Verjährung erst mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen beginne. Dem endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2003, ergangen am 22.7.2009, stehe die Verjährung demnach nicht entgegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahre 2003 erwarb die Bf die in *****PlZ*** ***X***, ***Str1*****, situierte ETW Top 11 samt dem dazugehörigen PKW Abstellplatz. Im Jahre 2016 wurde das besagte Objekt veräußert.

Die Bf legte in den Jahren 2003 bis 2007 Erklärungen über eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, welche folgende Ergebnisse auswiesen (Beträge in Euro):

„2003: -4.524,07, 2004: - 10.471,46; 2005: -8.143,25; 2006: - 11.074,28; 2007: -9.110,01“

In den Zeiträumen 2008 bis 2016 wurden dem Finanzamt keine Erklärungen betreffend eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften übermittelt und wurden daher auch keine Feststellungsbescheide erlassen. Damit betrug der Verlust in den Jahren 2003 bis 2007, kumuliert betrachtet, rund € 43.323.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens gab die Bf dem Finanzamt die Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2012 bekannt, welche wie folgt lauten: 2008: -4.054,49; 2009: -3.473,30; 2010: -638,68; 2011: 280,44; 2012: 173,39.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legte seiner Beweiswürdigung das Parteivorbringen sowie die aktenkundigen Urkunden zugrunde.

Näheres möge aus Pkt 3. dieses Erkenntnisses entnommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei bei einer Betätigung dann anzunehmen, wenn Verluste *"aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen,*

Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten" entstehen (Liebhabereivermutung).

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 in der angeführten Fassung lautet:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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 Sinn 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)."

§ 6 LVO lautet:

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

Die Liebhabereiverordnung wurde durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen.

Zum **gemeinschaftsrechtlichen Aspekt** hielt der VwGH in Bezug auf die Beurteilung einer Vermietungstätigkeit in seinem Erkenntnis vom 30.4.2015, Ra 2014/15/0015, nachstehendes fest:

„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/Caganeck, 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. Im zeitlichen Geltungsbereich der im Revisionsfall bereits anzuwendenden MwStSystRL räumt Art. 117 Österreich das Recht ein, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke (unbefristet) einen ermäßigten Steuersatz, sofern dieser Steuersatz mindestens 10% beträgt, anzuwenden.

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 in dem vom revisionswerbenden Finanzamt verwiesenen 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. hierzu 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 Vorsteuerauschluss) anzusehen ist. (...)“.

Wenn der Bf einwendet, dass nach Art 17 der RL 77/388/ EWG das Recht auf Vorsteuerabzug mit dem Zeitpunkt des Wohnungskaufes entstehe und zwar unabhängig von einer bestehenden Unternehmereigenschaft, so vermag diese Argumentation in Ansehung der angeführten eindeutigen Judikatur nicht zu verfangen. Eine Gemeinschaftswidrigkeit liegt der Regelung des § 2 Abs. 5 UStG 1994 nicht zugrunde.

Die Ausführung des Bf, wonach für den Unternehmerbegriff die Erzielung von Einnahmen wesentlich sei und nicht die von Gewinnen, trifft im Allgemeinen zu. Die Spezialbestimmung betreffend die Liebhabereibeurteilung im Zusammenhang mit der Vermietung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen udgl. erfordert allerdings unmissverständlich, dass über einen längeren Zeitraum betrachtet (20 Jahre zuzüglich 3 Jahre Anlaufverluste) ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird.

Im gegenständlichen Fall hatte die Bf im Zeitraum 2003 bis 2008 per Saldo einen Verlust iHv rund € 47.377 erwirtschaftet. In den Jahren 2009 bis 2016 wurden keine Steuererklärungen an das Finanzamt übermittelt.

In der Urkundenvorlage vom 14.8.2013 wies die Bf ua. die in den Jahren 2009 bis 2012 erzielten Ergebnisse mit -€ 3.473,30 (2009), - € 638,68 (2010), € 280,44 (2011) und € 173,39 (2012) aus. Dies ergibt für den besagten Zeitraum einen saldierten Verlust von 3.658,15.

Fest steht somit, dass in den Jahren 2003 bis 2012 ein Gesamtverlust von über € 51.000 erwirtschaftet wurde.

Ob in den Jahren 2013 bis 2016 ein Verlust oder ein Überschuss erwirtschaftet wurde bzw. ob überhaupt eine Vermietung der ETW erfolgte, bleibt offen. Da die Bf in diesen Jahren (ebenso wie in den Vorjahren 2009 bis 2012) keine Steuererklärungen bei der Behörde einreichte, ist davon auszugehen, dass in den Jahren 2013 bis 2016 kein Gesamtüberschuss von über € 51.000 erzielt wurde, welcher die in den Jahren 2003 bis 2012 aufgelaufenen Verluste egalisieren würde. Derartiges wurde von der Bf auch nicht behauptet.

Fest steht, dass die nämliche ETW im Jahre 2016 gewinnbringend veräußert wurde.

Dem Einwand, dass bei der Betrachtung des Vorliegens eines Gesamtüberschusses auch die Wertsteigerung des Objektes im Verkaufsfall miteinzurechnen sei, kann das Gericht nicht näher treten. Da die Veräußerung des Objektes bei den Einkünften aus Vermietung nicht zu erfassen ist, ist auch eine Wertsteigerung des Objektes in die Gesamtüberschussrechnung nicht einzubeziehen (*Kohler/Wakonig/Berger/Aumayr/Reinold*, Steuerleitfaden zur Vermietung, 2021, S. 25 unter Verweis auf VwGH 17.10.2001, 98/13/0025).

Im Verkaufsfall des Bestandobjekts gilt: Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen ist Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften. Es muss damit der Ertragsfähigkeit einer Vermietung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses übertragen wird. Allerdings muss in solchen Fällen einer Vermietung der Steuerpflichtige den Nachweis führen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (*Kohler/Wakonig/Berger/Aumayr/Reinold*, Steuerleitfaden zur Vermietung, 2021, S. 32; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177). Unwägbarkeiten sind unerwartete Ereignisse, die von der Verwirklichung gewöhnlicher Geschäftsrisiken abzugrenzen sind.

Gegenständlich wurde von der Bf kein Nachweis betreffend das Vorliegen von Unwägbarkeiten erbracht, die einen Verkauf des Mietobjektes im Jahre 2016 erforderlich gemacht hätten. Ebenso wenig wurde dargelegt, dass es im Fall der Nichtveräußerung der ggst. ETW in einem

überschaubaren Zeitraum (23 Jahre inkl. Anlaufzeitraum) zu einem Gesamtüberschuss gekommen wäre. Die zu Beginn der Vermietung vorgelegte Prognoserechnung erweist sich zur diesbezüglichen Nachweisführung als untauglich, zumal die tatsächlichen Jahresergebnisse von den erklärten in allen Jahren eklatant abweichen.

Auch das Vorbringen, wonach die ETW aufgrund ihrer Ausstattung und Lage („gepflegte Objekte dieser Güteklasse“) durchaus ganzjährig vermietbar gewesen wäre, vermag nicht zu überzeugen. Hypothetische Annahmen bleiben im Rahmen der Liebhabereibeurteilung außer Betracht. Abzustellen ist auf das tatsächliche Geschehen.

Das Beschwerdevorbringen, wonach mit dem Mietobjekt „beständige Einnahmen über einen längeren Zeitraum“ erzielt worden seien und dieses überdies von Beginn an im Internet zur Vermietung an Touristen beworben worden sei, was den Willen zur Einnahmenerzielung dokumentiere, übersieht, dass nach der zum UStG 1994 ergangenen einhelligen verwaltungsgerichtlichen Judikatur bei der sog. „kleinen Vermietung“ nicht die Erzielung von Einnahmen relevant ist, sondern die Erzielung eines Gesamtüberschusses. Dass ein derartiger erzielt worden wäre, war nicht ansatzweise zu erkennen. Im Gegenteil, die dem Finanzamt bekannten Ergebniszahlen weisen, wie ausgeführt, einen nicht unbeträchtlichen Gesamtverlust aus. Dass ein Wohnungseigentümer, welcher den Gedanken hegt, seine Immobilie einer Vermietung zuzuführen, entsprechende Werbemaßnahmen setzt, versteht sich von selbst, erweist sich allerdings für die steuerliche Beurteilung als Einkunftsquelle als nicht ausschlaggebend. Dass die Bf durch die Vermietungstätigkeit die Erzielung von Einnahmen anstreben, ist ohnedies unbestritten. Dass das Auftreten von Unwägbarkeiten, die außerhalb des gewöhnlichen mit einer Wohnraumvermietung verbundenen Geschäftsrisikos liegen, die die Bf letztendlich zu einer Veräußerung des Objektes bewogen hätten, wurde in keiner Verfahrenslage nachgewiesen.

Die in der Beschwerdeeingabe relevierte (abstrakte) Eignung des Objektes zur Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines „überschaubaren Zeitraumes“ steht diametral zum tatsächlichen Geschehen.

Zum geltend gemachten Verjährungseinwand (Pkt. 2 a der Beschwerde) ist festzuhalten:

Die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit d BAO ordnet an:

„Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.“

Wenn eine Ungewissheit im Tatsachenbereich gar nicht vorlag und ein vorläufiger Bescheid daher zu Unrecht ergangen ist, dann beginnt die Verjährungsfrist nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde (*Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl., § 208 Rz 4; VwGH 28.1.2015, 2010/13/0192,

25.11.2010, 2007/15/0061 ua.). Im gegenständlichen Fall wurde der (vorläufige) Umsatzsteuerbescheid 2003 (Erstbescheid) am 7.2.2005 erlassen. Die Verjährungsfrist begann mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen und endete somit 31.12.2010. Der (älteste) angefochtene Bescheid (USt 2003) erging sonach innerhalb der offenen Verjährungsfrist.

Daraus folgt: Selbst wenn im Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Bescheide keine Ungewissheit in Bezug auf Abgabepflicht bzw. Umfang der Abgabepflicht bestanden hätte und sonach kein Grund für eine Vorläufigkeit gegeben gewesen wäre, würde der Verjährungseinwand nicht tragen. Dass gerade zu Beginn einer Vermietungstätigkeit eine Ungewissheit in Bezug auf das Vorliegen einer Einkunftsquelle besteht, ist allerdings notorisch. Dies gilt umso mehr für Betätigungen, für welche die LVO eine Liebhabereivermutung annimmt.

Zu den von der Bf relevierten formellen Mängel der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide hält das Gericht fest:

Wenn im Begründungsteil eines (angefochtenen) Bescheides auf ein separat der Partei zugestelltes Schriftstück (ggst: Bescheidbegründung) verwiesen wird, so stellt dies nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur keinen Begründungsmangel dar (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Der Fristenlauf beginnt allerdings erst mit Zustellung jenes Schriftstückes, auf welches verwiesen wurde, zu laufen.

Dass im gegenständlichen Fall die bekämpften Umsatzsteuerbescheide zwei Tage vor Ergehen der Feststellungsbescheide erlassen wurden, schadet nicht. Feststellungsbescheide stellen keine vorgelagerten Bescheide dar, deren zeitlich vorgelagertes Ergehen für die Umsatzsteuerbescheide unabdingbar wären bzw. – gewendet betrachtet – Umsatzsteuerbescheide sind keine von den jeweiligen Feststellungsbescheiden abgeleitete Bescheide. Der Einwand, wonach es den bekämpften Umsatzsteuerbescheiden an der formal erforderlichen Rechtsgrundlage fehle, zumal die Feststellungsbescheide im Zeitpunkt des Ergehens der Umsatzsteuerbescheide noch nicht im Rechtsbestand gewesen seien, vermag daher nicht zu verfangen.

Besteht hinsichtlich der Frage, ob eine Prognose erfüllt werden kann, noch Ungewissheit, dürfen die betroffenen Bescheide nach Ansicht des VwGH vorläufig ergehen (VwGH 24.10.2000, 95/14/0085). Dass das Finanzamt die Entwicklung der Ergebnisse aus einer Vermietungstätigkeit zunächst beobachtet und aus diesem Grunde vorläufige Bescheide erlässt, steht im Einklang mit der Gesetzeslage. Festzuhalten bleibt, dass die gewählte Vorgehensweise, die Einkunftsquelleneigenschaft der Wohnungsvermietung zunächst (vorläufig) anzuerkennen, jedenfalls im Sinne der Bf erfolgte.

Aus den angeführten Gründen konnte dem Beschwerdevorbringen, und zwar sowohl in Bezug auf die formellen Rügen als auch in Bezug auf die monierten inhaltlichen Rechtswidrigkeiten nicht gefolgt werden.

Die vorliegenden Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. August 2022