

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden VS und die weiteren Senatsmitglieder M1, M.2 und M3 im Beisein der Schriftführerin A in der Beschwerdesache PI, Wohnadresse, vertreten durch die StbGmbH, gegen die (gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen) Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 1. September 2010, betreffend Umsatzsteuer 2000 und vom 1. Oktober 2010 betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2003 in der Sitzung am 16. Juli 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 12. September 2000 erwarb PI (im Folgenden: Bf) einen Grundstücksanteil an einer Liegenschaft in der Gemeinde S verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung Top 3.

In den ab dem Jahr 2000 eingereichten Umsatzsteuererklärungen wurde die Art des Unternehmens mit „Vermietung und Verpachtung“ angegeben und folgende Bemessungsgrundlagen erklärt:

Jahr	Gesamtbetrag der Bemessungs-grundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen	Gesamtbetrag der steuer-pflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	Gesamtbetrag der Vorsteuern	Gutschrift
2000	0,00	0,00	198.172,67 S	198.173 S
2001	0,00	0,00	117.403,11 S	117.403 S

2002	2.630,28 €	2.630,28 €	8.805,10 €	8.515,40 €
2003	7.890,84 €	7.890,84 €	1.596,72 €	727,63 €

Mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheiden 2000, 2001, 2002 und 2003 nahm das Finanzamt vorerst erklärungsgemäße Veranlagungen vor. In den Bescheiden 2000 und 2001 wurde die vorläufige Abgabenfestsetzung damit begründet, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Nach einer von PI vorgelegten Prognoserechnung 2000-2015 ergab sich im Jahr 2015 ein positives (kumulierte) Ergebnis von 547.30 €.

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 1. September 2010 wurde die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. Bei der endgültigen Abgabenfestsetzung qualifizierte das Finanzamt die Vermietung der Eigentumswohnung letztlich als Fall einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei („keine Einkunftsquelle“) und versagte den Vorsteuerabzug. Dies mit folgender Begründung:

„Die Vermietung der Wohnung in S Adr. weist unter Berücksichtigung der bisher nicht erfassten Zinsen der Jahre 2000-2001 bis einschließlich 2008 einen Gesamtverlust von rund € 23.000,-- aus und weicht somit erheblich von der im April 2008 eingereichten Prognoserechnung ab, sodass dieser Prognoserechnung keinerlei Bedeutung beigemessen werden kann.“

Berücksichtigt man dazu noch die für die Jahre 2009 und 2010 zu erwartenden Verluste infolge Nichtvermietung der Wohnung seit November 2009, so kann innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren keinesfalls der geforderte Gesamtüberschuss erzielt werden. Da es sich somit bei der Vermietung der gegenständlichen Wohnung um keine Einkunftsquelle handelt, steht der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Wohnung nicht zu.“

Gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2000 wurde Berufung erhoben mit dem Begehr um erklärungsgemäße Veranlagung. Außerdem sollten die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide der Folgejahre durch endgültige Abgabenfestsetzungen ersetzt werden. Gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes wurde ins Treffen geführt, dass nach Art. 4 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie das Ergebnis einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einnahmenerzielung irrelevant und somit kein zulässiges Kriterium zur Eingrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit sei. Die Vermietung eines Gegenstandes sei jedenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen werde. Eine marktkonforme Vermietung schließe nach der angeführten Lehre und EuGH-Rechtsprechung (Rs- C-230/94 „Enkler“) Liebhaberei aus. Da die gegenständliche Vermietungstätigkeit zweifellos zur nachhaltigen Einnahmenerzielung ausgeübt werde, würde umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei ausscheiden.

Mit der am 1. Oktober 2010 erlassenen Berufungsvorentscheidung wurde die gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2000 gerichtete Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Der für das Jahr 2000 geltend gemachte Vorsteuerabzug resultiert aus den Herstellungskosten der am 2002 der Vermietung dienenden Wohnung in S . Die Vermietung nur einer einzigen Wohnung gilt nach der Bestimmung der Liebhabereiverordnung als „kleine Vermietung“, für welche für die Anerkennung als Einkunftsquelle die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines abgegrenzten Zeitraumes unbedingt erforderlich ist.

Dieser geforderte Gesamtüberschuss kann bei gleichbleibender Bewirtschaftungsform- entgegen den Angaben der im April 2008 eingereichten unvollständigen Ertragsvorschau- keinesfalls erreicht werden.

Der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Wohnung kann daher nicht gewährt werden.“

Am gleichen Tag, somit ebenfalls am 1. Oktober 2010, ergingen endgültige Umsatzsteuerbescheide 2001, 2002 und 2003, welche die vorläufigen Abgabenfestsetzungen dieser Jahre ersetzten. Bei den endgültigen Abgabenfestsetzungen beurteilte das Finanzamt unter Verweis auf die Begründung des Vorjahresbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung die Vermietung dieser Eigentumswohnung als steuerlich unbedeutliche Liebhaberei, behandelte die erklärten Mieteinnahmen als nicht umsatzsteuerpflichtig und ließ keinen Vorsteuerabzug zu.

Mit einheitlichem Schriftsatz vom 29. Oktober 2010 stellte die Bf. zum einen den Antrag, die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Zum anderen wurde gegen die endgültigen Umsatzsteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 Berufung erhoben. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, im Zeitraum 2002 bis 2008 seien Einkünfte von € -13.786,44 erklärt worden. Nach Meinung der Bf. sei ein Zeitraum von sieben Jahren zu kurz, um über das Vorliegen eines Gesamtüberschusses zu befinden, insbesondere da keine (vollständige) Prognoserechnung für einen adäquaten Beobachtungszeitraum abverlangt worden sei. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liege Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Als absehbarer Zeitraum gelte ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Im Übrigen würde die Bf. die in der Literatur diskutierten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 sowie § 6 LVO teilen. Außerdem würde durch § 1 Abs. 2 Z 3, § 2 Abs. 4 und § 6 der LVO die „kleine Vermietung“ aus den dargelegten Gründen in sachlich nicht zu rechtfertigender Weise diskriminiert (Art. 7 B-VG).

Das Finanzamt ersuchte in der Folge mit Schreiben vom 23. Dezember 2010 die Bf. unter anderem „eine aktuelle Prognoserechnung bis 2025 zu übermitteln, zumal erhebliche

Abweichungen zur bisherigen Prognoserechnung festgestellt wurden (siehe Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 01.09.2010)“. Das Antwortschreiben vom 17. Jänner 2011 enthielt die angeforderten ergänzenden Sachverhaltsangaben und diesem war eine Prognoserechnung im angeforderten Sinn angeschlossen.

Mit Vorlagebericht vom 21. Dezember 2011 legte das Finanzamt die gegen die (endgültigen) Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 gerichteten Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 23. September 2014 wurde die Bf. zum einen um die Angabe der monatlichen Mietzinse für den Vermietungszeitraum ersucht, zum anderen sollte die konkrete Ermittlung des in der vorgelegten Prognoserechnung mit 4 % angesetzten „Ausfall- und Leerstehungswagnisses“ dargelegt werden. Diesbezüglich wurde vom Bundesfinanzgericht angeführt, wegen welcher aus der bisherigen Vermietung ersichtlichen Umstände die Angemessenheit dieses Ansatzes in Zweifel gezogen wird. In der Stellungnahme vom 7. Oktober 2014 wurden die monatlichen Mietzinse für den Zeitraum September 2002 bis September 2009 bekannt gegeben und mitgeteilt, dass die Ausmessung des „Ausfall- und Leerstehungswagnisses“ auf die Judikatur und Literatur („z. B. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, dort liegt der Wagnissatz (Ausfall- und Leerstehrisko) bei Mietobjekten in der Regel zwischen 3 % und 5 % liege“) gestützt wurde.

Der Ladung zur mündlichen Verhandlung war eine vom Bundesfinanzgericht erstellte „adaptierte“ Prognoserechnung beigeschlossen. In den Erläuterungen dazu wurden jenen Tatumsände und Gründe konkret dargelegt, die aufgrund der bisherigen Erfahrungen bei der Vermietung dieser Wohnung dafür sprechen würden, dass die in der vorgelegten Prognoserechnung (Beilage zum Schreiben vom 17. Jänner 2011) getroffenen Ansätze betreffend jährlicher Indexanpassung, Mietausfallrisiko und Instandhaltungskosten nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen würden, weshalb in die „adaptierte“ Prognoserechnung diesbezüglich realitätsnähere Ansätze einbezogen wurden.

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter betreffend dieser „adaptierten“ Prognoserechnung im Wesentlichen aus, unter Beachtung der wenigen Monate, in denen während der Vermietungstätigkeit die Wohnung leer stand, betrage das Mietausfallwagnis nicht 14 %, sondern lediglich 5 %. Überdies seien die Instandhaltungskosten mit 0,5 % und nicht mit 0,75 % der Herstellungskosten zu prognostizieren, handle es sich doch bei der vermieteten Eigentumswohnung um einen Neubau, weshalb größere Reparaturen/Instandhaltungen erfahrungsgemäß erst nach ca. 15 bis 20 Jahren anfallen würden. Werden bei dieser ansonsten unstrittigen „adaptierten“ Prognoserechnung das Mietausfallwagnisses mit 5 % und die Instandhaltungskosten mit 0,5 % der Herstellungskosten berücksichtigt, dann ergibt sich aus dieser Prognoserechnung, dass diese Vermietung bereits im Jahr 2019 und damit innerhalb des absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde erwogen:

1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass zwecks Vermietung die Bf. mit Kaufvertrag vom 12. September 2000 einen Grundstücksanteil, mit welchem das Wohnungseigentum an Top 3 untrennbar verbunden war (im Folgenden kurz „Eigentumswohnung“), erworben hat. Der Kaufpreis wurde im Wesentlichen mit einem Fremdwährungskredit in Höhe von € 150.100,00 (= ca. 17.346.000,00 JPY) und einem weiteren Kredit von € 20.000 fremdfinanziert. Nach erfolgter Fertigstellung und Übergabe der Eigentumswohnung vermietete die Bf. diese Wohnung ab dem 1. September 2002 mit einer Unterbrechung (August bis Oktober 2006) bis einschließlich September 2009 an Dritte. Im Zeitraum 2002 bis 2008 wurden negative Einkünfte von insgesamt €- 13.786,44 erklärt. Seit Oktober 2009 wurde vergeblich über Inserate bzw. einem Makler versucht, die Eigentumswohnung weiterhin zu vermieten. Mangels diesbezüglicher Nachfrage wurde im Jahr 2010 eine Immobilien GmbH mit dem Verkauf der Wohnung beauftragt. Mit Kaufvertrag vom 3. Jänner 2011 verkaufte die Bf. diese Eigentumswohnung um € 200.000, wobei der treuhändig erlegte Kaufpreis insbesondere zur Abdeckung des hypothekarisch besicherten Kredites zu verwenden war.

Mit den (beschwerdegegenständlichen) endgültigen Umsatzsteuerbescheiden 2000, 2001, 2002 und 2003 vom 1. September 2010 bzw. 1. Oktober 2010 beurteilte das Finanzamt die Vermietung der Wohnung als Liebhaberei, behandelte die erklärten Umsätze (2000 und 2001: jeweils € 0 €, 2002: € 2.630,28 und 2003: € 7.890,84) als nicht umsatzsteuerpflichtig bzw. ließ die geltend gemachten Vorsteuern (2000: € 14.401,79, 2001: € 8.532,01, 2002: € 8.805,10 und 2003: € 1.596,72) nicht zum Abzug zu.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2010 wurde die Bf. neben Auskünften betreffend die erfolgte Vermietung auch um die Vorlage einer aktuellen Prognoserechnung gebeten. Mit dem Antwortschreiben vom 17. Jänner 2011 wurde eine Prognoserechnung 2000-2025 vorgelegt, aus der hervorgeht, dass im Jahr 2017 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten vorliegt. Dieser Prognoserechnung ging u.a. von einer jährlichen Indexierung der Mieteinnahmen von 2,15 %, von einem Mietausfallwagnis von 4 % und von Instandhaltungskosten von 0,5 % der Herstellungskosten aus.

Abstellend auf diese Prognoserechnung wurde die Bf. vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 23. September 2014 um ergänzende Angaben hinsichtlich der monatlichen

Mietzinse und des angesetzten Prozentsatzes betr. "Ausfall und Leerstehungswagnis" gebeten. Die Stellungnahme dazu erging am 7. Oktober 2014.

Der Ladung zur mündlichen Verhandlung war eine "adaptierte" Prognoserechnung beigeschlossen. In einer Erläuterung dazu wurden die gegenüber der vorgelegten Prognoserechnung geänderten Positionen angeführt.

3. Im Beschwerdefall besteht im Wesentlichen Streit darüber und entscheidet im Ergebnis diesen, ob im Hinblick auf die Begriffsbestimmung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten MwSt- RL das Finanzamt zu Recht die Vermietung dieser Eigentumswohnung als eine nicht der Umsatzsteuer unterliegende Tätigkeit (Liebhaberei, keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) qualifiziert hat.

4. Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG gilt eine Tätigkeit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF. BGBl. II 358/1997 (im Folgenden: LVO 1993) ist Liebhaberei ua. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen,

„aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.“

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 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).“

Abschnitt II der LVO 1993, lautet:

„Umsatzsteuer

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

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, wurde die LVO 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.

Im Beschwerdefall bildet unstrittig eine Eigentumswohnung das Vermietungsobjekt, weshalb kein Zweifel daran bestehen kann, dass das Tatbestandsmerkmal „Eigentumswohnung“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 erfüllt ist und damit eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vorliegt. .

5. Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der für die Streitjahre noch anzuwendenden Sechsten MwSt- Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Art. 13 Teil B der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie lautet auszugsweise:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen etwa zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

a).....

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,

2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,

3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,

4. der Vermietung von Schließfächern.“

Die Vermietung von Grundstücken ist nach der Sechsten Richtlinie grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges). Österreich wurde im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, bis Ende 1998 und durch die Richtlinie 2000/17/EG, Abl. L 84/24, wurde diese Erlaubnis als Dauerrecht in die Sechste MwSt-Richtlinie übernommen, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, der nicht unter 10 % liegt.

6. 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 Sechste Richtlinie, angepasst hat. Aus der Sechsten Richtlinie hat sich für die im Beschwerdefall in Rede stehende verlustträchtige Vermietung von für die private Lebensführung des Vermieters geeignetem Wohnraum- wenn die Vermietung im Einzelfall überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit darstellt (siehe hiezu etwa das EuGH- Urteil vom 26. September 1996, C- 230/94, "Enkler") – ergeben, dass die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie anzuwenden ist (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug). Eine solche Steuerbefreiung habe nach Sarnthein (siehe im Einzelnen in SWK 2005, S 515) der Gesetzgeber für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum bei Umsetzung der Sechsten MwSt- Richtlinie in innerstaatlichem Recht anordnen wollen. Der Gesetzgeber habe daher durch § 28 Abs.5 Z 4 UStG 1994 (in Kraft getreten mit dem Beitritt Österreichs zur EU) den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt Österreichs geltenden Rechtsbestand übernommen. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 16.02.2006, 2004/14/0082, und vom 20.09.2007, 2007/14/0125, die Ansicht vertreten, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 zum Ausdruck gebracht hat, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 der in der LVO 1993, BGBl 33/1993, konkretisierte Inhalt beizumessen ist.

In Bezug auf den gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund der Regelung betreffend die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 16.02.2006, 2004/14/0082 und vom 26.4.2012, 2011/15/0175, explizit zum Ausdruck gebracht, dass die umsatzsteuerliche Regelung der so genannten „kleinen Vermietung“ (§ 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, BGBl 33/1993, § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) der Sechsten MwSt- Richtlinie 77/388/EWG nicht widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt- Richtlinie, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (im Fall von Liebhaberei keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist (siehe dazu auch Ruppe, UStG, § 2 Tz 258 und 258/1 und Melhart/Tumpel, UStG, Kommentar, 1. Auflage, § 2 Tz 378-379).

Im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht wird in der Beschwerde auszugweise Folgendes vorgebracht:

*„Der Vorsteuerabzug für marktkonforme Wohnraumvermietungen ist nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten MwSt- Richtlinie vom positiven oder negativen Totalerfolg unabhängig (arg: ...gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis). (.....) Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes zwingt zur umsatzsteuerrechtlichen Nichtanwendung des § 1 Abs. 2 Z 3, § 2 Abs. 4 und § 6 Liebhabereiverordnung: Der Vorsteuerabzug steht in allen Fällen einer marktkonformen Wohnraumvermietung zu. Nur eine nicht-marktkonforme Wohnraumvermietung im Sinne der Enkler- Rechtsprechung des EuGH ist vom Vorsteuerabzug (und von der Umsatzsteuerpflicht) auszuschließen. Ob eine „große“ oder „kleine“ Wohnraumvermietung vorliegt, ist umsatzsteuerrechtlich*

*ebenso irrelevant wie ein positiver oder negativer Totalerfolg. Liebhaberei ist auf nicht-marktkonforme Wohnraumvermietungen im Sinn der Enkler- Rechtsprechung zu begrenzen. Der Vorsteuerabzug steht damit für den Fall einer marktkonformen Vermietung EU- Rechtlich zwingend zu. Die Auffassung .....*

Dem Beschwerdevorbringen, der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes zwingt zur umsatzsteuerrechtlichen Nichtanwendung des § 1 Abs. 2 Z 3, § 2 Abs. 4 und § 6 der LVO 1993, weshalb der Vorsteuerabzug nur im Fall einer nicht marktkonformen Wohnraumvermietung im Sinne des EUGH- Urteils in der RS „Enkler“ auszuschließen sei, übersieht in diesem Zusammenhang entscheidend, dass zwar die Vermietung von körperlichen Gegenständen, wenn die Vermietung im Einzelfall (überhaupt) zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinn von Art. 4 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer- RL darstellt, gleichzeitig ist aber (von im Beschwerdefall nicht zutreffenden Ausnahmen einmal abgesehen) auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt- Richtlinie anzuwenden (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug). Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa EuGH vom 03.02.2000, C-12/98, Rs. Far, Rn. 13) räumt dabei Artikel 13 Teil B Buchstabe b den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Regelung über Steuerbefreiung oder Besteuerung der Vermietungsumsätze ein weites Ermessen sein. Demzufolge findet – wie bereits erwähnt- die österreichische umsatzsteuerliche Regelung (§ 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, § 28 Abs. 5 Z 4 UStG) aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt- Richtlinie und ist gemeinschaftsrechtkonform. Ordnet aber Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuer-RL (siehe nunmehr Art. 135 Abs. 1 lit. I der MWStSystem-RL) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken als Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug an, und ist vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechtes nach der ständigen VwGH- Rechtsprechung (siehe VwGH 23.09.2010, 2006/15/0318 mit Vorjudikatur) umsatzsteuerlich Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen, dann widerspricht im steuerlichen Ergebnis die hinsichtlich der sogenannten „kleinen“ Vermietung im Falle von Liebhaberei bestehende österreichische Regelung (keine Tätigkeit, die der Umsatzsteuer unterliegt und kein Vorsteuerabzug ) keinesfalls dem Gemeinschaftsrecht, sondern ist gemeinschaftskonform mit der Regelung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt- RL (bzw. Art 135 Abs. 1 lit. I der MwSt- System-RL). Wenn daher zur Begründung der Beschwerde auf die Begriffsbestimmung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-RL und auf die EuGH- Rechtsprechung in der Rs „Enkler“ verwiesen wird, dann übersieht dieses Vorbringen, dass das Gemeinschaftsrecht gleichzeitig die Vermietung von Grundstücken unecht steuerbefreit. Daraus folgt für die Entscheidung der gegenständlichen Vermietung einer Eigentumswohnung, dass im Falle von Liebhaberei der Hinweis auf das Gemeinschaftsrecht und dessen Anwendungsvorrang den Standpunkt der Bf. schon deshalb nicht zu stützen vermag, hat doch nach der angeführten Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes der Gesetzgeber des UStG 1994 sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes (Steuerbefreiung mit Vorsteuerausschluss), insbesondere an die Sechste MwSt- Richtlinie angepasst, indem er durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 zum Ausdruck gebracht hat, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 der in der LVO 1993 konkretisierte Inhalt (als Steuerbefreiung) beizumessen ist. Steht somit bei der Vermietung einer Eigentumswohnung und damit einer „Vermietung von Grundstücken“ iSd Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuer- RL im Fall von Liebhaberei die österreichische umsatzsteuerliche Regelung keinesfalls im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht, sondern führt vielmehr zu einem kongruenten Ergebnis (keine Steuerpflicht, kein Vorsteuerabzug), dann geht diesbezüglich das Gemeinschaftsrecht dem innerstaatlichen Recht nicht vor und macht dieses unanwendbar. Entgegen der Beschwerdeargumentation „zwingt“ somit im Beschwerdefall (Vermietung einer Eigentumswohnung) der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes nicht zur umsatzsteuerrechtlichen Nichtanwendung der § 1 Abs. 2 Z 3, § 2 Abs. 4 und § 6 der Liebhabereiverordnung, ist doch umsatzsteuerlich im Fall von Liebhaberei die Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechtes als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr mit Erkenntnis vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015 (wegen dieses VwGH- Revisionsverfahrens war die Entscheidung über das gegenständliche Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 1 BAO mit Beschluss ausgesetzt worden) seine bisherige Rechtsprechung betreffend "kleiner" Vermietung und umsatzsteuerlicher Liebhaberei bestätigt und seine diesbezüglich vertretene Rechtsauffassung wörtlich wie folgt begründet: „ *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 ( ho. Anmerkung: 2010/15/0107) 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.* “( vgl. dazu auch Mayr/Pfeiffer in SWK 18/2015, 804). Durch dieses Erkenntnis wird bezogen auf die sogenannte "kleine" Vermietung implizit zum Ausdruck gebracht, dass entgegen der von einem Teil der Literatur (siehe z. B. Rauscher in SWK 22/2013, Seite 989ff) vertretenen Meinung aus dem VwGH- Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0107 nicht generell ein „stillschweigender Abschied von der umsatzsteuerlichen Liebhaberei“ gefolgt werden darf.

7. Den Beschwerdefall entscheidet damit, ob hinsichtlich der gegenständlichen Vermietung einer Eigentumswohnung umsatzsteuerlich Liebhaberei vorliegt. Bei der Beurteilung, unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung einer Eigentumswohnung (= Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. § 2 Abs. 4 und § 6 LVO), kommt es darauf an, ob die Vermietung eines solchen auch privat nutzbaren Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist,

innerhalb eines „absehbaren“ Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben), einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften (vgl. nochmals VwGH vom 16.02.2006, 2004/14/0082 und VwGH vom 26.04.2012, 2011/15/0175, Melhardt/Tumpel, UStG, Kommentar, § 2 Rz 379). Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige (vgl. VwGH 06.07.2006, 2002/15/0170). Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. beispielsweise VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036, VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055, VwGH 27.04.2011, 2008/13/0162 und VwGH 24.05.2012, 2009/15/0075).

8. Über Aufforderung des Finanzamtes (Punkt 1 des Ergänzungsschreiben vom 23. Dezember 2010) wurde von der Bf (bzw. ihrer steuerlichen Vertreterin) eine Prognoserechnung für 2000 bis 2025 vorlegt, nach der frühestens im Jahr 2017 nach Beginn der Vermietungstätigkeit (2002) ein Gesamtüberschuss erzielbar wäre. Diese Prognoserechnung geht nach den Ausführungen im Schreiben von 17. Jänner 2011 unter anderem davon aus, dass sich die jährlichen Mieteinnahmen pro Jahr um den Index von 2,15 % erhöhen, und das Ausfall- und Leerstehungswagnis 4 % betrage. Aus nachstehend dargelegten Erwägungen bestehen für das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung begründete Bedenken, dass diese beiden der Prognoserechnung zugrunde liegenden Faktoren nach den bisherigen bei dieser Vermietung gewonnenen Erfahrungen der wirtschaftlichen Realität entsprechen und damit der Plausibilitätsprüfung stand halten. Aus den eigenen, unbedenklichen Angabe der Bf. im Schreiben vom 6. Dezember 2011 bzw. in der Vorhaltbeantwortung vom 7. Oktober 2014 geht mit aller Deutlichkeit hervor, dass ab September 2002 bis Juli 2006 keine Indexanpassung erfolgte, sondern vom Mieter gleichbleibend ein monatlicher Mietzins von € 545,45 (ohne Betriebskosten) bezahlt wurde. Nach einer Neuvermietung wurde von der Mieterin ab November 2006 bis April 2009 ein monatlicher Mietzins von € 618,19 (ohne Betriebskosten) verlangt, der sich ab Mai 2009 bis September 2009 auf € 716,85 (ohne Betriebskosten) erhöhte. Ab Oktober 2009 konnte trotz intensiver Mietersuche (Inserate, Makler) kein neuer Mieter mehr gefunden werden. Die Wohnung stand daher bis zum erfolgten Verkauf (Kaufvertrag vom 3. Jänner 2011) leer, wobei laut Aktenlage jedenfalls bis August 2010 noch der Wille bestand die Wohnung weiterhin zu vermieten und nicht zu verkaufen. Auf Grund der im tatsächlichen Geschehen nicht Deckung findenden Mietzinsentwicklung kann für die Vermietung dieser Wohnung nicht schlüssig davon ausgegangen werden, dass die in die Prognoserechnung einbezogene jährliche Indexanpassung von 2,15 % am Markt erzielbar ist. Dagegen spricht im Übrigen schon der Umstand, dass nach dem Schreiben vom

24.08.2010 des mit der Vermietung beauftragten „Immobilien- Teams“ ein neuer Mieter „trotz intensiver Bemühungen“ wegen des sehr schwierigen Marktes nicht zu finden war.

Des Weiteren geht die Prognoserechnung von einem „Ausfalls- und Leerstehungswagnis“ von 4 % aus. Die bisherigen bei der Vermietung dieser Wohnung gemachten Erfahrungen sprechen allerdings schlüssig dagegen, dass dieser Prozentsatz der wirtschaftlichen Realität entspricht und das „Mietausfallwagnis“ sachlich ausreichend berücksichtigt. Der Zeitraum September 2002 bis Dezember 2010 (im Jänner 2011 wurde die Wohnung dann verkauft) umfasst insgesamt 100 Monate, davon war die Wohnung 82 Monaten hindurch vermietet. Berücksichtigt man nun, dass im Jahr 2006 die Wohnung in den Monaten August bis Oktober nicht vermietet war, und ab Oktober 2009 für diese Wohnung trotz Veröffentlichung in entsprechenden Zeitungsinsseraten und „trotz intensiver Bemühungen“ des mit der Mietersuche beauftragten „Immobilien- Teams“ keine Mieter mehr gefunden werden konnten, die bereit gewesen wären, die Eigentumswohnung um den von der Bf. verlangten Mietzins zu mieten, dann beträgt abstellend auf die bisher bei der Vermietung dieser Wohnung gewonnenen konkreten Erfahrungswerte das „Mietausfallwagnis“ nicht 4 %, sondern bis zu 14 % (siehe nachstehende Ausführungen), lässt doch der im Einzelfall zweifellos vorliegende „sehr schwierige“ Markt keine konkreten Anhaltspunkte erkennen die begründet dafür sprechen, dass sich ab dem Jahr 2011 die künftigen Vermietungsmöglichkeiten derart positiv gestaltet und entwickelt hätten, dass für den weiteren Prognosezeitraum (2011- 2025) die Wohnung um den von der Vermieterin verlangten Mietzins nur mit derart geringen Unterbrechungen zu vermieten gewesen wäre, die ein „Mietausfallwagnis“ von (durchschnittlich) 4 % sachlich rechtfertigen. Dass die Bf. unter Einschätzung der realen Marktentwicklung selbst nicht von einer deutlichen Verbesserung der künftigen Nachfragesituation und damit von der Erzielung eines entsprechend hohen Mietzinses ausgegangen ist, zeigt implizit der Umstand, dass sie sich „aufgrund der geringen Nachfrage“ im Jahr 2010 dazu entschlossen hat, ihre bis September 2009 noch „vermietbare“, dann aber leer stehende Eigentumswohnung nunmehr zu verkaufen. Dieser Verkauf lässt aber des Weiteren mit aller Deutlichkeit erkennen, dass die von der Bf. ca. alle drei Jahre verlangten Mietzinserhöhungen ab Oktober 2009 am Markt nicht mehr durchsetzbar waren bzw. anders ausgedrückt, eine Vermietung der Wohnung um den im Zeitraum Mai bis September 2009 verlangten monatlichen Mietzins (€ 716,85 ohne Betriebskosten) mangels diesbezüglicher Nachfrage nicht mehr erreicht werden konnte.

9. Im Beschwerdefall kommt das Bundesfinanzgericht gestützt auf obige Ausführungen in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die der Prognoserechnung zugrunde gelegten jährlichen Steigerungen der Mieteinnahmen um 2,15 % in den tatsächlichen Gegebenheiten keine Deckung finden. Vielmehr wurden die Mieterhöhungen nicht jährlich, sondern im Abstand von ca. 3 Jahren in der oben dargestellten Weise vorgenommen. Ab November 2009 konnte augenscheinlich trotz intensiver Suche überhaupt kein neuer Mieter mehr gefunden werden, der bereit gewesen wäre, die in Frage stehende

Eigentumswohnung um den von der Bf. verlangten Mietzins (zuletzt € 716,85 ohne Betriebskosten, lt. Inserattext vom Dezember 2009: Mietkosten € 950 + Nebenkosten € 170) zu mieten. Diese Tatumstände sprechen schlüssig dafür, dass die nach der Prognoserechnung für die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 angenommene jährliche Erhöhung der Mieteinnahmen um 2,15 % nach den bisherigen bei der Vermietung dieser Wohnung konkret gemachten Erfahrungen am Markt nicht durchsetzbar und damit diese Indexanpassungen mit der wirtschaftlichen Realität nicht übereinstimmen. Außerdem sprechen die bisher bei der Vermietung dieser Eigentumswohnung gewonnenen Erfahrungen durchaus schlüssig dafür, dass aufgrund der nachstehend dargelegten besonderen Sachverhaltskonstellation im konkreten Vermietungsfall ein von dem (laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung) „in der Regel zwischen 3 % und 5 %“ anzunehmenden Wagnissatz, auf den sich der in der vorgelegte Prognoserechnung mit 4 % bzw. in der mündlichen Verhandlung mit 5 % ins Treffen geführt Ansatz stützt, deutlich höherer Wert sachlich rechtfertigen lässt. Dies deshalb, war doch sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass dieses Mietobjekt ab Fertigstellung der Wohnung (September 2002) bis zum Oktober 2009 (mit Ausnahme der Monate August bis Oktober 2006) vermietet war, während ab Oktober 2009 wegen fehlender Nachfrage bis zum schlussendlich erfolgten Verkauf (Kaufvertrag vom 3. Jänner 2011) die Wohnung leer stand. Aus dem vorgelegten Schreiben des Maklers vom 24. August 2010 geht zweifelsfrei hervor, dass zumindest bis zu diesem Monat versucht wurde die Wohnung zu vermieten. Dies zeigt unbedenklich, dass der ursprüngliche Plan der Bf. auf die Aufrechterhaltung der Vermietungstätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses abgestellt war und der Entschluss zum Verkauf sich erst nachträglich „aufgrund der geringen Nachfrage“ von Mietern ergeben hat. Diese Sachlage führt zum einen dazu, dass der Zeitraum für das Erreichen eines Gesamtüberschusses von 20 bzw. 23 Jahren zur Anwendung kommt (vgl. etwa VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343 mit weiteren Hinweisen) und zum anderen, dass auf Grund der im Zeitraum von September 2002 bis längstens August 2010 (siehe dazu obiges Schreiben des „Maklers“) gemachten Erfahrung bei der Vermietung davon auszugehen ist, dass jedenfalls bis zuletzt August 2010 noch die Absicht vorherrschte diese Wohnung (wie in den Jahren zuvor) zu vermieten und nicht zu verkaufen. Von dieser beabsichtigten Mietdauer von insgesamt 97 Monaten (vom September 2002 bis zuletzt August 2010) war die Eigentumswohnung 14 Monate (2006: 3 Monate, 2009: 3 Monate, 2010: 8 Monate) nicht vermietet. Dieses Leerstehenlassen der Wohnung über einen längeren Zeitraum trotz weiterbestehender Vermietungsabsicht (ab Okt 2009 bis zumindest August 2010) lässt mit aller Deutlichkeit erkennen, dass die Bf. bevor sie bereit war, vom verlangten Mietzins Abstriche vorzunehmen um durch einen der Nachfrage angepassten niedrigeren Mietzins doch noch eine Vermietbarkeit herbeizuführen es lieber in Kauf nahm bzw. akzeptiert hat, die Wohnung über viele Monate hindurch nicht zu vermieten. Da nicht ausreichend gesichert auszuschließen ist, dass dieses Verhalten bzw. diese bewusste Willensentscheidung der Bf. nicht auch im weiteren Prognosezeitraum

aufrechterhalten worden wäre, ist diese für den Zeitraum September 2002 bis August 2010 festgestellte Relation zwischen Vermietung und Nichtvermietung repräsentativ für den gesamten Prognosezeitraum. Wenn aber die Bf. trotz der ihr bekannten „sehr schwierigen“ Marktsituation nicht vom verlangten Mietzins abrückte, sondern vielmehr bewusst akzeptierte, dass ab Oktober 2009 diese Wohnung um den von ihr verlangten Mietzins (samt zusätzlich Betriebskosten) nicht zu vermieten war wobei im Übrigen keine konkreten Anhaltspunkte dafür sprachen, dass sich in absehbarer Zeit diese schwierige Marktsituation nachhaltig ändert, dann rechtfertigt dieses durchaus "spezielle" Verhalten der Bf. als Besonderheit des Einzelfalles jedenfalls ein Abgehen von den für den Regelfall als zutreffend erachteten 3- bis 5 %. Das sich für den Zeitraum September 2002 bis August 2010 (96 Monate) ergebende Verhältnis zwischen Vermietung (82 Monate) und Nichtvermietung (14 Monate) von 14 % kann somit sachlich begründet als das realitätsnahe durchschnittliche „Leerstehungsrisiko“(als Minderung der zu erwartenden Mieteinnahmen) für den gesamten Prognosezeitraum herangezogen werden.

Ob dem Wagnis künftiger Instandhaltungs- und Reparaturkosten mit dem in der Prognoserechnung berücksichtigten Ausmaß von 0,5 % der Herstellungskosten ausreichend Rechnung getragen wurde, ist im Beschwerdefall deshalb anzuzweifeln, denn um die Wohnung um den von der Vermieterin verlangten Mietzins im Prognosezeitraum vermieten zu können, war es zweifellos erforderlich die Ausstattung regelmäßig auf einen zeitgemäßen Standard zu halten bzw. zu bringen. Außerdem ist es eine allgemeine Lebenserfahrung, dass nach ca. 15 bis 20 Jahren beispielsweise die Küche bzw. und die Sanitäranlagen abgewohnt sind und erneuert werden, was zu entsprechend hohen Kosten führt. Um den anfallenden Instandhaltungs- und Reparaturkosten ausreichend Rechnung zu tragen, erscheint daher, trotzdem es sich um eine Neubauwohnung handelt, eine Erhöhung des in der Prognoserechnung dafür angesetzten Wertes von 0,5 % auf nunmehr 0,75 % der Herstellungskosten sachlich angemessen. Dadurch erhöhen sich die jährlichen Werbungskosten um 444,92 €.

Obige Umstände, die mit den bisher bei Vermietung dieser Eigentumswohnung gemachten konkreten Bewirtschaftungsdaten übereinstimmen und damit nachvollziehbar jener wirtschaftlichen Realität entsprechen, unter denen die Vermietung dieser Eigentumswohnung bislang erfolgte bzw. (hinsichtlich der Höhe der Instandhaltungskosten) mit der allgemeinen Lebenserfahrung übereinstimmen, rechtfertigen die begründete Schlussfolgerung, dass der Bf. mit der auf die angesprochenen realitätsfernen Berechnungsfaktoren basierenden Ertragsprognose nicht der von ihr zu führende Beweis gelungen ist, dass ausreichend gesichert diese Vermietungstätigkeit innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Trägt man nämlich den gegen die Plausibilität der vorgelegten Prognoserechnung sprechenden Bedenken durch Ansatz der aus den tatsächlichen Ergebnissen abgeleiteten realitätsnahen Berechnungsfaktoren Rechnung, dann spricht diese "adaptierte" Prognoserechnung (siehe Anhang zum Erkenntnis) gegen die Ertragsfähigkeit der

Vermietungstätigkeit innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO. Im Übrigen bleibt noch zu erwähnen, dass nach der in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Prognoserechnung, die zwar nicht mehr von der in der ursprünglichen Prognoserechnung vorgenommenen jährlichen Indexierung der Mieteinnahmen ausgeht, jedoch abweichend von der "adaptierten" Prognoserechnung das Mietausfallwagnis mit (wie oben ausgeführt aufgrund der gewonnenen Erfahrungswerte nicht realitätskonsistenten) 5 % und die Instandhaltungskosten mit 0,5 % der Herstellungskosten ansetzt, ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten trotzdem erst im Jahr 2019 (und damit 17 Jahre nach Beginn der Vermietung) vorliegen würde. Auch mit dieser Prognoserechnung, die zumindest hinsichtlich des mit 5 % angesetzten Mietausfallwagnisses nicht auf ausreichend gesicherten realitätsnahen Sachverhaltsannahmen beruht, ist der Bf. für diese Vermietungstätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO, die der steuerlichen Liebhaberei verdächtig ist, nicht der von ihr zu führenden Nachweis gelungen, dass diese Betätigung innerhalb von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Im Ergebnis zu Recht ist daher gemäß § 1 Abs. 2 Z 3, § 2 Abs. 4 und § 6 der LVO das Finanzamt bei dieser verlustträchtigen Vermietungstätigkeit von Liebhaberei ausgegangen. Umsatzsteuerrechtlich war vor dem Hintergrund von Art. 13 Teil B Buchstabe b der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt- Richtlinie diese nach der innerstaatlichen Regelung als Liebhaberei (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) beurteilte Vermietung einer Eigentumswohnung in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen. Es liegt somit keine Rechtswidrigkeit der endgültigen Umsatzsteuerbescheide 2000, 2001, 2002 und 2003 darin begründet, wenn in diesen Bescheiden die erklärten Mieten nicht der Umsatzsteuer unterworfen und die geltend gemachten Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen wurden.

10. Des Weiteren treffen die eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht zu, hat doch der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 24.02.2003, B 266/03 bis 270/03 betreffend die steuerliche Behandlung der so genannten „kleinen“ Vermietung (in der LVO 1993) ausgesprochen, es bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn „bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet“ werde (siehe dazu auch VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082 und Melhart/Tumpel, UStG, Kommentar, § 2 Rz 379).

11. Über Beschwerde gegen die angefochtenen gemäß § 200 Abs. 2 endgültigen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

12. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG nicht zulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ( zuletzt durch das Erkenntnis vom 30. April 2015, Ra 2014/15/0015) ist nämlich die Rechtslage dahin geklärt, dass bei der Vermietung einer Eigentumswohnung, wenn durch eine Prognoserechnung die Liebhabereivermutung nicht widerlegt wurde, diese Bestätigung als unecht steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und auch kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt. Mit diesem Erkenntnis wird von der VwGH-Rechtsprechung nicht abgewichen. Die Frage, ob und wann eine konkrete Tätigkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist für den Einzelfall über die Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung als Tatfrage zu lösen und stellt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Beilage: adaptierte Prognoserechnung

Innsbruck, am 28. Juli 2015