

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch X-Steuerberatung betreffend Beschwerde vom 20. März 2020 gegen die zur Steuernummer *****BfStNr***** ergangenen Bescheide des ***FA*** (nunmehr Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 17. Februar 2020 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2012 und 2013 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide vom 17. Februar 2020 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2012 und 2013 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und das Verfahren an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

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

Begründung

Die im anhängigen Verfahren beschwerdeführende Partei (Bf) ist Masseverwalter (MV) in dem im Juni 2017 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen des I.S. (nachfolgend Insolvenzschuldner, IS), der im Zentrum eines im Immobilienbereich tätigen Firmenkomplexes steht (Bauwesen/Bauträger, Immobilienentwicklung, -vermietung und -verkauf).

Die angefochtenen Bescheide betreffen die persönliche Umsatz- und Einkommensteuer (USt/Est) des nunmehrigen IS im Verfahrenszeitraum und ergingen nach einem mehrjährigen, als Teil von parallel bei diversen Gesellschaften der sogenannten „IS.-Gruppe“ geführten Außenprüfungsverfahren (AP), das insgesamt den Zeitraum 2005 - 2016 umfasste. Mit der Durchführung dieser AP-Verfahren war neben mehreren abgabenbehördlichen Prüfer-Teams auch die Staatsanwaltschaft Graz befasst. Im Nov. 2014 und Juni 2017 kam es an diversen Standorten zu Hausdurchsuchungen.

Die abgabenrechtlichen Konsequenzen der Ermittlungsmaßnahmen verteilen sich auf diverse Unternehmen. Als Ergebnis der AP-Verfahren erlassene Abgabenbescheide an - zumeist als GmbH bzw. GmbH & Co KG geführte - Gesellschaften des geprüften Firmenkomplexes bzw.

Haftungsbescheide an den IS (inklusive Kapitalertragsteuer(KeSt)-Bescheide) sind nicht Gegenstand dieses BFG-Verfahrens.

Die gegenständliche Entscheidung zum Verfahrenszeitraum 2012 und 2013 betrifft im Wesentlichen zwei Objekte, die nach den Abgabenerklärungen des – langfristig steuerlich vertretenen - IS zur unternehmerischen Nutzung bzw. Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geplant gewesen bzw. verwendet worden sein sollen.

Das Bescheid erlassende Finanzamt X, jetzt Dienststelle des Finanzamtes Österreich (nachfolgend FA), geht in beiden Fällen vom Vorliegen einer Liebhabereibetätigung im steuerlichen Sinn aus.

Beim Objekt A-Straße 99 stützt sich der abgabenbehördliche Standpunkt vor allem auf den Umstand, dass in den ESt-Erklärungen des IS keine zugehörigen Vermietungseinkünfte erklärt und in dessen UVA bzw. USt-Erklärungen auch keine Vermietungsumsätze erfasst gewesen waren. Allerdings hatte der IS in der UVA 4/2012 Vorsteuern aus Herstellungskosten dieses „Mietobjektes“ geltend gemacht bzw. in einer UVA 11/2016 Umsätze aus einem Teilverkauf erklärt. Als Ergebnis der abgabenbehördlichen Liebhabereibeurteilung wurden diese Vorsteuer und Umsätze aus den USt-Besteuerungsgrundlagen ausgeschieden.

Beim Objekt B-Straße 88 geht das FA für den Zeitraum August 2012 bis März 2016 von einer Teilvermietung des repräsentativen Familienwohnsitzes des IS als „Bürotrakt“ an nahestehende Gesellschaften mit Sitz am Firmensitz der „IS.-Gruppe“ aus.

Die in den UVA des IS vereinzelt erfassten Vermietungsumsätze zu diesem Objekt deckten nicht einmal die vom FA angenommenen AfA-Beträge ab.

Aufgrund der Liebhabereibeurteilung wurden auch zum Mietobjekt B-Straße 88 die festgestellten Vermietungsumsätze und in der UVA 4/2013 geltend gemachten Vorsteuern aus den USt- und ESt-Besteuerungsgrundlagen ausgeschieden. Mangels erklärter Vermietungseinkünfte aus diesem Objekt unterblieb eine Werbungskostenkorrektur in den zugehörigen ESt-Bescheiden.

Die unter Verzicht auf eine Beschwerdeentscheidung (BVE) eingebrachte Beschwerde des – ebenfalls rechtsvertretenen - MV gegen die aufgrund der AP ergangenen USt- und ESt-Bescheide 2012 – 2016 des IS war, mit Verweis auf die unterbliebene Zustellung des AP-Berichts vom 19.Dez.2019, zunächst inhaltlich nicht ausgeführt.

Die daraufhin unter Anschluss zahlreicher Beilagen nachgeholte Zustellung des AP-Berichts an den MV bildete die einzige Maßnahme im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren, bevor das FA die Beschwerde dem BFG kurz vor Ablauf der Frist des § 262 (2) BAO zur Entscheidung vorlegte.

Im Zuge des vom BFG nachgeholten Mängelbehebungsverfahrens führte der MV seine Beschwerde (unter Mitwirkung des IS) im Sept 2020 in einer Stellungnahme erstmals auch inhaltlich aus und brachte bezüglich der beiden verfahrensgegenständlichen Objekte vor allem fehlende abgabenbehördliche Sachverhaltsermittlungen bzw. –feststellungen als Ursache für die aus seiner Sicht unzutreffende steuerliche Beurteilung als Liebhabereibetätigung vor.

Das Bauvorhaben (BV) in der A-Straße 99 sei noch nicht abgeschlossen. Es werde noch an der Umwidmung der betreffenden Wohnungseigentumseinheit in eine solche zur Wohnnutzung gearbeitet. Daher sei es auch noch zu keiner Vermietung gekommen. Inzwischen sei jedoch ein Umsatz aus dem Verkauf eines der zugeordneten Tiefgaragen-Parkplätze (TG-PP) erzielt und auch ImmoEST abgeführt worden.

Beim Objekt B-Straße 88 sei nachweislich ein neu errichteter Zubau an Gesellschaften des IS-Firmenkomplexes vermietet worden. Bei Ergänzung der im AP-Bericht nur unvollständig erfassten Mieteinnahmen ergebe sich tatsächlich kein Werbungskostenüberschuss aus dieser Vermietungstätigkeit.

Das zur Stellungnahme aufgeforderte FA bekräftigte den Standpunkt aus dem AP-Verfahren im Dez. 2020 neuerlich unter Anschluss umfangreicher Beilagen.

Beim Objekt A-Straße 99 sah sich das FA in seiner Beurteilung einerseits durch die ergänzten Ausführungen des Bf (noch immer nicht abgeschlossenes BV) bzw. andererseits durch einen beabsichtigten Ustfreien Verkauf des MV im Insolvenzverfahren des IS bestätigt. Zudem werde die im AP-Bericht vorgenommene Beurteilung durch eine zwischenzeitige Auswertung der UVA des IS für die Jahre 2012 – 2019 erhärtet, die im Übrigen weitere - weder im Rahmen der Abgabenerklärungen noch im AP-Verfahren berücksichtigte - Umsätze hervorgebracht habe bzw. darauf schließen lasse.

Zum Objekt B-Straße 88 führte das FA aus, dass für die Liebhabereibeurteilung nur ein Zeitraum von rd. 5 Jahren - vom April 2012 bis zur Änderung der Bewirtschaftung infolge Insolvenzeröffnung über das Vermögen des IS im Juni 2017 bzw. des letzten Mieters im August 2017 – maßgeblich sei, in dem gemäß den Feststellungen im AP-Bericht ein Werbungskostenüberschuss erzielt worden sei.

Sollten allerdings durch die noch vorzunehmende Abklärung die lt. Beschwerdeergänzung fehlenden Mieteinnahmen bestätigt werden, gehe auch das FA vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus.

Nachdem die Hauptfundstelle der im Zuge der Hausdurchsuchungen beschlagnahmten Unterlagen im Kellergeschoß (KG) des Altbaus belege, dass die Vermietung keine Räumlichkeiten im Zubau („Pool Haus“) betroffen habe, sei ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung über den Erwerb des Zubaus aber jedenfalls unzulässig.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Sachverhalt:

Die gegenständliche Entscheidung betrifft die nach der oa. AP an den nunmehrigen IS ergangenen USt- und ESt-Bescheide 2012/2103 (nachfolgend AP-Bescheide).

Nach den Angaben in den Abgabenerklärungen erzielte der IS in den Jahren 2012 und 2013 negative Einkünfte aus diversen Geschäftsführertätigkeiten, gewerbliche Einkünften aus zwei Beteiligungen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die erklärten Geschäftsführereinkünfte beschränken sich auf den Abzug entrichteter Sozialversicherungsbeiträge (keine Einnahmenezuflüsse).

Den gewerblichen Einkünften liegen Tangenzzurechnungen aus Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO zugrunde.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren aus sechs Vermietungen, wobei für die beiden verfahrensgegenständlichen Objekte in den ESt-Erklärungen 2012 und 2013 keine gesonderten Einkünfteermittlungen ausgewiesen sind.

Den angefochtenen AP-Bescheiden liegen weitgehend die Daten der von der steuerlichen Vertretung des IS eingereichten USt- bzw. ESt-Erklärungen zugrunde.

Vorgenommene Korrekturen betreffen im Wesentlichen Umsatz-/Einnahmen- und Vorsteuerkürzungen im Zusammenhang mit den beiden als Liebhabereibetätigung beurteilten Vermietungen.

Darüber hinaus wurden in beiden Jahren Anpassungen bei den gewerblichen Einkünften aufgrund geänderter Gewinntangenten bei einer der Beteiligungen durchgeführt.

Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren räumte das FA allerdings ein, dass die als Feststellungsbescheide nach § 188 BAO intendierten Erledigungen zur StNr 99/9999 vom 19.April 2018 aufgrund eines Adressierungsfehlers keine Rechtswirksamkeit erlangt hatten. Eine nachfolgende Behebung des Mangels ist den abgabenbehördlichen Datenbanken nicht zu entnehmen.

Zur zweiten Beteiligung des nunmehrigen IS (StNr 88/8888) ergingen am 13.April 2021 geänderte Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für 2012 - 2016, die in Rechtskraft erwachsen. Dem IS wurde darin jeweils ein Ertragsanteil von 0,00 € zugerechnet.

Zu den beiden als Liebhabereibetätigung beurteilten Vermietungstätigkeiten ergibt sich, soweit für das BFG feststellbar, der nachfolgende Sachverhalt:

a) Objekt A-Straße 99:

1. Nach Erlangen der Baubewilligung für ein Bauvorhaben zur Schaffung von Wohnungseigentum (WE), umfassend drei Eigentumswohnungen (EW) samt Lift, Außenpool und Tiefgarage (TG) mit neun Parkplätzen (PP) in der Grazer A-Straße, veräußerte der nunmehrige IS Ende April 2010 das im Jahr 2005 erworbene, unbebaute Baugrundstück um einen „Pauschalkaufpreis“ von 685.569,- € (incl. angefallener Kosten der Planung und

Baubewilligung) ohne USt-Option nach § 6 (2) UStG 1994 an die von ihm mit Geschäftspartnern zum Zweck der Errichtung dieses BV als Bauträgergesellschaft errichtete Projekt-A- *GmbH*, FN 999998z (nachfolgend Projekt-A *GmbH*).

2. Die Projekt-A *GmbH* bzw. eine *Gut „XY“ Holding GmbH*, FN 999999z (nachfolgend XY- *GmbH*) als deren Gesamtrechtsnachfolgerin ab Nov.2012 (beide zum Einflussbereich des IS gehörig) realisierten in der Folge in abgeänderter Form ein BV mit fünf Wohneinheiten und acht TG-PP (Baubewilligung 18.Okt 2011/Fertigstellungsanzeige 26.Nov. 2014).

Ab wann die Planung eine weitere WE-Einheit im Kellergeschoß vorsah, ist den Verfahrensunterlagen nicht zu entnehmen.

3. Kurz nach Erteilung der geänderten Baubewilligung erwarb der IS die WE-Einheit SSR 6 im KG (rd. 135 m² Nutzfläche/Nfl) samt zwei TG-PP zu einem Kaufpreis von 165.000,- € - wiederum UStfrei - von der Projekt-A *GmbH* zurück, um dort im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine sechste Wohneinheit für Wohnzwecke zu errichten („*Aufhebungsvertrag*“ v. 11.Nov 2011, GB 999 TZ 999999/2015).

4. Anfang Dez. 2011 veräußerte die Projekt-A *GmbH* zwei der im Rahmen ihres BV zu errichtenden Wohneinheiten, je samt Terrasse und TG-PP, an fremde Wohnungseigentumswerber (W3/TG-PP Nr 7, rd. 86 m² Nfl, KP 403.000,- € UStfrei); W 5/TG-PP Nr 6, rd. 69 m² Nfl, KP 310.200,- € + 20% USt).

Als Übergabetermine wurden der 30.Nov 2013 bzw. 31.März 2014 vereinbart.

Beide Kaufverträge enthielten eine Vorweg-Zustimmung der Erwerber zur Begründung und Nutzung der Lagerräumlichkeiten SSR 6 im KG des Neubaus als sechste Eigentumswohnung (GB 999 TZ 999998/2011 u. TZ 999999/2015).

5. Als für die Baumeisterarbeiten zuständige Baufirma trat beim BV A-Straße 99 eine im Mai 2010 gegründete D- *GmbH*, FN 888888z mit Geschäftsadresse an der Firmenzentrale der „IS-Gruppe“ auf, die auch bei verschiedenen weiteren Bauträgerprojekten aus dem Geschäftsumfeld des IS tätig war.

6. Bereits lange vor den Übergabeterminen für die fremdverkauften Wohnungen W 3 und W 5 legte die D- *GmbH* am 1.Sept. 2012 eine „*Schlussrechnung*“ über im „*Leistungszeitraum 10/2011-12/2012*“ „gem. *Vereinbarung*“ erbrachte Baumeisterarbeiten im Betrag von 124.915,17 € + 6.783,03 € USt („*abzgl. TR 91.000,- €*“) an den IS (AP-Bericht/Beil. 1).

Lt. FA enthält diese Rechnung die anteiligen Baukosten für das „*Top 6*“ (SSR 6) und zwei TG-PP. Die Baukosten für die „*5 übrigen errichteten Wohnungen*“ verrechnete die D- *GmbH* demnach „*an die Projektgesellschaft Projekt-A GmbH*“

Nach dem AP-Bericht hatte der IS schon in der UVA 4/2012 Vorsteuern von 24.983,03 € für die „*Herstellungskosten*“ seiner WE-Objekte beim BV A-Straße 99 geltend gemacht und dem FA eine zugehörige Rechnung über 124.915,17 € + USt vom 10.April 2012 vorgelegt.

Die dazu im Rechenwerk der D- GmbH vorgefundene Rechnung vom 10. April 2012 hatte zwar lediglich einen Betrag von 100.100,- € + 20% USt ausgewiesen, doch „*kann man aufgrund der vorgenommenen Ermittlungen davon ausgehen*“, dass der IS den Betrag von 124.915,17 € auch tatsächlich an die D- GmbH bezahlt hatte.

Als Auswirkung der Liebhabereibeurteilung zum Objekt A-Straße 99 erfolgte im verfahrensgegenständlichen USt-Bescheid 2012 eine Kürzung des Vorsteuerabzuges um den Betrag von 24.983,03 € aus der Schlussrechnung der D- GmbH vom 1. Sept. 2012.

Zudem „*anerkannte*“ das FA den Bruttobetrag von 120.120,- € aus der Rechnung der D- GmbH vom 10. April 2012 als „*Herstellungskosten*“ bei der als Liebhaberei beurteilten Betätigung des IS in der A-Straße 99.

Die gesamten „*Anschaffungskosten*“ der WE-Objekte des IS beim BV A-Straße 99 betrugen demnach 337.314,46 € (AP-Bericht 16. Dez. 2019, Tz 6, Tz 12 u. Beil. 1).

Ergänzende Angaben/Unterlagen zur Bemessungsgrundlage des Vorsteuerbetrages oder zu dem in einem (nicht vorliegenden) Mail vom 23. Okt. 2019 „*einvernehmlich festgestellten*“ Wert der „*Anschaffungskosten*“ sind den FA-Verfahrensunterlagen nicht zu entnehmen.

Auch liegen dem BFG keine weiterführenden Informationen oder Unterlagen zur Auftragserteilung/ -abwicklung/ -abrechnung betreffend die WE-Einheiten des IS und das restliche BV in der A-Straße vor.

7. In den nachfolgenden Insolvenzverfahren der XY- GmbH und des IS wurden für die WE-Einheiten SSR 6 und die beiden TG-PP insgesamt 260.000,- € an Veräußerungserlösen erzielt (PP Nr 4/ 20.000,- € + USt; SSR 6 + PP Nr 5/ 240.000,- € ohne USt).

8. Eine Fertigstellungsanzeige an die Baubehörde vom 26. Nov. 2014 dokumentiert den Abschluss des BV in der A-Straße 99 (Ediktsdatei HG A 9S99/17z, Verkehrswertgutachten 16. Apr. 2018).

9. Sowohl das im Febr 2015 im Auftrag der XY- GmbH erstellte Nutzwertgutachten zum Haus A-Straße 99 als auch der zugehörige WE-Vertrag vom 5. März 2015 bewerten bzw. bezeichnen die im Keller gelegene WE-Einheit SSR 6 als „*sonstige selbständige Räumlichkeit*“ bzw.

„*Lagerräumlichkeit*“ (Nutzwert wie bei den Kellerabteilen der fünf Wohneinheiten).

Beide Dokumente (jeweils umfassend neben SSR 6 auch TG-PP Nr 4 u. Nr 5) nennen als Auftraggeber bzw. Bauträger für das BV A-Straße 99 allein die XY- GmbH.

Der IS ist als Auftraggeber, Bauträger oder WE-Organisator nicht erwähnt (GB 999 TZ 999999/2015).

Der WE-Vertrag vom 5. März 2015 enthält allerdings einen gesonderten Verweis auf den Erwerb von Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft samt Anwartschaft auf Wohnungseigentum durch den IS mit „*Aufhebungsvertrag*“ vom 11. Nov. 2011 (ohne Bezug zur

WE-Einheit SSR 6 mit den TG-PP Nr 4 und Nr 5).

Ein vergleichbarer Passus zu den beiden Anfang Dez 2011 ebenfalls veräußerten Wohnungen W 3 und W 5 fehlt.

10. Unmittelbar nach Unterfertigung des WE-Vertrages zum BV A-Straße 99 erfolgte am 15. März 2015 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Bauträgergesellschaft XY- GmbH.

Im Okt 2015 veräußerte der zuständige MV im Insolvenzverfahren der XY- GmbH nicht nur sämtliche bei Konkurseröffnung noch im Eigentum der XY- GmbH befindlichen WE-Objekte des neu errichteten Wohnhauses A-Straße 99 im Rahmen eines Gesamtverkaufes an eine neu gegründete Immobilien GmbH, FN 999997z, sondern auch die bereits verkaufte Wohnung W 5 samt TG-PP Nr 6, nach vorherigem Rückkauf von der szt. Erwerberin (Gesamtverkaufserlös 1.651.140,- € incl. 20% USt).

Auf Betreiben des MV der XY- GmbH verkaufte zudem der IS den TG-PP Nr 4 um 24.000,- incl 20% USt an die Immobilien GmbH (KV 15.Okt. 2015, GB 999, TZ 999996 und TZ 999995/2016).

Nachdem der geschäftsführende Alleingesellschafter (GesGF) der Immobilien GmbH im März 2017 auch die Wohnung W 3 samt TG-PP Nr 7 erworben hatte (KP 433.000,- € UStfrei), gelangten zuletzt im Mai 2021 auch die beiden restlichen WE-Objekte des IS (SSR 6 u. TG-PP Nr 5) - nach einem im April 2021 erfolgten Verkauf durch den MV im Insolvenzverfahren des IS (KP 240.000,- € ohne USt-Option) - über Umwege in das Eigentum der Immobilien GmbH.

11. Der Ediktsdatei ist zu entnehmen, dass beim BV A-Straße 99 nach dem Baubewilligungsbescheid vom Okt. 2010 und selbst nach der Fertigstellungsanzeige vom Nov 2014 weitere Baumaßnahmen bewilligt worden waren (Bewilligungsbescheide vom 25.Okt 2013 und 29.März 2016).

Über Bauwerber und Inhalt der baubehördlichen Verfahren zu diesen Bescheiden liegen keine näheren Informationen oder Unterlagen vor.

Das im Konkurs des IS erstellte Verkehrswertgutachten vom 16.Apr.2018 belegt allerdings mit einem Verweis auf die Bewilligung „*diverser Änderungen und Erweiterungen*“ durch den baubehördlichen Bescheid vom 29.März 2016, dass am bereits fertiggestellten Bauwerk in der A-Straße 99 weitergearbeitet werden sollte.

Welche der bewilligten Änderungen/Erweiterungen von wem und inwieweit umgesetzt wurden, ist nicht bekannt.

12. Mit Bescheid vom 7.Nov. 2016 verfügte die Baubehörde auf Basis von § 41 (4) Stmk. BauG die *Unterlassung der vorschriftswidrigen Nutzung* der Kellerräume des Wohnhauses A-Straße 99 an die drei damaligen Wohnungseigentümer des Hauses (IS, Eigentümer der Wohnung W 3 und Immobilien GmbH), nachdem Anfang Aug.2016 bei einem Augenschein der Umbau der als Keller genehmigten Räumlichkeiten des IS in eine Wohnung samt einer entsprechenden Nutzung festgestellt worden war.

13. Der Sachverständige (SV) im Insolvenzverfahren des IS bewertete den Verkehrswert der beiden WE-Objekte SSR 6 und TG-PP Nr 5 im April 2018 mit 193.000,- €.

Dem Wert liegt eine Vermietung des WE-Objekts SSR 6 als Kellerräumlichkeit („zulässige Nutzung“) zugrunde.

Bei der Wertfindung berücksichtigte der SV auch eine umfangreiche Mängelliste, welche ua. einen Wasserschaden an der Innenwand der WE SSR 6, einen Feuchtigkeitseintritt unbekannter Ursache im Bad und den bis dato unterbliebenen Rückbau dieses WE-Objekts gemäß Unterlassungsbescheid vom 26.Nov. 2016 umfasst.

Zu den zahlreich angeführten Umbaumaßnahmen zum Zwecke der Nutzung des SSR 6 als Wohnung gehören lt. Verkehrswertgutachten etwa die – für die zulässige Nutzung als Keller ausdrücklich hochwertige - Ausstattung mit Sanitärräumlichkeiten, Isolierglasfenstern und Fußbodenheizung (SV-Gutachten 16.April 2018, S.14f).

Auf Basis einer fiktiven monatlichen Nettomiete von 4,- €/m² Nfl für das Objekt SSR 6 und 65,- € für den TG-PP Nr 5 errechnete der SV Nettomieteinnahmen von 7.280,- € p.a. bzw. einen Liegenschaftsreinertrag von 5.712,- € p.a.

Ausgehend von einer 75jährigen Restnutzungsdauer ermittelte der SV einen Verkehrswert für das Objekt SSR 6 von 169.000,- € bzw. für den TG-PP Nr 5 von 24.000,- €.

14. Die Korrekturen in den AP-Bescheiden aufgrund der Liebhabereibeurteilung der Betätigung des Bf betreffend das Objekt A-Straße 99 umfassten, neben der Kürzung der Vorsteuer aus der Rechnung der D- GmbH betreffend die Baumeisterarbeiten und der Eliminierung des Umsatzes aus dem Verkauf des TG-PP Nr 4 aus den USt-Besteuerungsgrundlagen, auch eine Besteuerung aufgrund einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung bezüglich einer zum Parkplatzverkauf gelegten Rechnung des IS an die Immobilien GmbH vom 25.März 2016.

Da die abgabenbehördliche Überprüfung zur Bewirtschaftung der WE-Objekte des IS in der A-Straße 99 keine Umsätze aus einer Vermietung in den UVA des Prüfungszeitraumes (PZR) ergeben hatte, kam es auch zu keiner Korrektur aus diesem Titel.

Auch in den Eingaben an das BFG vom Sept./Dez. 2020 gehen beide Verfahrensparteien davon aus, dass die strittigen WE-Objekte des IS im Haus A-Straße 99 bis dahin nicht vermietet wurden.

Das bisherige Verfahrensergebnis bietet insofern keine Grundlage für eine abweichende Sachverhaltsfeststellung.

Die in der Beschwerdeergänzung erwähnte Umsatzkürzung im USt-Bescheid 2012 betraf Vermietungsumsätze, die nicht dem Objekt A-Straße 99 sondern dem Objekt B-Straße 88 zuzuordnen waren (vgl. AP-Bericht Tz 6 u. Tz 7).

Mangels erklärter Vermietungseinkünfte aus dem Objekt A-Straße 99 in den ESt-Erklärungen des IS, unterblieben ertragsteuerliche Korrekturen als Folge der Liebhabereibeurteilung in den angefochtenen ESt-Bescheiden (AP-Bericht Tz 5, Tz 6 und Tz 10/lit c sowie Beil 1 und Beil 8).

15. In den vom FA im anhängigen Verfahren vorgelegten Unterlagen befinden sich zum Objekt A-Straße 99 weder eine im AP-Verfahren an den IS bzw. den MV ergangene Aufforderung zur Nachweisführung der Einkunftsquelleneigenschaft mittels Prognoserechnung, noch eine von der Bf vorgelegte Prognoserechnung im Sinne der steuerlichen Liebhabereibestimmungen.

16. Zusammengefasst nimmt das FA beim Objekt A-Straße 99 für die dem IS gehörenden WE-Objekte SSR 6 und TG-PP Nr. 4/Nr. 5 im Verfahrenszeitraum 2012 – 2016 insgesamt eine Liebhabereibetätigung mit Wirkung sowohl für die ESt als auch für die USt an.

Grundlage für die abgabenbehördliche Beurteilung ist das Fehlen von Vermietungseinkünften aus diesen WE-Objekten bzw. von Umsätzen aus der Vermietung in den Abgabenerklärungen 2012- 2015 des IS bzw. dessen UVA 2012 - 2019.

Die aus gemeldeten UVA und „*überwiegend nachvollziehbaren*“ Umsatzsteuererklärungen 2012 – 2015 ableitbaren Vorsteuern und Umsätze mit Bezug zur Liegenschaft A-Straße 99 (Vorsteuer aus Herstellungskosten, Umsatzsteuer aus Verkauf TG-PP Nr 4) wurden als Ergebnis der abgabenbehördlichen Liebhabereibeurteilung wegen „*nicht unternehmerischer*“ Nutzung aus den USt-Besteuerungsgrundlagen ausgeschieden.

Zudem gelangte die USt in Höhe von 4.000,- € aus einer Rechnung an die Immobilien GmbH vom 25.März 2016 betreffend den Verkauf des TG-PP Nr 4 auf Basis einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung zur Vorschreibung.

Eine Prognoserechnung zur Vermietungstätigkeit in der A-Straße 99 wurde im abgabenbehördlichen Verfahren weder angefordert noch eingereicht.

Über die Zuordnung der Liebhabereibetätigung zu § 1 (1) LVO oder § 1 (2) Z 3 EStG äußerte sich das FA nicht.

Die zu beurteilenden WE-Objekte waren im Verfahrenszeitraum nicht als Eigentumswohnungen gewidmet und wurden nach dem Verfahrensergebnis im Prüfungszeitraum (PZR) nicht vermietet.

Aus der Ediktsdatei ergeben sich Hinweise auf nach der Fertigstellung des BV A-Straße 99 behördlich bewilligte Baumaßnahmen und einen tatsächlich erfolgten Ausbau des WE-Objekts SSR 6 für eine Nutzung zu Wohnzwecken (Letzteres bestätigt durch den Unterlassungsbescheid der Baubehörde vom 7.Nov.2016 und das Verkehrswertgutachten aus dem Insolvenzverfahren des IS vom April 2018).

b) Objekt B-Straße 88:

1. Mit Kaufvertrag vom 30.Jän.2009 erwarb die kurz davor mit dem Unternehmenszweck „*Verwertung und Immobilienentwicklung der Liegenschaft EZ 11111 GB 1111 Ort-B mit dem darauf befindlichen Gebäude Gut „XY“*“ vom nunmehrigen IS als geschäftsführendem Alleingesellschafter gegründete Gut XY GmbH, im Dez.2009 umfirmiert in Gut XY Holding GmbH, die im Unternehmenszweck genannte Liegenschaft, ein land- und forstwirtschaftliches

Anwesen mit einer Fläche von rd. 32.300 m² samt Gutshaus, um einen Pauschalkaufpreis von 740.000,- € ohne Option nach § 6 (2) UStG 1994.

2. In den Folgejahren fand eine umfangreiche Sanierung/Revitalisierung des 500 Jahre alten Gutshauses incl. Außenanlagen und Erweiterung des Gebäudebestandes statt.

3. Nach den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen diente das Gutshaus ab 2010 auf Basis eines Mietverhältnisses als Familienwohnsitz des IS (samt Gattin und zwei Kindern).

Details dieses Mietverhältnisses sind in den Unterlagen nicht dokumentiert.

Der zugehörige Mietvertrag liegt nicht vor.

Das BFG geht auf Grundlage des bisherigen Verfahrensergebnisses davon aus, dass der nachfolgend erwähnte „*Miet- /Options- und Kaufvertrag*“ vom 6.Aug.2010 samt Nachtrag vom 30.Nov.2010 gemeint ist, der einen verpflichtenden Finanzierungsbeitrag des IS von 450.000,- € zur Sanierung des Gutshauses enthalten haben soll.

4. Unmittelbar vor Änderung der Rechtslage betreffend die Besteuerung von Immobilienveräußerungen ab April 2012, erwarb der IS mit Kaufvertrag vom 28.März 2012 von der XY- GmbH einen Teil der Liegenschaft EZ 11111, umfassend eine Fläche von 14.221 m² samt Gebäudebestand, um einen Kaufpreis von 1.065.615,25 €.

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom selben Tag übertrug er die Hälfte des Kaufobjekts in das Eigentum seiner Gattin (GB 999, TZ 999994/2013).

Lt. Kaufvertrag entfiel ein Teilkaufpreis von 160.000,- € auf mitveräußertes Inventar. Der Kaufpreis für das Grundstück samt Gebäudebestand betrug demnach etwas über 900.000,- €.

Die dem Kaufvertrag angeschlossene Inventarliste lässt darauf schließen, dass bei den als Wohnräumlichkeiten der Familie genutzten Bereichen des Gutshauses die Umbaumaßnahmen beim Verkauf im März 2012 weitgehend abgeschlossen waren (lt. Inventarliste Einrichtung für Garderobe, Küche, Speise-, Wohn- und Schlafzimmer u.a.).

Aufgrund einer Teiloption der XY- GmbH nach § 6 (2) UStG 1994 enthielt der Kaufpreis Umsatzsteuer in Höhe von 13.829,28 € (entfallend auf einen Teilkaufpreis von 69.146,41 €). Damit sollte nach dem Vertragstext jener Teil des Kaufpreises der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen werden, der auf einen nicht näher konkretisierten, betrieblich genutzten Teil des erworbenen Gebäudebestandes entfiel (KV 28.März 2012, Pkt 4).

Noch vor der grundbücherlichen Durchführung des Teilverkaufes wurde die USt-Option der XY- GmbH mittels Nachtrages zum Kaufvertrag vom 24.April 2012 auf die - nach diesem Dokument im Kaufpreis ebenfalls enthaltenen - anteiligen Baukosten des betrieblich genutzten Teiles des Kaufgegenstandes erweitert, sodass der unter die USt-Option fallende Teilkaufpreis nunmehr 262.587,35 € betrug (315.104,83 € brutto).

Damit entfielen knapp 26% des Nettogesamtkaufpreises auf den lt. Kaufvertrag betrieblich genutzten Teil des nunmehr in einer neuen EZ 22222 erfassten Kaufobjekts.

Für das rd. 14.200 m² große Grundstück mit dem sanierten und als repräsentativer Familienwohnsitz genutzten Teil des Gebäudebestandes hatte der IS demnach einen Nettokaufpreis von 750.510,- € zu bezahlen. Inwieweit darin auch die Kosten für einen neu errichteten „Zubau“ („Poolhaus“) enthalten waren, ist den Vertragsunterlagen nicht zu entnehmen.

Folgt man dem nachfolgend angeführten Privatgutachten vom Aug. 2012 betrug der Bodenwert der EZ 22222 zu dieser Zeit etwa 173.800,- €).

Die Entrichtung des „Barkaufpreises“ sollte lt. Kaufvertrag v. 28.März 2012 je zur Hälfte durch Verrechnung mit einem entsprechenden Finanzierungsbeitrag des IS als dem „bisherigen Mieter“ und im Übrigen durch Übernahme eines auf der EZ 11111 zum 31.Dez.2011 aushaftenden Hypothekarkredites erfolgen.

Hinsichtlich des Finanzierungsbeitrages verweist der Kaufvertrag auf eine Verpflichtung des IS zur Leistung von 450.000,- € aus dem bereits erwähnten Miet- /Options- und Kaufvertrag vom 6.Aug.2010 samt Nachtrag vom 30.Nov.2010. Tatsächlich habe der IS jedoch einen Betrag von 535.000,- € geleistet (KV 28.März 2012, Pkt. 4.1).

Der im Kaufvertrag erwähnte Vertrag vom 6.Aug/30.Nov.2010 oder weiterführende Unterlagen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren zur Kaufpreisbildung bzw. zur Bemessungsgrundlage für die USt-Option liegen nicht vor.

Ebenso fehlen Unterlagen über Verlauf und Ergebnis des vom MV des IS im Insolvenzverfahren geführten Anfechtungsprozesses gegen die Schenkung des Hälfteanteils der nunmehrigen EZ 22222 KG 1111 an die Gattin (88Cg88/18, Streitwert 490.000,- €).

Auf Basis der vorliegenden Aktenlage ist dem BFG eine Überprüfung und steuerliche Beurteilung der angeführten Vertragsinhalte nicht möglich.

Bekannt ist jedoch ein Verkauf der Restliegenschaft EZ 11111 (18.099 m² L+F-Grundstücke ohne Gebäude) um 480.000,- € (= 26,52 €/m²) ohne USt-Option durch den zuständigen MV im Konkurs der XY- GmbH im Jahr 2019.

Eineinhalb Jahre später veräußerte die Käuferin ihrerseits eine entlang der Hauptstraße liegende Teilfläche von 1.469 m² aus dem Erwerb der EZ 11111 vom Herbst 2019 um 30.000,- € (= 20,42 €/m²) USt-frei an eine zum Firmengeflecht des IS gehörende Gesellschaft (GB 999 TZ 999993/2019 KV 21.Juni 2019/Nachtrag 14.Okt 2019 bzw. TZ 999992/2021 KV 18.März 2021).

Im Vergleich dazu nimmt ein „nach Fertigstellung der Um- und Zubaumaßnahmen“ im August 2012 im Auftrag des IS erstelltes Verkehrswertgutachten (nachfolgend Privatgutachten) als Vergleichspreise für den Grundstückswert beim Bauland 100,- €/m², bei den

landwirtschaftlichen Flächen 3,- €/m² und bei Forstflächen 1,- €/m² an (FA-Stellungn. Dez. 2020, Beil. 6).

Ein Verkehrswertgutachten aus dem Insolvenzverfahren, wie es zur Liegenschaft A-Straße 99 in der Ediktsdatei veröffentlicht wurde, steht dem BFG zur Liegenschaft B-Straße 88 nicht zur Verfügung.

5. Obwohl dem Privatgutachten ein Begutachtungszeitpunkt nach dem Teilverkauf vom März 2012 zugrunde liegt, bewertet der Sachverständige darin die EZ 11111 mit der ehemaligen Gesamtfläche von 32.320 m² und kommt für die Gesamtliegenschaft zu einem Verkehrswert von 3.303.000,- €. Davon entfallen rd. 2.900.000,- € auf den Gebäudezeitwert des Gutshauses (Nfl 984 m²) samt Zubau aus 2011/2012 und die Ausstattung/Einrichtung der Gebäude im Umfang zivilrechtlicher Zubehörseigenschaft.

Der auf Basis der vom SV angenommenen Vergleichspreise ermittelte Bodenwert beträgt für die Gesamtfläche vor dem Teilverkauf insgesamt rd. 395.000,- €.

Die Gebäudebewertung erfolgt wegen „*mietvertraglicher Eigennutzung*“ nach der Sachwertmethode auf Basis von Brutto-Herstellungskosten (BruttoHK).

Lt. Gutachten nannte „*der Auftraggeber*“, trotz Durchführung der Baumaßnahmen „*mit hochwertigsten Materialien und höchstem technischen Aufwand*“, BruttoHK von 800,- €/m² für das EG und die beiden als Familienwohnsitz des „*Auftraggebers*“ genutzten OG (849,14 m² Nfl). Der Sachverständige legt seiner Bewertung 2.500,- €/m² BruttoHK incl. Nebenkosten für „*Wohngebäude mit sehr einfacher Ausstattung (Ausstattung ohne Installationen)*“ zugrunde. Für das Untergeschoß (UG) geht er von 600,- €/m² (269,50 m² Nfl) aus, für das (nicht fertiggestellte) DG von 1.500,- €/m² (Nfl 124,5 m²).

Fotos vom UG aus dem SV-Gutachten zeigen eine offene Räumlichkeit ohne Zwischenwände. Angaben zu deren Nutzungszweck bzw. deren Nutzung zur Zeit der Besichtigung enthält das Privatgutachten nicht.

Ein im Privatgutachten mit einem „*Pauschalwert*“ von 450.000,- € bewerteter, neu errichteter Zubau beherbergt nach den abgabenbehördlichen Unterlagen auf rd. 400 m² ein Hallenbad (samt „*Spa-Bereich mit Fitness*“), einen Lift, einen Weinkeller und eine Tiefgarage für vier Pkw (Plan der XY- GmbH ex 3/2011, FA-Stellungnahme Dez. 2020, Beil. 7).

Den Außenbereich samt Außenpool und „*Poolhaus*“/Technik bewertet das Privatgutachten aus dem Jahr 2012 pauschal mit einem Wert von 35.000,- €.

6. Das FA geht im AP-Bericht vom 16.Dez.2019 auch bezüglich des Objekts B-Straße 88 von einer Voluptuarbetätigung des IS „*im Sinne des EStG*“ aus.

Zugleich verweigert das FA den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung vom 1. April 2013 über 262.587,36 € + 52.517,47 € USt, mit der die XY- GmbH den im Kaufvertrag vom 28. März 2012/Nachtrag 25. April 2012 mit Teiloption nach § 6 (2) UStG 1994 an den IS veräußerten Teil des Objekts B-Straße 88 abgerechnet hatte (AP-Bericht/Beilage 2a).

Die abgabenbehördliche Beurteilung stützt sich auf die Nutzung des Objekts B-Straße 88 als Hauptwohnsitz des IS mit Familie ab 2010.

Zudem wurden im Zuge der AP in den UVA des IS nur vereinzelt Vermietungsumsätze zum Objekt B-Straße 88, jeweils mit mietenden Gesellschaften aus der sog. „IS.-Gruppe“ festgestellt (IS-5 *Projekt GmbH*, IS-6 *GmbH* und XY- *GmbH* (8 u. 11/2012 sowie 4/2013) bzw. XY- *Projektentwicklung GmbH* (2/2016). Für die nachfolgenden Zeiträume bis 2019 waren „keine umsatzversteuerten Mieteinnahmen aktenkundig“ gewesen.

Insgesamt brachte die abgabenbehördliche UVA-Überprüfung ab 2012 zum Objekt B-Straße 88 Vermietungsumsätze des IS von 33.000,- € binnen acht Jahren hervor.

In schriftlicher Form war zu den erklärten Mietumsätzen im Zuge der AP lediglich ein vom IS sowohl als Vermieter als auch als Mieter unterfertigter Mietvertrag mit einer „XY- *Projekt GmbH*, C-Straße 989“ zum „*Top UG + EG*“, bestehend aus Bürofläche und Fitness mit angrenzender WC-Anlage im Ausmaß von 490 m²“, mit händisch korrigierter und in sich widersprüchlicher Datierung vorgelegen (Miete 3.000,- € excl. USt und BK, zahlbar auf ein im Vertrag genanntes Bankkonto).

Der im Mietvertrag erwähnte „beiliegende Plan“ mit der „Beschreibung des Mietgegenstandes“ liegt dem BFG nicht vor.

Eine Vermietung des Zubaus („*Poolhaus*“) ist im vorliegenden Vertrag nicht erwähnt.

Der Firmensitz der XY- *Projektentwicklung GmbH*, FN 999996z (nachfolgend XY- *Projekt GmbH*) befindet sich nach den AP-Feststellungen seit Juni 2013 „am eigentlichen Firmensitz der sog. IS.-Gruppe“ in der nahegelegenen C-Straße 989 (AP-Bericht/B. 3 - 5).

Eine Prognoserechnung des IS/MV oder Unterlagen über die Anforderung einer Prognoserechnung im abgabenbehördlichen Verfahren enthalten die Verfahrensunterlagen auch zum Objekt B-Straße 88 nicht.

Das FA nimmt im AP-Bericht für den Zeitraum 2012 - 2019, ausgehend von einem „Minimalanschaffungspreis von ca. 300.000,- € für den Bürotrakt“ und einem „Minimalprozentsatz“ von 1,5% für die AfA, ein Überschreiten der Werbungskosten (in Summe 36.000,- €) über die vereinnahmten Mieterlöse (33.000,- €) an.

Auf Basis der dargestellten Überlegungen kommt die prüfende Behörde im AP-Bericht zum Ergebnis, dass „keine Einkunftsquelle iSd EStG (*Liebhabeiverordnung*)“ vorlag und auch der mittels UVA 4/2013 begehrte Vorsteuerabzug iHv. 52.517,47 € zu versagen war. Zugleich werden die zugehörigen Vermietungsumsätze (erklärt beim Mietobjekt C-Straße 989) aus der

20%USt-Bemessungsgrundlage und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgedient.

7. In der im finanzgerichtlichen Mängelbehebungsverfahren ergänzten Beschwerde beanstandet die Bf auch zum Objekt B-Straße 88 das Fehlen von Sachverhaltsfeststellungen, welche die vorgenommene Liebhabereibeurteilung zu tragen vermögen.

Der Sachverständige im Strafverfahren des IS habe die Existenz einer Vereinbarung über die gesonderte Verrechnung des „Zubaus“ iHv 315.122,- € brutto incl. 20% USt bestätigt. Da die XY- GmbH die aus der Option nach § 6 (2) UStG im Kaufvertrag vom 28.März 2012 resultierende USt iHv 52.517,47 € „*erklärt und abgeführt*“ habe, stehe der Vorsteuerabzug wie in der UVA 4/2013 geltend gemacht zu.

Die Bf geht für den Zeitraum 4/2012 – 6/2017 von zumindest 131.553,42 € verbuchten Mieteinnahmen aus und verweist auf im AP-Bericht unberücksichtigt gebliebene Teile der Mieteinnahmen, die auf ein Kreditkonto geflossen bzw. auf dem Verrechnungskonto der XY- GmbH erfasst gewesen seien.

Zudem erinnert die Bf daran, dass ein im Firmenbuch eingetragener Firmensitz weitere Zweigstellen/Niederlassungen nicht ausschließt. Tatsächlich „*waren und sind*“, „*der Ort der Geschäftsführung sowie das Lager/Archiv der XY- Holding, der IS-5, IS. & Partner, IS-8 und der XY- Projekt*“ in der B-Straße 88 gelegen.

Aus Sicht der Bf ist der Abgabenbehörde die Lage der vermieteten Bereiche (Garage/Lager/Empfang und Büro) in dem von den Prüfungsorganen als „*Poolhaus*“ bezeichneten Objekt aus den beiden Hausdurchsuchungen bekannt.

Der den AP-Feststellungen zugrundeliegende Mietvertrag (Beilage 3 zum AP-Bericht) stellt nach dem Vorbringen in der Beschwerdeergänzung lediglich einen Vertragsentwurf dar. Dem tatsächlich abgeschlossenen Mietvertrag sind demnach „*alle anderen Gesellschaften als Mieter des Bürotraktes beigetreten.*“

Der demnach für die zu beurteilende Vermietungstätigkeit maßgebliche Mietvertrag wurde der Beschwerdeergänzung nicht angeschlossen.

Als Grundlage für die AfA-Berechnung begehrt die Bf die im Kaufvertrag vom 28.März 2012 genannten Anschaffungskosten für den betrieblich genutzten Teil des Kaufobjekts (Gegenstand der USt-Option der XY- GmbH) sowie die „*Rechnung für den später verrechneten Zubau*“. Auf Basis ihrer Berechnungsgrundlagen erwartet die Bf für den maßgeblichen Beobachtungszeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und könne man „*dzt. keine Liebhaberei unterstellen.*“

8. Das FA bekräftigt seinen Standpunkt in der Stellungnahme vom Dez 2020 zum ergänzten Beschwerdevorbringen betreffend die strittige „*Vermietung von Büroräumlichkeiten*“ im Objekt B-Straße 88 neuerlich unter Verweis auf eine hinreichende Darlegung der

Unmöglichkeit einer Überschusserzielung „im Vermietungszeitraum April 2012 – Juni 2017“ im AP-Bericht („zahlenmäßige Darstellung der Einnahmen und möglichen Werbungskosten“).

Wiederholend erinnert das FA daran, dass die - ausschließlich an Unternehmen mit dem IS als Geschäftsführer erfolgten - Vermietungen mit der Insolvenzeröffnung über dessen Vermögen im Juni 2017 beendet wurden und die XY- Projekt GmbH als zuletzt verbliebene Mieterin im August 2017 im Gefolge der eigenen Konkureröffnung den Geschäftsbetrieb eingestellt hat.

Bezüglich der Beschwerdeeinwendungen wegen angeblich unrichtiger Sachverhaltsannahmen im AP-Bericht betreffend die erzielten Mieteinnahmen sieht sich das FA zu einer klaren Stellungnahme außerstande. Es sei nicht schlüssig erkennbar, auf welches Kreditkonto sich der Bf beziehe.

Das FA formuliert:

„Dazu legt die Abgabenbehörde als Anlage 3 eine Aufstellung der Bankkonten von I.S. als Beweismittel vor. Diese Datei beinhaltet die Geldbewegungen auf 6 Bankkonten des Beschwerdeführers für den Zeitraum vom 01.01.2012 bis zum April 2016. Die ursprünglich im Oktober 2016 vom Landeskriminalamt an die Steuerfahndung übermittelten pdf-Dateien aus den Kontenöffnungen bei den Bankinstituten waren teilweise sehr unübersichtlich. Aus diesem Grund wurden die Geldbewegungen vom Prüfer in eine übersichtlichere Datei übertragen. Es wurde dabei versucht, die vom Beschwerdeführer angeführten Mietzahlungen der XY- Projektentwicklung nachzuvollziehen. Die in Frage kommenden Beträge wurden in der Folge rot markiert. Es war allerdings nicht eindeutig nachvollziehbar, welche Beträge der Beschwerdeführer herangezogen hat. Unklar ist der Abgabenbehörde auch der Umstand, ob es sich bei den vom Beschwerdeführer angeführten Beträgen um Brutto- oder Nettobeträge handelt.

In Ergänzung dazu wird als Anlage 5 eine Datei betreffend die Buchhaltungskonten der XY- Projektentwicklung GmbH hochgeladen. Dieses Dokument beinhaltet mehrere Buchhaltungskonten, die zur Erläuterung und Beantwortung der gestellten Fragen hilfreich sind. Darunter sind auch (jeweils rot markiert) die beiden Bankkonten des Unternehmens. Es wurde versucht, die vom Beschwerdeführer angeführten Mietzahlungen der XY- Projektentwicklung nachzuvollziehen. Jene Beträge, die aus Sicht der Abgabenbehörde dafür in Frage kommen, wurden rot markiert. Eine gesicherte Erkenntnis darüber, welche Beträge der Beschwerdeführer herangezogen hat, konnte jedoch nicht gewonnen werden.“

Bezüglich der in der Beschwerdeergänzung angeführten „weiteren verbuchten Mieteinnahmen über 28.687,76 €“ erachtet es die Abgabenbehörde lediglich als gesichert, dass die dazu genannten vier Teilbeträge in den Abgabenerklärungen 2012, 2014 und 2015 des nunmehrigen IS „bisher nicht berücksichtigt wurden“. Während die beiden erstgenannten Teilbeträge „wohl im Zusammenhang mit der Gut XY Holding GmbH“ stünden, seien die anderen beiden Beträge

für die Abgabenbehörde nicht zuordenbar. *„Hier bedarf es weiterer Angaben des Beschwerdeführers.“*

Klar zurückgewiesen werden die Behauptungen in der Beschwerdebegründung zur Lage der *„vermieteten Bereiche (Garage, Lager, Empfang, Büro)“* im sogenannten *„Pool Haus“*. Den angeschlossenen Unterlagen (Privatgutachten v. 22.Aug.2012, Baupläne für den dort als *„Poolhaus“* bezeichneten *„Zubau“*) sei zu ersehen, dass es im Zubau lediglich Garagen, einen Pool und einen Fitnessbereich, nicht aber Büroräumlichkeiten gebe.

Dagegen seien die im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten 216 Ordner und Konvolute, bis auf einer Ausnahme, im Kellergeschoß des Altbaus in Räumlichkeiten sichergestellt worden, die man als Büro oder Aktenarchiv bezeichnen könne. Ein einzelner Ordner stamme aus dem EG des Altbaus.

Das FA hält daran fest, dass kein Bereich des Zubaus vermietet wurde und daher *„dem Bf aus der Rechnung über den Erwerb des Zubaues grundsätzlich keine Vorsteuer“* zusteht.

Das FA schließt seine Stellungnahme zu Tz 7 des AP-Berichts mit folgenden Ausführungen: *„Hinsichtlich einer Beurteilung der Liegenschaft B-Straße 88 als Einkunftsquelle möchte die Abgabenbehörde folgende Überlegungen vorbringen:*

Grundsätzlich ist zu bemerken, dass dieses Objekt nach Ansicht des Beschwerdeführers im Zeitraum April 2012 bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Juli 2017) "vermietet" wurde. Mieteinnahmen sind jedoch nur unregelmäßig angefallen. Durch die Insolvenzeröffnung kam es daher zu einer Änderung der Bewirtschaftung, da der Masseverwalter keine weiteren Bemühungen zur Vermietung setzte beziehungsweise setzen konnte. Denn mit der XY- Projektentwicklung GmbH ging der letzte verbliebene Mieter (Mieter waren, wie bereits erwähnt, ausschließlich Firmen aus dem Einflussbereich des Beschwerdeführers) im August 2017 in Insolvenz. Somit steht fest, dass zur Beurteilung der Fragen betreffend Einkunftsquelle und Liebhaberei nur ein relativ kurzer Zeitraum von etwas mehr als 5 Jahren zu berücksichtigen ist.

Wenn sich nach Abklärung der vom Beschwerdeführer eingewendeten, von der Außenprüfung im Zuge einer Liebhabereibeurteilung nicht berücksichtigten Einnahmen herausstellt, dass diverse Beträge zu berücksichtigen sind, würde auch die Abgabenbehörde der Meinung des Beschwerdeführers folgen, dass eine Einkunftsquelle vorliegt. Natürlich müssten dann aber auch jene durch die AP vorgenommenen Kürzungen, der 20%-igen Umsätze und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wie folgt wieder neutralisiert werden:

- 2012 EUR 11.166,67
- 2013 EUR 16.000,00
- 2016 EUR 5.833,33

Zusätzlich wären Werbungskosten für Betriebskosten und weitere Aufwendungen wohl im Schätzungswege zu ermitteln. Letztlich wäre auch der im Bp-Bericht vom 16.12.2019 unter Tz 7

angenommene Wert zur Berechnung der AfA gemäß den Ausführungen zum Vorsteuerabzug entsprechend zu adaptieren.

Da, wie bereits angeführt, sich nach Ansicht der Abgabenbehörde mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über den Beschwerdeführer die Art der "Bewirtschaftung" änderte, wäre zudem im noch nicht veranlagten Jahr 2017 eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG durchzuführen.

Zusammengefasst kann nach Meinung der Abgabenbehörde dem Vorbringen des Beschwerdeführers in Punkt 2 dann teilweise stattgegeben werden, wenn bisher nicht belegte Zahlungen nachgewiesen werden.“ (Zitatende FA-Stellungnahme 12/2020)

II. Rechtslage:

a) Die Liebhabereiverordnung, idF BGBl. II Nr. 358/1997 (LVO) lautet auszugsweise:

„§ 1.

(1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die
- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der
Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3)
nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich
geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu
beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in
einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen
(z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und
typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und
Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4
ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede in sich
geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu
beurteilen.

§ 2.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von
Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem
Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant
ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von

25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) 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.“

„§ 6.

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

Die LVO unterscheidet in Bezug auf die erwerbswirtschaftliche Nutzung von Gebäuden zwischen der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs 2 Z 3 LVO, „kleine Vermietung“) und der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden anderer Art (§ 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 LVO, „große Vermietung“).

Bei der steuerlichen Behandlung von verlustträchtigen „kleinen Vermietungen“ vermutet die LVO das Vorliegen einer – sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich - unbeachtlichen Liebhabereibetätigung, sofern der Vermieter diese Vermutung nicht gemäß den Vorgaben des § 2 Abs 4 LVO widerlegt. Ziel ist die Glaubhaftmachung der objektiven Möglichkeit zur Erzielung eines Einnahmenüberschusses innerhalb des durch diese Bestimmung vorgegebenen Zeitraumes.

Nach der ständigen VwGH-Judikatur zu § 2 Abs 4 LVO hat die Widerlegung dieser Liebhabereivermutung durch eine für die Abgabenverwaltung nachprüfbare Prognoserechnung zu erfolgen, die – ausgehend von einer *ex ante*-Betrachtung, d.h. auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Entscheidung zur Vermietung – konkret und plausibel darstellt, dass ein Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren (ab Vermietung) bzw. 23 Jahren (ab dem Anfallen von Aufwendungen) erreichbar ist. Zu diesem Zeitpunkt bereits absehbare Änderungen sind einzubeziehen. Für die weitere Entwicklung der Betätigung sind wirtschaftliche Verhältnisse ohne Unwägbarkeiten anzunehmen. Resultiert aus der Prognoserechnung kein positives Gesamtergebnis, ist bis zu einer für die Erreichung dieses Zieles geeigneten Änderung der Bewirtschaftungsart von Liebhaberei auszugehen. (z.B. VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175; VwGH 20.12.2012, 2009/15/0033; VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171; VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028; VwGH 19.6.2002, 98/15/0154).

Als "*Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten*" iSd § 1 (2) 3 LVO sind nach der VwGH-Judikatur Wirtschaftsgüter zu verstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung zum Zweck der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen.

Der Begriff "Eigenheim" ist nicht deckungsgleich mit dem in § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 verwendeten Begriff.

Entscheidend ist, ob der vermietete Gebäudeteil zu einem Haus gehört, das sich insgesamt für die Nutzung zur Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse des Vermieters und/oder seiner Familie eignet bzw. Ausdruck dessen persönlicher Neigung ist. Eine tatsächliche Nutzung eines Hauses durch die Familie des Vermieters - soweit dieses nicht der Vermietung gewidmet wurde - unterstreicht das Tatbestandsmerkmal eines Eigenheimes im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

Das österreichische Wohnungseigentumsrecht definiert als *Eigentumswohnung* einen baulich abgeschlossenen, nach der Verkehrsauffassung selbständigen Teil eines Gebäudes, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen.

Als *sonstige selbständige Räumlichkeit* ist ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes bezeichnet, dem nach seiner Art und Größe eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt, wie etwa ein selbständiger Geschäftsraum oder eine Garage (vgl. § 2 Abs 2 WEG 2002).

Kfz-Abstellplätze sind grundsätzlich selbständig verkehrsfähige Wohnungseigentumseinheiten, die jedoch bestimmten Verkehrsbeschränkungen unterliegen (§ 5 WEG 2002)

Der im Wohnungseigentumsvertrag bezeichnete Wohnungseigentumsorganisator ist Hauptverantwortlicher für die Wohnungseigentumsbegründung und den Abverkauf der Wohnungseigentumsobjekte. Je Liegenschaft kann dies nur eine einzige Person sein (§ 5 (2) letzter Satz WEG 2002).

Abweichend von den Mietobjekten der in § 1 (2) Z 3 LVO genannten Kategorie ist bei der steuerlichen Beurteilung einer „große Vermietung“ anhand einer für die Abgabenbehörde nachprüfaren ex ante-Planung des Vermieters, dessen Absicht zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses im Zeitraum von 25 bzw. 28 Jahren zu erschließen (§ 1 (1) iVm § 2 (3) LVO). Auch dieser Planung sind die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Entscheidung zur Vermietung, ggfs. unter Einbeziehung bereits absehbarer Entwicklungen und im Übrigen unter Annahme wirtschaftlicher Verhältnisse ohne Unwägbarkeiten, zugrunde zu legen.

Eine Kontrolle anhand der aus einer Vermietung tatsächlich erzielten Ergebnisse (ex post-Betrachtung) dient der Überprüfung der Plausibilität der ursprünglichen Planungs-/Prognoserechnung.

Weichen die tatsächlichen Bewirtschaftungsergebnisse von der zugehörigen Prognose-/Planungsrechnung ab, sodass ein positives Gesamtergebnis im durch die LVO vorgegebenen Prognosezeitraum nicht mehr realistisch zu erwarten ist, obliegt es dem Vermieter, die Gründe für das Abweichen darzutun. Je nachdem, ob sich dabei Ursachen herausstellen, die von ihm zu verantworten sind oder nicht (z.B. unrealistische Planungs-/ Prognoserechnung, unzureichende/unwirtschaftliche Reaktionen auf geänderte Umstände, Unwägbarkeiten), kann die Betätigung als steuerlich unbeachtlich einzustufen sein oder nicht (VwGH 24.5.2012, 2009/15/0075).

Unwägbarkeiten sind für den Vermieter nicht absehbare, trotz gebotener Sorgfalt unvermeidbare Umstände, die für ein Abweichen von normalen wirtschaftlichen Entwicklungen kausal sind. Ihre Auswirkungen sind bei rascher, wirtschaftlich motivierter Reaktion für die Liebhabereibeurteilung unbeachtlich.

Ob die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens in diesem Sinn als - bei der Liebhabereibeurteilung gedanklich auszublendende - Unwägbarkeit zu beurteilen ist, hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalles ab.

Ein durch vorzeitige Veräußerung des Mietobjekts verkürzter Beobachtungszeitraum ist zu berücksichtigen, wenn der Verkauf von vorne herein geplant bzw. aufgrund der Umstände des Einzelfalles von vorne herein damit zu rechnen war, nicht aber, wenn auftretende Unwägbarkeiten zum Verkauf führten. Der Nachweis, dass nicht von Beginn an eine zeitlich befristete Vermietungstätigkeit geplant war, obliegt dem Abgabepflichtigen.

Unabhängig von den Gründen für einen vorzeitigen Verkauf, ist im Bereich der Einkommensteuer ein nach dem besonderen Besteuerungsregime des § 30 EStG ermitteltes Ergebnis aus einer Veräußerung des Mietobjekts nicht in eine Prognoserechnung für die Liebhabereibeurteilung einzubeziehen (VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0009 mwV; VwGH 2.4.2014, 2010/15/0113; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343; VwGH 8.7.2007, 2004/15/0079; VwGH 27.4.2000, 99/15/0012).

Während sich im Bereich der „kleinen Vermietung“ die Beurteilung einer Vermietungstätigkeit als Liebhabereibetätigung zufolge § 6 LVO sowohl auf den ertragsteuerlichen als auch auf den umsatzsteuerlichen Bereich auswirkt, gilt der Vermieter im Bereich der „großen Vermietung“ umsatzsteuerlich unabhängig von der ertragsteuerlichen Beurteilung als Unternehmer, sofern die Vermietungstätigkeit die Merkmale einer wirtschaftlichen Betätigung im Sinne der EUGH-Judikatur erfüllt.

Aus den oa. Ausführungen zur Rechtslage nach der LVO resultiert, dass ein im Verlauf einer Immobilienbewirtschaftung auftretendes negatives Zwischen- oder Gesamtergebnis für sich eine Beurteilung der steuerlichen Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung nicht zulässt. Ein solches Ergebnis bildet vielmehr regelmäßig einen Hinweis auf die Notwendigkeit, in eine Überprüfung nach der LVO einzutreten.

Dies gilt für Vermietungen nach § 1 (1) LVO und § 1 (2) LVO gleichermaßen.

Bei einer verlustträchtigen Vermietung zwischen Angehörigen hat vor der Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft nach der LVO eine Klärung zu erfolgen, ob das betreffende Mietverhältnis den von der VwGH-Judikatur entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Angehörigen entspricht. Diese Kriterien gelten auch für Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaften und deren Gesellschaftern (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215 u.a.).

Erst wenn nach einer derartigen Prüfung von einer steuerlich anzuerkennenden Vermietung auszugehen ist, hat eine Überprüfung der Einkunftsquelleneignung nach der LVO zu erfolgen. Auch die Vorabklärung der steuerlichen Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Angehörigen gilt für Vermietungen nach § 1 (1) LVO ebenso wie für solche nach § 1 (2) LVO.

b) Nach § 278 Abs 1 und Abs 2 BAO kann das BFG eine Beschwerde mit Beschluss *„durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die Erledigung einer Beschwerde gemäß § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des BFG. Nach der VwGH-Judikatur hat das BFG grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Daher ist dem Ermessen in diesem Zusammenhang ein "restriktives" Verständnis beizumessen.

Im Rahmen der zu fällenden Ermessensentscheidung ist einerseits zu berücksichtigen, ob von der Nachholung unterlassener Ermittlungen Auswirkungen auf den angefochtenen Bescheid zu erwarten sind (anderslautender Bescheid, Entfall einer Bescheiderteilung). Andererseits ist die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre. Die vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte sind vom Verwaltungsgericht zu bezeichnen und zu beurteilen.

Wird gemäß § 274 (3) BAO auf die Durchführung einer beantragten mündlichen Verhandlung verzichtet, ist das geübte Ermessen auch insofern zu begründen (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037, je mwV)

III. rechtliche Würdigung:

a) Objekt A-Straße 99:

Wie festgestellt, bringen die Ausführungen des FA im AP-Bericht und in der Stellungnahme vom Dez 2020 eine ausschließliche ex post-Betrachtung bei der Liebhabereibeurteilung zum Ausdruck. Damit liegt der steuerlichen Beurteilung der Abgabenbehörde ein methodisch falscher Ansatz zugrunde.

Da eine Klärung der ursprünglichen Planung bzw. einer „Anfangsprognose“ des IS nach den Verfahrensunterlagen unterblieb, sind dessen Gründe für den Teilrückkauf der Liegenschaft im Nov. 2011 und seine zu dieser Zeit für die WE-Einheiten SSR 6, TG-PP Nr 4 u. Nr. 5 geplante Bewirtschaftung unbekannt. Zugleich fehlen die Grundlagen für eine realistische ex ante-Einschätzung der Überschusserzielungsmöglichkeit.

Zudem macht das Naheverhältnis zwischen dem IS und der Projekt-A GmbH vor der Befassung mit der Liebhabereithematik eine Prüfung erforderlich, ob der Teilrückkauf im Nov 2011 und die nachfolgende Abwicklung des BV A-Straße 99 nach den Grundsätzen der VwGH-Angehörigenjudikatur steuerlich anzuerkennen ist.

Den Umständen der Abwicklung des BV kommt im Übrigen auch jenseits der Liebhabereifrage aus dem Blickwinkel des § 12 (1) 1 lit a UStG 1994 Bedeutung für einen Vorsteueranspruch des IS aus Baurechnungen zu (Klärung der Erbringung von Bauleistungen an den IS als Einzelunternehmer oder als Geschäftsführer der Bauträgergesellschaft bzw. des WE-Organisators).

Waren die maßgeblichen Rechtsgeschäfte nach dieser Prüfung steuerlich anzuerkennen, bedarf es für die Beurteilung des Mietobjekts A-Straße 99 als Einkunftsquelle einer Prognoserechnung iSd LVO, deren Ansätze die Verhältnisse vom Nov 2011 samt einer darauf aufbauenden Entwicklung im maßgeblichen LVO-Zeitraum widerspiegeln, eine abgabenbehördliche Kontrolle ermöglichen und dieser auch standhalten.

Wie festgestellt, ist die in der Beschwerdeergänzung vom Sept 2020 angesprochene Umwidmung des WE-Objekts SSR 6 in eine Wohnung bereits im „*Aufhebungsvertrag*“ vom 11.Nov.2011 erwähnt. Tatsächlich war diese WE-Einheit jedoch sowohl bei Erstellung des Nutzwertgutachtens im Febr. 2015 als auch bei Ergehen des baubehördlichen Untersagungsbescheides vom Nov 2016 als *sonstige selbständige Räumlichkeit* gewidmet. Der Baubewilligungsbescheid vom März 2016, der Untersagungsbescheid der Baubehörde vom Nov 2016 und nicht zuletzt das im Insolvenzverfahren erstellte Verkehrswertgutachten vom April 2018 weisen allerdings auf bauliche Änderungen beim Objekt A-Straße 99 bzw. der

WE-Einheit SSR 6 nach den vorangegangenen Baubewilligungen hin. Der baubehördliche Untersagungsbescheid vom Nov 2016 dokumentiert zudem eine augenscheinliche Nutzung der „Lagerräumlichkeiten“ im KG als Wohnung.

Vor diesem Hintergrund kommt der Klärung der mit der angestrebten Umwidmung zusammenhängenden Umstände und Maßnahmen bei der vorzunehmenden steuerlichen Beurteilung besondere Bedeutung zu (baurechtliche Situation; vom IS im Nov 2011 geplante /tatsächlich realisierte Maßnahmen zur Umwidmung in eine Wohnung (samt Kostenangaben und -nachweisen); Klärung der Gründe/Umstände für nicht realisierte bzw. nicht erfolgreiche Maßnahmen; Stand eines allfälligen Umwidmungsverfahrens bzw. ausstehende Fertigstellungsmaßnahmen bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Juni 2017; Klärung einer Fortsetzung im Insolvenzverfahren durch den MV (vgl. Beschwerdeergänzung 9/2019 „aktuelle Bemühungen um die Umwidmung“).

Der Klärung der Umstände zur Umwidmungsthematik kommt im gegenständlichen Fall auch grundlegende Bedeutung für die Zuordnung der strittigen Vermietungstätigkeit zum Bereich des § 1 (1) oder § 1 (2) LVO zu.

Dazu sind konkrete Feststellungen über die Aussichten für eine Umwidmung des WE-Objekts SSR 6 zur Wohnnutzung im Herbst 2011 erforderlich.

Relevant ist, ob und ggfs. ab welchem Zeitpunkt eine Umwidmung des WE-Objekts SSR 6 zur Wohnung aus der Sicht eines wirtschaftlich agierenden Vermieters nicht mehr realistisch war und mit welchen Änderungen der Bewirtschaftung der IS allenfalls darauf zu reagieren beabsichtigte bzw. reagierte.

Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vermieters ist im Regelfall nicht von vorne herein geplant und wird regelmäßig als Unwägbarkeit einzustufen sein, mit der Konsequenz einer gedanklichen Ausblendung dieses Ereignisses bei der Liebhabereibeurteilung.

Soweit die Argumentation der Verfahrensparteien Maßnahmen/Auswirkungen des Insolvenzverfahrens miteinbeziehen, wäre daher darzulegen, weshalb diese im konkreten Fall als Teil einer ex ante-Betrachtung der verfahrensgegenständlichen Immobilienbewirtschaftung zu berücksichtigen sind.

Unabhängig von der Insolvenzsituation ist daran zu erinnern, dass einem durch Veräußerung des Mietobjekts verkürzten Beobachtungszeitraum bei der Liebhabereibeurteilung nur Bedeutung zukommt, wenn eine entsprechende Absicht des IS nachweislich bereits zu Beginn bestand bzw. spätestens im Zeitpunkt, als die Weiterverfolgung seines Umwidmungsplanes wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll war.

Zudem ist das Ergebnis der Veräußerung aus der Planungs-/Prognoserechnung auszublenden.

Für die zu erweisenden Aspekte bedarf es belastbarer Feststellungen, die bisher aufgrund des ausschließlich auf eine ex post-Betrachtung gestützten Standpunkts der Abgabenbehörde von

Erhebungen gänzlich ausgenommen blieben. Dadurch fehlen für die Klärung der Einkunftsquelleneigenschaft der WE-Objekte des IS im Haus A-Straße 99 im Verfahrenszeitraum grundlegende Ermittlungsergebnisse.

b) Objekt B-Straße 88:

Streitpunkt beim Objekt B-Straße 88 ist die Einkunftsquelleneigenschaft von Teilen des repräsentativen Familienwohnsitzes des nunmehrigen IS und seiner Gattin als Vermietungsobjekt.

So wie beim Mietobjekt in der A-Straße 99 geht das FA in den angefochtenen Bescheiden auf Basis des AP-Ergebnisses auch für die Vermietung in der B-Straße 88 von einer ertragsteuerlichen Liebhabereibetätigung im Verfahrenszeitraum aus, mit der zugleich ein Vorsteuerauschluss beim damit im Zusammenhang stehenden Vermietungsaufwand verbunden ist.

Allerdings räumte die Abgabenbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren ein, dass eine Nachholung bisher unterbliebener Sachverhaltsermittlungen, deren Fehlen in der ergänzten Beschwerde auch zu diesem „Mietobjekt“ beanstandet wurde, eine andere Beurteilung zur Folge haben könnte.

So wie beim Mietobjekt in der A-Straße 99 liegt der abgabenbehördlichen Beurteilung auch beim Objekt B-Straße 88 eine ex post-Betrachtung zugrunde.

So wie beim Mietobjekt in der A-Straße 99 fehlen zu wesentlichen Details der Vermietungstätigkeit belastbare Ermittlungsergebnisse aus dem abgabenbehördlichen Verfahren.

Tatsächlich erfolgte die abgabenbehördliche Beurteilung bisher ohne gesicherte Feststellungen über grundlegende Inhalte von zu beurteilenden Mietverhältnissen.

Die Liegenschaft „Gut XY“ mit dem Gutshaus (EZ 22222, KG 1111) stand zufolge der Kauf- und Schenkungsverträge vom 28.März 2012 im Hälfteeigentum des IS und seiner Gattin. Letztere verfügte im Verfahrenszeitraum über ein verbüchertes Veräußerungs- und Belastungsverbot. Die Besicherung von zwei Fremdfinanzierungen nach dem Erwerb der EZ 22222 mittels Hypothekarkredites wurde zu Lasten beider Eigentümer durchgeführt.

Vor diesem Hintergrund bedurfte es zunächst einer Klärung, auf welcher Basis eine Vermietung von - nicht gesondert parifizierten – Mieträumlichkeiten im Objekt B-Straße 88 ab April 2012 allein dem IS zuzurechnen war.

Nach den Eingaben im finanzgerichtlichen Verfahren gehen beide Verfahrensparteien bezüglich der Vermietung im Verfahrenszeitraum von einer Teilvermietung der Liegenschaft B-Straße 88 als „Bürotrakt“ aus, beziehen sich jedoch auf unterschiedliche Teile des Gebäudebestandes.

Das FA nimmt auf Basis des vorliegenden Mietvertrages eine Vermietung des „*Top UG + EG bestehend aus Bürofläche und Fitness mit angrenzender WC-Anlage im Ausmaß von 490 m²*“ im Altbestand (Gutshaus) an, wo im Zuge der durchgeführten Hausdurchsuchung der Großteil der beschlagnahmten Geschäftsunterlagen vorgefunden wurde.

Die Bf nennt als Mietobjekt den neu errichteten Zubau („*Poolhaus*“).

Belastbare Sachverhaltsfeststellungen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren zur Konkretisierung der vermieteten Räumlichkeiten fehlen.

Auch zu Art und Umfang der mit der Anmietung verbundenen tatsächlichen Nutzung lässt sich aus dem Vorbringen der Verfahrensparteien bzw. den Verfahrensunterlagen keine gesicherte Kenntnis gewinnen.

Lt. Privatgutachten vom August 2012 verfügte das 500 Jahre alte Gutshaus über eine einzige Wohneinheit, die sich über vier hochwertig ausgebaute Obergeschoße mit einer Nutzfläche von knapp 963 m² zuzüglich rd. 270 m² Keller erstreckte.

Die vorgenommene Sachwertermittlung dokumentiert, dass eine unternehmerische Nutzung von Räumlichkeiten vom SV nicht festgestellt wurde. Nach der herangezogenen Bewertungsmethode diene das Objekt zur Gänze der Privatnutzung des IS.

Ausgehend von einer Nutzfläche von etwa 286 m² im EG (vgl. Privatgutachten, S. 19, Pkt. 2.1.), erstreckte sich das EG/UG über eine Nutzfläche von rd. 556 m² (ohne Zubau-/Nebengebäude). Details über die räumliche Ausgestaltung des EG/UG sind weder dem Textteil noch den Fotos aus dem Privatgutachten zu entnehmen (Anzahl, Art, Größe und Ausstattung der dort befindlichen Räume).

Auch zu den Räumlichkeiten im „*Poolhaus*“ finden sich weder in diesem Privatgutachten noch in anderen Verfahrensunterlagen die für eine Feststellung des Mietvertragsinhalts erforderlichen Angaben.

Tatsächlich existieren über die verfahrensgegenständlichen Mieträumlichkeiten und über die Art und Weise ihrer Nutzung durch allfällige Mieter bisher lediglich Behauptungen bzw. Mutmaßungen der beiden Verfahrensparteien.

Ebenso fehlen zu Beginn und Dauer des/der strittigen Mietverhältnisse(s) sowie nicht zuletzt zur Höhe und tatsächlichen Entrichtung des Nutzungsentgelts belastbare Daten/Feststellungen.

Nach der Beschwerdeergänzung liegt der abgabenbehördlichen Beurteilung ein bloßer Vertragsentwurf zugrunde. Zum verbindlich vereinbarten Inhalt eines Mietverhältnisses äußerte sich die Bf nicht und schloss einen solchen Mietvertrag auch nicht an. Ebenso blieb sie Angaben/Unterlagen zu den in den Raum gestellten Untervermietungen schuldig.

Die Abgabenbehörde beschränkte sich insofern auf erfasste Vermietungsumsätze in einzelnen UVA des IS bzw. verwies auf klärungsbedürftige Anhaltspunkte in Bankkonten und anderen Buchhaltungsunterlagen der Mietvertragsparteien. Schließlich räumte das FA eine unterbliebene Klärung zu diesem Punkt im abgabenbehördlichen Verfahren ein.

Zusammengefasst fehlt es an einer gesicherten Feststellung einerseits der wesentlichsten Merkmale des/der zu beurteilenden Mietverhältnisse(s) – den Vertragsparteien, dem Mietgegenstand, dem vereinbarten Nutzungsentgelt sowie der Laufzeit/Dauer bzw. den Bedingungen für dessen Beendigung und andererseits zur tatsächlichen Umsetzung der Nutzungsüberlassungen.

Die fehlenden Sachverhaltsermittlungen wiegen umso schwerer, als ausschließlich Vermietungen an nahestehende Gesellschaften behauptet werden und daher auch zum Objekt B-Straße 88 vor dem Eintritt in eine Prüfung nach der LVO die steuerliche Anerkennung des/der zu beurteilenden Mietverhältnisse(s) nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur zu prüfen ist.

In diesem Zusammenhang ist etwa von ganz entscheidender Bedeutung, ob und ggfs. wie lange wirtschaftlich agierende, fremde Mieter für die angegebenen Nutzungszwecke vergleichbare Räumlichkeiten anmieten bzw. vergleichbare Kosten zu tragen bereit sind.

Nicht zuletzt macht auch die dem Privatgutachten vom August 2012 zugrundeliegende Privatnutzung des gesamten Gebäudebestandes eine Klärung der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse erforderlich.

Solcherart besteht gerade im Zusammenhang mit dem Objekt B-Straße 88 eine unverzichtbare Notwendigkeit, vor einer Prüfung der Einkunftsquelleneignung der strittigen Vermietungstätigkeit Feststellungen zur tatsächlichen Nutzung der betreffenden Räumlichkeiten und ggfs. zu einer fremdüblichen Gestaltung des/der zugehörigen Nutzungsverhältnisse(s) zu treffen.

Ist in diesem Sinn von einer steuerlich anzuerkennenden Vermietung auszugehen, bedarf es in einem nächsten Schritt einer Klärung der im Verfahrenszeitraum tatsächlich erzielten Vermietungsergebnisse. Erst das Vorliegen von Werbungskostenüberschüssen löst eine Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft nach der LVO aus.

Die abgabenbehördliche Beurteilung erfolgte bisher ohne gesicherte Feststellungen über tatsächlich erzielte Werbungskostenüberschüsse.

Für die Feststellung einer Überschusserzielungsmöglichkeit aus der betreffenden Vermietung ist ein in den ESt-Erklärungen unterbliebener (oder allenfalls anderen Mietobjekten zugeordneter) Abzug unzweifelhaft angefallener Werbungskosten ohne Aussagekraft.

Entscheidend für die Planungs-/Prognoserechnung sind die voraussichtlich insgesamt anfallenden Werbungskosten (ex ante-Betrachtung).

Ebenso sind bei einer Plausibilitätskontrolle mittels ex post-Betrachtung an Hand der tatsächlich erzielten Ergebnisse angefallene Werbungskosten vollständig zu berücksichtigen, unabhängig von ihrer steuerlichen Geltendmachung in den Abgabenerklärungen des IS.

Sofern aufgrund ergänzender Ermittlungen eine steuerlich anzuerkennende Vermietungstätigkeit festgestellt wird, bedarf es daher zunächst vollständiger Überschussermittlungen (falls und soweit erforderlich durch ordnungsgemäße Schätzung nach § 184 BAO).

Die abgabenbehördliche Stellungnahme vom Dez. 2020 macht deutlich, dass die bisherige Einnahmenberechnung im AP-Bericht unter Heranziehung der in den UVA zuordenbaren Mieteinnahmen den Grundsätzen des § 184 BAO nicht entsprach.

Ebenso wenig kann sich eine Ermittlung des Vermietungsergebnisses ausgabenseitig auf den Ansatz einer rechnerischen AfA beschränken, deren Bemessungsgrundlagen zudem nicht nachvollziehbar dargestellt sind. Letzteres setzt neben der Kenntnis der tatsächlich vermieteten Nutzflächen/Räumlichkeiten auch jene über die Höhe der darauf entfallenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten voraus. Beides blieb im abgabenbehördlichen Verfahren bisher im Dunkeln.

Zudem fielen neben der AfA weitere Werbungskosten aus der laufenden Bewirtschaftung und Finanzierungskosten an, die im bisherigen Verfahren ebenfalls keine Berücksichtigung fanden.

Die Ergebnisse der angeführten Sachverhaltsermittlungen sind einer Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft nach der LVO methodisch vorgelagert. Erst nach dieser Phase stellt sich die Frage nach einer Zuordnung der Tätigkeit zum Bereich des § 1 (1) oder § 1 (2) LVO, deren Beantwortung sich u.a. auf die Aufgabenverteilung zwischen den Verfahrensparteien im weiteren Verfahren und auf die USt-Besteuerung auswirkt.

Bei der vorzunehmenden LVO-Zuordnung kommt zweifellos entscheidende Bedeutung der Ausgestaltung und Nutzung der Liegenschaft EZ 22222 mit dem aufwändig renovierten Gutshaus samt Innenpool und ausgedehntem Fitnessbereich im modernen Zubau („Poolhaus“) auf einem großzügig gestalteten Grundstück mit Außenpool als repräsentativer Familienwohnsitz des IS zu.

Der MV des IS bezeichnete die zu beurteilende Liegenschaft im Anfechtungsprozess gegen die Schenkung an die Gattin als „Luxusanwesen“.

Sofern nicht aufgrund ergänzender Ermittlungen eine andere Beurteilung geboten ist, spricht aus Sicht des BFG der repräsentative Um- und Ausbau des Gutshauses in der B-Straße 88 samt Zubau iVm dessen Anmietung (samt beträchtlichem Finanzierungsbeitrag) und Nutzung als Familienwohnsitz des IS bereits ab dem Erwerb durch die XY- GmbH im Jahr 2010, deutlich für

ein Gebäude, das im Sinne der oa. VwGH-Judikatur dem Bereich des § 1 (2) Z 3 LVO zuzuordnen ist, unabhängig davon, ob nun Räumlichkeiten im Altbestand oder im Zubau vermietet wurden. Auf die Art der Nutzung durch den Mieter kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055).

An der Notwendigkeit einer Klärung der vorangeführten Fragestellungen ändert dies nichts.

C. Dem BFG kommt nach dem Sinn und Zweck des BFGG als Kontroll- und Rechtsschutzorgan vorrangig die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und der rechtlichen Würdigung der Abgabenbehörde zu.

Die Abklärung des maßgeblichen Sachverhalts samt rechtlicher Erstbeurteilung hat daher regelmäßig vor der Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des finanzgerichtlichen Rechtsmittelverfahrens zu erfolgen.

Zweck der vom Gesetzgeber durch § 278 (1) BAO eingeräumten Möglichkeit einer Erledigung durch Bescheidaufhebung und Zurückverweisung des Verfahrens an die Abgabenbehörde ist die Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens vor dem Verwaltungsgericht und die Entlastung des Verwaltungsgerichtshofs.

Es entspricht diesem Gesetzeszweck nicht, wenn durch das (weitgehende) Unterbleiben eines abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens nahezu die gesamte Ermittlungstätigkeit zum BFG verlagert wird.

In Hinblick darauf kommt aus Sicht des BFG eine Zurückverweisung des Verfahrens an die Abgabenbehörde in Anwendung des § 278 (1) BAO insbesondere in Betracht, wenn das Finanzamt jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn es zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt, bloß ansatzweise ermittelt oder etwa auf schwierige oder umfangreiche Ermittlungen verzichtet hat, um diese durch das BFG vornehmen zu lassen.

Vor dem Hintergrund der festgestellten umfangreich unterbliebenen Sachverhaltsermittlungen im abgabenbehördlichen Verfahren, war nach Ansicht des BFG im vorliegenden Fall die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde nach § 278 (1) BAO nicht nur zweckmäßig, sondern geboten.

Im Rahmen der Ermessensübung (§ 20 BAO) kam zum Tragen, dass im anhängigen abgabenbehördlichen Verfahren mehrfach grundlegende Bereiche von der erstmaligen Sachverhaltsermittlung gänzlich ausgespart blieben und deshalb für eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide umfangreiche und unter Umständen mehrstufige Ermittlungsmaßnahmen nachzuholen sind.

Die Abgabenbehörde hat sich im bisherigen Verfahren weitgehend auf die Sichtung der im Zuge der Hausdurchsuchung hervorgekommenen Unterlagen beschränkt. Von deren Auswertung bzw. von daran notwendigerweise anzuschließenden Ermittlungen wurde vielfach Abstand genommen.

In Verbindung mit dem nachfolgenden Verzicht auf das Erlassen einer BVE wurde nahezu der gesamte für die Feststellungen zu den strittigen Vermietungstätigkeiten erforderliche Ermittlungsaufwand auf das BFG übertragen.

Da die Bf in der Beschwerde von Beginn an und wiederholt vor allem das weitgehende Fehlen von Ermittlungen beanstandete, das FA - anstatt solche nachzuholen - das Rechtsmittel dem BFG dennoch ohne weitere Ermittlungen binnen der Frist des § 262 (2) BAO zur Entscheidung vorlegte, erhärtet sich der Eindruck einer bewussten Verlagerung der notwendigen Ermittlungstätigkeit an das BFG.

Die im finanzgerichtlichen Verfahren abgegebene Stellungnahme untermauert dies weiter, insbesondere, wenn zum Streitpunkt B-Straße 88 als Beilagen Buchhaltungsunterlagen zur Auswertung an das BFG übermittelt werden, mit dem Hinweis auf eine allfällige Änderung des eigenen Standpunkts nach Durchführung der ausstehenden Ermittlungen im finanzgerichtlichen Verfahren.

Die aktuelle Aktenlage macht weitläufige und grundlegende Ermittlungen erforderlich, bevor eine Entscheidung über das gegenständliche Rechtsmittel getroffen werden kann.

Da das BFG über keinen eigenen Ermittlungsapparat verfügt, muss die Nachholung in jedem Fall unter Mitwirkung der Abgabenbehörde erfolgen.

In Verbindung mit der erforderlichen Wahrung des beiderseitigen Parteiengehörs im Zuge der durchzuführenden Sachverhaltsermittlungen steht aufgrund des Umfangs der offenen Fragestellungen außer Zweifel, dass die Klärung des im gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Sachverhalts durch das BFG selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Die Stellungnahme des FA vom Dez 2020 bringt zum Ausdruck, dass aus abgabenbehördlicher Sicht bei Durchführung der erforderlichen Ermittlungen insbesondere zum Objekt B-Straße 88 anderslautende Bescheide erwartet werden.

Das BFG schließt solche für beide verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeiten nicht aus, da die bisherigen Entscheidungsgrundlagen eine ordnungsgemäße Beurteilung nach der LVO nicht erlauben.

In Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen und zur Wahrung des vollen „Rechtsschutzzuges“ sah sich das BFG im anhängigen Verfahren daher dazu veranlasst, von der ihm nach § 278 Abs. 1 BAO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen.

Durch die Aufhebung und Zurückverweisung wird die Möglichkeit geschaffen, den maßgeblichen Sachverhalt im Abgabenverfahren zu klären und im Rahmen der abgabenbehördlichen Bescheiderlassung unter Berücksichtigung der ergänzten Sachverhaltserkenntnisse einer neuerlichen rechtlichen Würdigung zu unterziehen. Für deren anschließende Überprüfung durch das BFG bleibt der Rechtsschutz gewahrt.

Der Inhalt und Zweck einer mündlichen Verhandlung nach § 274 BAO besteht in der umfassenden Erörterung der entscheidungsrelevanten Sach- und Rechtslage.

Da aufgrund der - nicht zuletzt in der Beschwerde mehrfach beanstandeten - lückenhaften Sachverhaltsermittlung im bisherigen abgabenbehördlichen Verfahren, der entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht feststeht und daher beim aktuellen Verfahrensstand kein maßgeblicher Beitrag zu dem mit der Durchführung einer mündlichen Verhandlung verfolgten Gesetzeszweck zu erwarten war, konnte in Hinblick auf die Erledigung durch Bescheidaufhebung und Zurückverweisung nach § 278 (1) BAO auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung gemäß § 274 (3) BAO verzichtet werden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Im anhängigen Verfahren liegen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 26. Juni 2023