

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. WITTMANN in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONFIDA Klagenfurt Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Kardinalschütt 7, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 18. Jänner 2017 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) jeweils vom 20. Dezember 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010, 2012 bis 2015, hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010, 2012 bis 2015, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 bis 2015 sowie betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2015, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird betreffend die Wiederaufnahme KöSt 2010, 2012 bis 2015, betreffend KöSt 2010, 2012 bis 2015, betreffend Wiederaufnahme USt 2011 bis 2015 sowie betreffend USt 2012 bis 2015 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

- II. Der Bescheid betreffend USt 2011 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betreffend USt 2011 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) ist eine im Firmenbuch zu FN ***11*** seit 29.3.2007 eingetragene Privatstiftung nach dem PrivatstiftungsG (PSG).

Der Stiftungszweck ist gem Punkt 4. der Stiftungsurkunde folgender:

- 4.1.1. das Erhalten und das gemeinsame Verwalten des Stiftungsvermögens und die Förderung des Fortbestandes jener Unternehmen, an denen die Bf unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist,
- 4.1.2. die Versorgung und die Unterstützung der in der Stiftungszusatzurkunde näher bestimmten Begünstigten, insb die Sicherung ihres angemessenen Lebensunterhaltes, die Förderung der Berufsausbildung und Erziehung, die Altersversorgung, die Unterstützung im Krankheits- und Pflegefalle, die angemessene Wohnungsverorgung, sowie die wirtschaftliche Förderung der Begünstigten im weitesten Sinne grundsätzlich aus den Erträgen der Bf,
- 4.1.3. die Stiftung kann ferner – außer an die Begünstigten – Zuwendungen an bestimmte oder bestimmbare natürliche oder juristische Personen, Gesellschaften oder sonstige Rechtsträger vornehmen und ihnen sonstige wirtschaftliche Vorteile gewähren, wenn dafür im Rahmen des Stiftungszweckes gerechtfertigte Gründe vorliegen.

Die Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 30.7.2007 ein Grundstück im Klagenfurter Bezirk Viktring (im Folgenden Liegenschaft Viktring) wobei der Kaufpreis 238.946 Euro für 1.227 m² (195/m² Euro) betrug.

Laut Protokoll über die Vorstandssitzung der Bf vom 29.11.2007 wurde zwischen dem Stiftungsvorstand und dem Erststifter Mag. ***2*** (im Folgenden Erststifter) ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen, der einen Mietbeginn der Liegenschaft Viktring ab 1.4.2008 und eine Jahresmiete iHv 10.000,- Euro („Optierung zu USt-Befreiung“) vorgesehen habe sowie auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei. Die Betriebskosten seien vom Mieter direkt zu bezahlen.

Nach Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 6.9.2011 zur USt-Erklärung 2010 legte die Bf mit Schriftsatz vom 12.10.2011 bzw vom 18.10.2011 eine Prognoserechnung betreffend der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die streitggst Liegenschaft und einen Nachweis der geltend gemachten VSt vor sowie, dass der Mieter für die Betriebskosten aufkommt.

Prognoserechnung vom 12.10.2011

Jahr	Miete (o. Wertsich.) EUR	Afa EUR	Zinsaufwand EUR	Sonstiger Aufwand EUR	Ergebnis EUR	Verbindl.keit per 31.12. EUR	Tilgung EUR
1 2009			14.636,47	0,00	-28.586,47	566.607,08	-33.392,92
2 2010			34.953,54	0,00	-34.953,54	1.077.082,25	-89.524,83
3 2011			38.474,83	0,00	-38.474,83	964.861,57	-112.220,68
4 2012	30.000,00	13.950,00	34.193,47	0,00	-18.143,47 *)	848.359,53	-116.502,04
5 2013	30.000,00	13.950,00	29.748,76	0,00	-13.698,76	727.412,78	-120.946,74
6 2014	30.000,00	13.950,00	25.134,49	0,00	-9.084,49	601.851,76	-125.561,02
7 2015	30.000,00	13.950,00	20.344,17	0,00	-4.294,17	471.500,43	-130.351,33
8 2016	30.000,00	13.950,00	15.371,10	0,00	678,90	336.176,02	-135.324,41
9 2017	30.000,00	13.950,00	10.208,30	0,00	5.841,70	195.688,81	-140.487,21
10 2018	30.000,00	13.950,00	4.848,53	0,00	11.201,47	49.841,84	-145.846,98
11 2019	30.000,00	13.950,00	390,00	0,00	15.660,00	0,00	-49.841,84
12 2020	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
13 2021	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
14 2022	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
15 2023	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
16 2024	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
17 2025	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
18 2026	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
19 2027	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
20 2028	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
21 2029	30.000,00	13.950,00	0,00	0,00	16.050,00	0,00	
Summe	540.000,00	251.100,00	213.667,19	0,00	75.232,81		-1.200.000,00

*) Beginn entgeltl. Überlassung in 2012

Mit **Schriftsätzen** vom **25.10.2011** sowie vom **22.12.2011** betreffend USt-Erklärung 2010 teilte die Bf mit, dass sich das Haus Viktring noch in Bau befinde, wobei eine Fertigstellung auskunftsgemäß im Jahr 2012 erfolge. Der Erststifter werde die Miete iHv 30.000,- Euro p.a. aus seinem bestehenden Vermögen bestreiten. Er sei sein ganzes Leben lang erwerbstätig gewesen und könne die Miete „selbstverständlich aufbringen“. Deswegen sei es nicht erforderlich, die vom Finanzamt mit Ergänzungsersuchen vom 14.11.2011 vom Erststifter geforderte Vermögensaufgliederung vorzulegen.

Mit **Schreiben** vom **19.11.2013** teilte die Bf mit, dass die Fertigstellung der Liegenschaft Viktring bis dato noch nicht abgeschlossen sei. Mieteinnahmen würden demnach erst nach Fertigstellung zu erzielen sein. Parallel zur Vermietungsabsicht werde auch versucht, einen Käufer für die Liegenschaft zu finden. Im Falle des Verkaufs werde zur Steuerpflicht optiert.

Im **Aktenvermerk** über die Nachschau bei der Liegenschaft Viktring vom **28.11.2013** hielt die belangte Behörde fest, das Gebäude sei außen straßenseitig fertig verputzt, sowie dass Außentüren und Fenster errichtet seien. Die Wärmepumpe sei schon länger in Betrieb. Noch fertigzustellen seien ua Böden, Türen, Verfliesung Terrasse und Balkone. Die Fertigstellung sollte in wenigen Wochen oder Monaten möglich sein. Laut im AV wiedergegebener Aussage der steuerlichen Vertreterin der Bf werde über einen Makler sowohl ein Käufer als auch ein Mieter für die streitggst Liegenschaft gesucht. Laut der stV der Bf seien solche „Luxusobjekte“ in Klagenfurt sehr wohl vermietbar, zwar eher nur für eine relativ kurze Zeit, aber mit entsprechend hoher Miete und zwar an Personen, die ein sehr hohes Einkommen hätten, aber nur für eine begrenzte Zeit in Kärnten arbeiteten. Die Prüferin wies darauf hin, dass eine neue Prognoserechnung erstellt werden müsse, da laut der letzten Berechnung bereits ab 2012

Mieteinnahmen berücksichtigt worden seien. Ebenso müssten darin auch Instandhaltungskosten und ein Mietausfallswagnis berücksichtigt werden.

Mit **Schriftsatz** vom **20.12.2013** legte die Bf folgende aktualisierte Planungsrechnung vor:

Jahr		Miete (inkl. Wertsch.)	Miete inkl. Mietausfallrisiko 4%	Afa*	Zinsaufwand	Instandhaltung	Ergebnis
				13.007,73			
1	2008	0,00	0,00	0,00	6.693,80	0,00	-6.693,80
2	2009	0,00	0,00	0,00	14.662,50	0,00	-14.662,50
3	2010	0,00	0,00	0,00	41.937,40	0,00	-41.937,40
4	2011	0,00	0,00	0,00	52.636,90	0,00	-52.636,90
5	2012	0,00	0,00	0,00	41.347,50	2.000,00	-43.347,50
6	2013	0,00	0,00	0,00	41.347,50	2.000,00	-43.347,50
7	2014	15.000,00	14.400,00	6.503,86	35.000,00	1.000,00	-28.103,86
8	2015	30.750,00	29.520,00	13.007,73	30.800,00	0,00	-14.287,73
9	2016	31.518,75	30.258,00	13.007,73	26.600,00	0,00	-9.349,73
10	2017	32.306,72	31.014,45	13.007,73	22.400,00	0,00	-4.393,28
11	2018	33.114,39	31.789,81	13.007,73	18.200,00	0,00	582,08
12	2019	33.942,25	32.584,56	13.007,73	14.000,00	0,00	5.576,83
13	2020	34.790,80	33.399,17	13.007,73	9.800,00	0,00	10.591,44
14	2021	35.660,57	34.234,15	13.007,73	5.600,00	0,00	15.826,42
15	2022	36.552,09	35.090,00	13.007,73	1.400,00	0,00	20.682,27
16	2023	37.465,89	35.967,25	13.007,73	0,00	0,00	22.959,52
17	2024	38.402,54	36.866,43	13.007,73	0,00	0,00	23.858,71
18	2025	39.362,60	37.788,10	13.007,73	0,00	0,00	24.780,37
19	2026	40.346,66	38.732,80	13.007,73	0,00	0,00	25.725,07
20	2027	41.355,33	39.701,12	13.007,73	0,00	0,00	26.693,39
21	2028	42.389,21	40.693,65	13.007,73	0,00	0,00	27.685,92
22	2029	43.448,94	41.710,99	13.007,73	0,00	0,00	28.703,26
23	2030	44.535,17	42.753,76	13.007,73	0,00	0,00	29.748,03
Summe		610.941,91	586.504,24	214.627,52	362.425,60	5.000,00	4.451,11

Auf einen weiteren Vorhalt der belangten Behörde vom 20.1.2014 hin führte die Bf aus, dass die Anschaffungskosten laut Anlagenverzeichnis mit 761.181,91 Euro zzgl der geplanten Fertigstellungskosten iHv 100.000,- angesetzt würden (gesamt 861.181,91 Euro). Die AfA sei mit 1,5% der Anschaffungskosten ab dem zweiten Halbjahr 2014 angesetzt worden, da dann mit einer Inbetriebnahme des Gebäudes gerechnet werde. Es werde voraussichtlich ab Juli 2014 vermietet oder verkauft. Als Miete werde ein Betrag iHv ca 30.000,- p.a. mit einer jährlichen Indexierung von 2,5% angesetzt. Aktuell würden Verhandlungen über eine wesentlich höhere Miete geführt.

Am **12.6.2014** teilte die Bf der belangten Behörde mit, dass mit Hilfe eines Maklers mit zwei Kaufinteressenten verhandelt werde, wobei der Kaufpreis höher als 1 Mio Euro sein sollte. Ein Verhandlungsabschluss stehe innerhalb der nächsten 14 Tage (spätestes 3 Wochen) bevor.

Mit **Schreiben** vom **16.6.2014** teilte das Finanzamt der Bf mit, dass die VSt für die offenen Veranlagungen 2011 und 2012 nicht anerkannt werde, da die Frist zur Vorlage von Unterlagen betreffend den steuerpflichtigen Verkauf oder die steuerpflichtige Vermietung bereits mehrfach verlängert worden sei.

Mit Vertrag vom 21.5.2015 verkaufte die Bf die Liegenschaft Viktring.

Nach Aufforderung durch das Finanzamt übermittelte die Bf die am **5.7.2016** folgende Aufstellung betreffend die Veräußerung des ggst Grundstücks am 21.5.2015:

Kaufpreis Liegenschaft EZ ■■■ GB ■■■■ lt. Kaufvertrag Verkauf vom 21.5.2015	770.000,00	Brutto
	- 128.333,34	UST
	641.666,66	Netto
Summe Erlöse aus Grundstücksveräußerungen	641.666,66	
Kaufpreis Grundstück lt. Kaufvertrag vom 30.7.2007	249.851,09	
- TW Afa 31.12.2012	- 78.914,17	
Kaufpreis Zukauf zu Grundstück lt. Kaufvertrag vom 13.1.2010	17.860,00	
div. andere AK Grundstück	3.984,28	
div. AK Einrichtung	40.036,89	
Herstellungskosten Gebäude ab 2008 lt. AVZ per 31.12.2015	767.181,91	
- TW Afa 31.12.2013	- 300.000,00	
nachträgliche Anschaffungskosten in 2015	2.964,82	
	702.964,82	AK/HK netto
SUMME Buchwertabgang Liegenschaft	702.964,82	
Verlust aus Grundstücksveräußerungen	- 61.298,16	

Im Jahr 2016 führte die belangte Behörde bei der Bf eine Außenprüfung (im Folgenden AP) durch, wobei Gegenstand der AP die Zeiträume USt 2010 bis 2015 sowie KöSt 2010 bis 2015 waren. Im **AP-Bericht** vom **19.12.2016** führte sie aus, dass die Bf eine Liegenschaft am *****1***** in Klagenfurt-Viktring (im Folgenden Liegenschaft Viktring) gekauft habe, wobei diese nach Fertigstellung des Bauvorhabens an den Erststifter der Bf vermietet werden sollte. Für die Gebäudeerrichtung habe die Bf einen VSt-Abzug iHv 240.845,25 Euro (2008-2013) beantragt. Beim Verkauf der Liegenschaft habe die Bf USt iHv 128.333,33 Euro in Rechnung gestellt. Bei der Überprüfung der Anschaffungskosten habe das Finanzamt festgestellt, dass die Werte der Planungsrechnung der Bf nicht mit den tatsächlichen Kosten übereinstimmten.

„Das Anlagenverzeichnis 2011 weist am Konto 07100 „Anlagen in Bau“ Anschaffungskosten von € 1.048.416,32 und am Konto 07000 „Anzahlungen f. Sachanlagen“ Anschaffungskosten von € 56.425,83 aus. Das Anlagenverzeichnis 2012 weist Zugänge für das Jahr 2012 i. H. v. € 32.808,32 aus.

Im Jahr 2012 erfolgte eine Teilwertabschreibung i. H. v. € 330.431,67, die sich wie folgt aufgliedert:

€ 16.388,94 auf Konto 07000 „Anzahlungen f. Sachanlagen“

€ 312.042,73 auf Konto 071000 „Anlagen in Bau“ - Baumeisterarbeiten

Somit ergeben sich abschreibbare Anschaffungskosten i. H. v. € 1.237.650,47 (inkl. € 100.000 für die Fertigstellung) für die Planungsrechnung 2013 und Anschaffungskosten i. Fl. v. € 1.057.914,97 für die Planungsrechnung 2011 (bei Berücksichtigung der Investitionen bis August 2011).

Ergänzend ist noch zu erwähnen, dass im Jahr 2013 eine weitere Teilwertabschreibung i. Fl. v. € 300.000 am Konto 071000 „Anlagen im Bau“ vorgenommen wurde.

Nutzungsdauer

Die gesamten Anschaffungskosten wurden in der Planungsrechnung mit einer Nutzungsdauer von 66 Jahren berücksichtigt. Durch die BP werden jene Kosten die offensichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer (Zubehör, Poolüberdachung) unterliegen entsprechend berücksichtigt.

Instandhaltungsaufwand

Der Instandhaltungsaufwand von € 0 (Planungsrechnung 2011) bzw. € 5.000 (Planungsrechnung 2013) für einen Zeitraum von 20 Jahren erscheint als zu gering bemessen. Als prognostizierter Instandhaltungsaufwand wird seitens der BP ein Betrag werden i. H. v. 11% des Jahresrohertrages angenommen. Aufgrund der Größe des geplanten Bauwerks wird ein Mischsatz zwischen Einfamilien- und Zweifamilienhaus lt. Rössler-Langner-Simon (9% - 13%) angewandt.

Fremdkapitalzinsen

Die tatsächlich angefallenen Fremdkapitalzinsen im Jahr 2014 betrugen € 43.182,2 und werden von der BP so in die Planungsrechnung aufgenommen.

Sonstige Werbungskosten

Sonstige Werbungskosten (Steuerberatungskosten, Kilometergelder etc.) wurden in der vorgelegten Prognoserechnungen nicht angesetzt. Die sonstigen Werbungskosten werden i. Fl. v. 2% des Jahresrohertrages angenommen.

Gesamtverlust

Aufgrund der adaptierten Grundlagen, ergibt die Planungsrechnung der BP einen Gesamtverlust für die Planungsrechnung 2011 von € 107.962,55 von € 251.155.03 für die Planungsrechnung 2013.“

Prognose der Betriebsprüfung (basierend auf Planungsrechnung der steuerlichen Vertretung aus dem Jahr 2011)								
AK Gebäude		1.001.489,14						
AK Zubehör		56.425,83						
Mietausfall/Leerstehung		4%						
Instandhaltung		11% vom Rohertrag						
sonst WK		2% vom Rohertrag						
Jahr	Miete	Mietausfall	AfA Gebäude	AfA Zubehör	Zinsaufwand	Instandhaltung	sonst. WK	Ergebnis
1	2007	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2	2008	0,00	0,00	0,00	6.693,80	0,00	0,00	-6.693,80
3	2009	0,00	0,00	0,00	14.636,47	0,00	0,00	-14.636,47
4	2010	0,00	0,00	0,00	34.953,54	0,00	0,00	-34.953,54
5	2011	0,00	0,00	0,00	38.474,83	0,00	0,00	-38.474,83
6	2012	30.000,00	28.800,00	15.022,34	34.193,47	3.300,00	600,00	-29.958,39
7	2013	30.750,00	29.520,00	15.022,34	29.748,76	3.382,50	615,00	-24.891,18
8	2014	30.001,00	28.800,96	15.022,34	25.134,49	3.300,11	600,02	-20.898,58
9	2015	30.751,03	29.520,98	15.022,34	20.344,17	3.382,61	615,02	-15.485,74
10	2016	30.002,00	28.801,92	15.022,34	15.371,10	3.300,22	600,04	-11.134,36
11	2017	30.752,05	29.521,97	15.022,34	10.208,30	3.382,73	615,04	-5.349,02
12	2018	30.003,00	28.802,88	15.022,34	4.848,53	3.300,33	600,06	-610,96
13	2019	30.753,08	29.522,95	15.022,34	390,00	3.382,84	615,06	4.470,13
14	2020	30.004,00	28.803,84	15.022,34		3.300,44	600,08	4.238,40
15	2021	30.754,10	29.523,94	15.022,34		3.382,95	615,08	4.860,98
16	2022	30.005,00	28.804,80	15.022,34		3.300,55	600,10	9.881,81
17	2023	30.755,13	29.524,92	15.022,34		3.383,06	615,10	10.504,42
18	2024	30.006,00	28.805,76	15.022,34		3.300,66	600,12	9.882,64
19	2025	30.756,15	29.525,90	15.022,34		3.383,18	615,12	10.505,27
20	2026	30.007,00	28.806,72	15.022,34		3.300,77	600,14	9.883,47
21	2027	30.757,18	29.526,89	15.022,34		3.383,29	615,14	10.506,12
22	2028	30.008,00	28.807,68	15.022,34		3.300,88	600,16	9.884,30
23	2029	30.758,20	29.527,87	15.022,34		3.383,40	615,16	10.506,97
		546.822,90	524.949,98	270.402,07	56.425,83	234.997,46	60.150,52	10.936,46
								-107.962,35

Beilage

Beilage E 1

Prognose der Betriebsprüfung (basierend auf Planungsrechnung der steuerlichen Vertretung aus dem Jahr 2013)								
AK Gebäude		1.181.224,64						
AK Zubehör		81.968,85						
Risiko Mietausfall		4%						
Instandhaltung		11%						
Verwaltung		2%						
		AfA-Gebäude abzgl. Poolüberdachung (6.434+19.109,02)						
		AfA-Zubehör inkl. Poolüberdachung (6.434+19.109,02)						
Jahr	Miete	Miete (Mietausfall)	AfA Gebäude	AfA Zubehör	Zinsaufwand	Instandhaltung	sonstige WK	Ergebnis
1	2007	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2	2008	0,00	0,00	0,00	6.693,80	0,00	0,00	-6.693,80
3	2009	0,00	0,00	0,00	14.662,50	0,00	0,00	-14.662,50
4	2010	0,00	0,00	0,00	41.937,40	0,00	0,00	-41.937,40
5	2011	0,00	0,00	0,00	52.636,90	0,00	0,00	-52.636,90
6	2012	0,00	0,00	0,00	41.347,50	0,00	0,00	-41.347,50
7	2013	0,00	0,00	0,00	41.347,50	0,00	0,00	-41.347,50
8	2014	15.000,00	14.400,00	8.667,61	43.182,20	1.650,00	300,00	-43.498,25
9	2015	30.750,00	29.520,00	17.335,22	30.800,00	3.382,50	615,00	-30.809,61
10	2016	31.518,75	30.258,00	17.335,22	26.600,00	3.467,06	630,38	-25.971,55
11	2017	32.306,72	31.014,45	17.335,22	22.400,00	3.553,74	646,13	-21.117,53
12	2018	33.114,39	31.789,81	17.335,22	18.200,00	3.642,58	662,29	-16.247,17
13	2019	33.942,25	32.584,56	17.335,22	14.000,00	3.733,65	678,84	-11.360,04
14	2020	34.790,80	33.399,17	17.335,22	9.800,00	3.826,99	695,82	-6.455,74
15	2021	35.660,57	34.234,15	17.335,22	5.600,00	3.922,66	713,21	-1.533,83
16	2022	36.552,09	35.090,00	17.335,22	1.400,00	4.020,73	731,04	3.406,12
17	2023	37.465,89	35.967,25	17.335,22		4.121,25	749,32	5.564,58
18	2024	38.402,54	36.866,43	17.335,22		4.224,28	768,05	10.440,44
19	2025	39.362,60	37.788,10	17.335,22		4.329,89	787,25	15.335,73
20	2026	40.346,66	38.732,80	17.335,22		4.438,13	806,93	16.152,51
21	2027	41.355,33	39.701,12	17.335,22		4.549,09	827,11	16.989,70
22	2028	42.389,21	40.693,65	17.335,22		4.662,81	847,78	17.847,82
23	2029	43.448,94	41.710,99	17.335,22		4.779,38	868,98	18.727,40
			543.750,48	268.695,98	81.968,85	370.607,80	62.304,74	11.328,13
								-251.155,03

Beilage

Beilage E 2

Daraus ergebe sich, dass aus der geplanten Vermietungstätigkeit im absehbaren Zeitraum gem § 2 Abs 4 LVO kein Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Seit dem Jahr 2012 sei aufgrund der finanziellen Lage der Bf nichts mehr investiert worden, obwohl das Bauwerk noch nicht fertiggestellt gewesen sei. Aus dem Lagebericht der Bf für das Geschäftsjahr 2013 ergebe sich,

dass bereits im Jahr 2013 die Vermietung nur mehr eine von mehreren Möglichkeiten gewesen sei, die in Erwägung gezogen worden sei. Deshalb wäre die VSt für die Errichtung des Gebäudes im Jahr 2011 gem § 12 Abs 11 UStG zu berichtigen gewesen.

Die Option zum steuerpflichtigen Verkauf der Liegenschaft Viktring stehe, nachdem sich bereits im Jahr 2011 und endgültig im Jahr 2013 die Vermietung als unecht steuerfrei erwiesen habe, aufgrund des VwGH-Erk vom 30.4.2015, Ra 2014/15/0015, nicht zu. Danach widerspreche die USt-liche Regelung der in Rede stehenden verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum (sog „kleine Vermietung“ iSd § 1 Abs 2 iVm § 6 LVO 1993, § 2 Abs 5 Z 2 iVm § 28 Abs 5 Z 4 UStG) nicht den Vorgaben der 6. MwSt-RL. Die österreichische Regelung finde aus unionsrechtlicher Sicht ihrem materiellen Gehalt nach Deckung in Art 13 Teil B lit b 6. MwSt-RL (nunmehr Art 135 MwStSyst-RL), wobei die innerstaatliche Regelung der in Rede stehenden Vermietung von Wohnraum (keine USt-Pflicht, kein VSt-Abzug) als Steuerbefreiung unter VSt-Ausschluss zu verstehen sei. Der zitierten unionsrechtlichen Bestimmung entspreche § 6 Abs 1 Z 26 UStG. Auf die Anwendung dieser Befreiungsvorschrift könne – mangels Anführung in § 6 Abs 2 UStG – nicht verzichtet werden. § 6 Abs 1 Z 26 sei jedenfalls vorrangig anzuwenden, weil damit ein USt-rechtliches Grundprinzip (Konstellation Grundgeschäft <-> Hilfsgeschäft) umgesetzt werde.

Die anlässlich der AP von der belangten Behörde eingeforderten **Unterlagen** übermittelte die **Bf** am **3.11.2016**. Darin stellte der Stiftungsvorstand der Bf die Entwicklung iZm dem Bau des Wohnhauses Viktring und dessen Verwertung durch die Bf wie folgt dar: Zur Erfüllung des Stiftungszweckes habe die Bf beschlossen, ein Wohnhaus zu errichten und an den Stifter zu vermieten. Die Vermietungsabsicht sei der Finanzverwaltung mitgeteilt und sei auch eine entsprechende Prognoserechnung erstellt und vorgelegt worden. Mit der Planung des Hauses sei im Jahr 2007/08 begonnen worden (Einreichplanung). Die Errichtung sollte in den Jahren 2009 und 2010 erfolgen, der Rohbau sei im Herbst 2009 errichtet worden. Die Fertigstellung des Hauses und der Beginn der Vermietung seien für das Jahr 2012 geplant (Schreiben vom 25.10.2011 an die Finanzverwaltung) gewesen. Aus in der Besprechung mit dem Prüfer ausführlich dargelegten und geschilderten Gründen habe sich die finanzielle Situation der Bf derart entwickelt, dass sich die Fertigstellung und damit der Beginn der Vermietung verzögert hätten und letztlich das Haus, mangels Liquidität der Bf, nicht habe fertig gestellt werden können. *„Zur geplanten Vermietung ist es daher nicht gekommen, dh eine Vermietungstätigkeit hat letztlich nie stattgefunden.“* Zur Verminderung der Schuldenlast bzw einer gegebenenfalls drohenden Insolvenz der Bf seien im Frühjahr 2013 daher auch Verkaufsbemühungen gestartet worden, dh die Liegenschaft sei um einen Preis von 1.450.000,- Euro zum Kauf angeboten worden. Auch die Verkaufsbemühungen seien langwierig gewesen und hätten sich schwierig gestaltet. *„Letztlich konnte die Liegenschaft am 21.5.2015, zu den am Markt erzielbaren Preis mit USt verkauft“* werden. Die Stifter und die Begünstigten hätten in einer Erklärung vom 9.12.2015 dargelegt, dass die Bf über keine liquiden Mittel verfüge und der Verkauf der der Bf gehörenden Vermögenswerte die Verbindlichkeiten nicht zur Gänze decken könnten. Weiters

hätten die Stifter und Begünstigten erklärt, dass sie weder gegenwärtig noch zukünftig in der Lage seien, Zuwendungen an die Bf zu leisten. Die Bf sei zu diesem Zeitpunkt buchmäßig überschuldet gewesen, betreffend den Erststifter sei am 16.11.2015 das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Stiftungsvorstände hätten daraufhin am 15.12.2015 den Beschluss gefasst, die Bf aufzulösen, da der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar sei. *„Letztlich verbleibt umsatzsteuerlich der Sachverhalt, dass die Privatstiftung ein Wohnhaus in Vermietungsabsicht errichtet hat und die auf die Errichtungskosten entfallenden VSt-Beträge geltend gemacht hat. Zur Vermietung ist es, auf Grund der dargestellten Entwicklung, nie gekommen. Die Privatstiftung hat das Wohnhaus verwertet und mit Umsatzsteuer verkauft.“*

Mit **Bescheiden** jeweils vom **20.12.2016** erließ die belangte Behörde jeweils KöSt-Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre **2010, 2012 bis 2015** sowie **KöSt**-Bescheide für die Jahre 2010, 2012 bis 2015 und verwies begründend jeweils auf den AP-Bericht vom 19.12.2016. Die KöSt wurde jeweils mit 0,-/1,- Euro bzw im Streitjahr 2015 mit -123.280,- Euro festgesetzt.

Mit **Bescheiden** ebenso jeweils vom **20.12.2016** erließ das Finanzamt jeweils USt-Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre **2011 bis 2015** sowie **USt**-Bescheide für die Jahre 2011 bis 2015 und verwies ebenso jeweils auf den AP-Bericht vom 19.12.2016. Die USt wurde jeweils mit 0,- Euro bzw im Jahr 2011 mit 201.233,60 sowie im Jahr 2015 mit 128.333,33 Euro festgesetzt.

Am **18.1.2017** erhob die Bf **Beschwerde** gegen die oben genannten Wiederaufnahms- und Sachbescheide betreffend KSt und USt, konkret gegen die Annahme der belangten Behörde, dass der VSt-Abzug nicht zustehe und die Option zur Steuerpflicht für die Liegenschaftsveräußerung nicht möglich sei.

Betreffend die **Wiederaufnahmsbescheide** führte sie – zusammengefasst auf das Wesentliche – begründend aus, dass das Finanzamt als Begründung für die Wiederaufnahme lediglich auf den AP-Bericht vom 19.12.2016 verwiesen habe. Im genannten Bericht seien jedoch keinerlei Wiederaufnahmsgründe genannt. Die Finanzverwaltung habe in Kenntnis aller sachverhalts- und entscheidungsrelevanten Umstände und nach reger Korrespondenz und vielen Vorhalten und Vorhaltsbeantwortungen den VSt-Abzug anerkannt. Nach Durchführung einer USt-Sonderprüfung sowie eines Beschwerdeverfahrens und nach Vorlage der Rechnung (die Liegenschaft sei mit USt verkauft worden) über den Verkauf der Liegenschaft habe die belangte Behörde den VSt-Abzug und den USt-pflichtigen Verkauf der Liegenschaft anerkannt und die Beschwerden mit stattgebender Beschwerdevereinscheidung erledigt. Es seien keine neuen Tatsachen oder sonstige Umstände iSd § 303 Abs 1 BAO hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden. Eine andere rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen bzw eine unterschiedliche Beweiswürdigung seien keine neuen Tatsachen und rechtfertigten keine Wiederaufnahme, da auch der Abgabenbehörde im

wiederaufgenommenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren zur Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren vertreten werde (Verweis auf *Ritz*, BAO, 4. Aufl, § 303, Tz 24 und 46).

Zu den **USt-** und **KSt-Sachbescheiden** führte die Bf – auf das Wesentlichste zusammengefasst – aus, dass die AP die Nichtanerkennung des VSt-Abzuges einerseits damit zu argumentieren versuche, dass keine Gesamtüberschüsse aus der beabsichtigten Vermietung zu erwarten gewesen seien, im Jahr 2011 eine VSt-Berichtigung durchzuführen gewesen wäre und andererseits die Option zum steuerpflichtigen Verkauf der Liegenschaft nicht möglich sein solle. Die AP habe sich sehr große Mühe gegeben, die von der Finanzverwaltung anerkannte Prognoserechnung negativ darzustellen. Diese könne insgesamt lediglich als vorläufig betrachtet werden, da bei Erstellung weder die genauen Baukosten noch die genaue Zinsbelastung und auch nicht die endgültige Miete bekannt gewesen seien. Abgesehen davon wäre eine Liebhabereibeurteilung letztlich nur auf der Grundlage der tatsächlichen Ist-Zahlen vorzunehmen. Unabhängig davon sei eine Liebhabereibetrachtung iSd LVO gar nicht anzustellen, da es zu einer Betätigung iSd LVO gar nicht gekommen sei. Widersprüchlich sei der AP-Bericht auch hinsichtlich des Zeitpunktes der geforderten VSt-Berichtigung. Einerseits werde angeführt, dass im Jahr 2013 noch Vermietungsabsicht gegeben gewesen sei, andererseits werde ausgeführt, dass im Jahr 2011 die VSt zu berichtigen gewesen wäre. Die AP gehe zudem davon aus, dass die Option zur Steuerpflicht deshalb nicht möglich sei, da sich „*die Vermietung als unecht steuerfrei erwiesen*“ habe und die Aufwendungen zur Ausführung einer „*von der Steuer befreiten Tätigkeit bestimmt*“ gewesen seien. Die Vermietung für Wohnzwecke sei entweder steuerpflichtig oder, mangels Unternehmereigenschaft, gar nicht steuerbar. Die Aufwendungen seien nicht zur Ausführung einer von der Steuer befreiten Tätigkeit bestimmt gewesen. Der Hinweis des Finanzamtes auf § 6 Abs 1 Z 26 UStG sei daher verfehlt. Die Unternehmereigenschaft beginne bereits mit Vorbereitungshandlungen. In den Fällen, in denen eine Tätigkeit, die zu Umsätzen und damit zu einer unternehmerischen Tätigkeit führen sollte, im Vorbereitungsstadium steckenbleibe, sei die VSt-Abzugsberechtigung gegeben (vgl EuGH vom 29.2.1996, Rs C-110/94, *Inzo*). Das (spätere) Ergebnis der Tätigkeit des Steuerpflichtigen sei unbeachtlich, wenn er im Zeitpunkt eines Leistungsbezuges seine Absicht erkläre und durch Beweisanzeichen absichert, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Seine Absicht, steuerbare Umsätze vorzubereiten, entscheide (vgl idS EuGH 29.2.1996, C-110/94, *Inzo*). Die Unternehmereigenschaft ende erst dann, wenn die Tätigkeiten vollständig abgewickelt seien. Zur Unternehmenssphäre gehörten daher nicht nur die Veräußerung des Unternehmensvermögens, sondern auch nachträgliche Einnahmen und Ausgaben, die sich auf die unternehmerische Tätigkeit bezögen. Abwicklungsumsätze seien und blieben daher jedenfalls noch steuerhängig (Verweis der Bf auf *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar MwSt - UStG 1994, § 12, Anm 49, § 2 Anm 304/2; *Ruppe/Achatz*, UStG, § 2, Anm 142 und 145). Der Unternehmer könne bis zur Beendigung der

Unternehmereigenschaft, wozu auch Abwicklungsumsätze gehörten, für jeden einzelnen Liegenschaftsverkauf zur Steuerpflicht optieren. Darüber hinaus verwies die Bf auch auf das VwGH-Erk vom 20.4.2006, 2006/15/0020, welches zu einem ähnlich gelagerten und vergleichbaren Fall ergangen sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** jeweils vom **20.4.2017** wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 18.1.2017 als unbegründet ab. Hinsichtlich der Beschwerde gegen die USt- und KSt-Wiederaufnahmsbescheide führt das Finanzamt aus, dass im AP-Bericht vom 19.12.2016 erstmals Feststellungen getroffen worden seien, die die Daten der Prognoserechnung der Bf widerlegten. Diese stellten neue Tatsachen iSd § 303 BAO dar (Verweis auf UFS 31.3.2009, RV/0199-W/07). Hinsichtlich der USt- und KSt-Sachbescheide argumentierte das Finanzamt, dass die Annahme der Bf, wonach die Vermietung für Wohnzwecke entweder steuerpflichtig oder mangels Unternehmereigenschaft gar nicht steuerbar sei, unvollständig sei. Die Vermietung für Wohnzwecke könne – wie der VwGH in st Rsp judiziere (Verweis auf das Erk vom 30.4.2015, Ra 2014/15/0015) in bestimmten Fällen auch unecht steuerbefreit sein. Eine solche Konstellation habe sich im Beschwerdefall im Jahr 2011 ergeben, als die in Rede stehende Tätigkeit in eine verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum „gekippt“ sei. Die auf der genannten Prämissen aufbauende Schlussfolgerung der Bf bzw der Hinweis auf § 6 Abs 1 Z 26 UStG sei dementsprechend verfehlt und somit unzutreffend. Im Falle einer unecht steuerbefreiten Vermietung gelangten Art 136 lit a MwStSyst-RL und § 6 Abs 1 Z 26 UStG zur Anwendung. Das von der Bf ins Treffen geführte VwGH-Erkenntnis 20.4.2006, 2006/15/0020, sei nicht einschlägig, weil diesem keine (anders als im vorliegenden Fall) unecht steuerbefreite Tätigkeit zugrunde gelegen sei.

Mit Schriftsatz vom **22.5.2017** beantragte die Bf die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das BFG und brachte – zusätzlich zum bisherigen Vorbringen – vor, dass die Prognoserechnung der Bf keinesfalls widerlegt worden sei. Darüber hinaus stellten die Würdigung einer bereits im abgeschlossenen Verfahren vorliegenden Planungsrechnung durch die AP keine neuen Tatsachen dar. Betreffend der KSt- und USt-Sachbescheide bleibe auch in der Beschwerdevorentscheidung offen, welche unecht steuerfreie Vermietung vorliegen solle. Das Finanzamt habe die Unternehmereigenschaft im Verfahren ausdrücklich anerkannt. Die Behauptung der belangten Behörde, dass sich im Jahr 2011 eine Konstellation ergeben habe, wodurch die in Rede stehende Tätigkeit in eine verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum „gekippt“ sei, bleibe unbegründet und nicht nachvollziehbar. Zurückzuweisen sei auch deren Behauptung, dass das VwGH-Erk 2006/15/0020 nicht einschlägig sei.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf ist eine seit **29.3.2007** bestehende **Privatstiftung** nach dem PSG. Gem Punkt 3.1 der Stiftungsurkunde vom 13.3.2007 sowie der aktualisierten vom 6.12.2013 fungiert Mag. ***2*** als Erststifter und die ***9*** GmbH, FN ***10***, bei der der Erststifter als Alleingesellschaftergeschäftsführer von 13.3.2007 bis zur amtswegigen Löschung der GmbH im Firmenbuch am 30.6.2018 tätig war, als Zweitstifterin.

Gem § 1 Abs 1 PSG ist eine Privatstiftung iSd Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Sie genießt Rechtspersönlichkeit.

Die Bf **erwarb** am **30.7.2007** das **Grundstück** .***3***/5, EZ ***4***, KG ***5***, ***1***, Bezirk Viktring, 9073 Klagenfurt, wobei der Kaufpreis 238.946 Euro für 1.227 m² (195/m² Euro) betrug.

Am 30.10.2007 wurde beim Magistrat Klagenfurt ein Baubewilligungsansuchen für die Errichtung eines Wohnhauses mit Garagen, Swimmingpool und Einfriedung eingebracht. Laut Baubeschreibung sollte das Bauobjekt aus einem zweigeschoßigen Hauptgebäude mit angebautem eingeschößigen Wellnessbereich sowie einer Garage für 3 KFZ bestehen. Im Gartenbereich sollte ein Swimmingpool mit mobiler Überdachung sowie ein Gartengerätelager errichtet werden. Die Nutzflächen wurden in der Baubeschreibung wie folgt angegeben: KG 153,30 m², EG 210 m², OG 159,36 m², Garage 94,35 m², in Summe 617,70 m².

Die Liegenschaft sollte in weiterer Folge an den Erststifter, Mag. ***2***, vermietet werden.

Am 9.6.2009 wurde beim Finanzamt das Formular U12 Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ab 2008 und das Formular U15 Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer mit der Begründung „*Errichtungskosten für Gebäude mit Vermietungsabsicht*“ eingereicht.

Am 13.1.2010 wurde das Grundstück durch Ankauf eines Trennstücks im Ausmaß von 94 m² erweitert, wobei der Kaufpreis 17.860 Euro (190,- Euro pro m²) betrug.

Am 20.9.2011 wurde beim Magistrat Klagenfurt ein Ansuchen um Erteilung der Änderungsbewilligung für das Bauvorhaben eingebracht. Die beantragten Änderungen betrafen die Verschiebung der Einfriedung und des Einfahrtstors, den Entfall des Badehauses und einer außenliegenden Stiege in das Kellergeschoß. Die Vergrößerung des Herrenzimmers, die Verkleinerung der Garage und der Entfall des Obergeschoßes über dem Herrenzimmer

wurden ua auch beantragt. Die neu geplanten Nutzflächen wurden wie folgt angegeben: KG 171,32 m², EG 221,01 m², OG 157,25 m², Garage 87,62 m², in Summe 637,20 m².

Durch den Magistrat Klagenfurt erfolgten Begehungen der Baustelle. Aus Vermerken des Kontrollorganes sind folgende Baufortschritte ersichtlich: 5.10.2009 Wohnhaus im Rohbau errichtet, 2.3.2011 Wohnhaus und Garage putzfertig errichtet.

Am **28.11.2012** wurde die **letzte Rechnung** für den Neubau verbucht, danach wurden keine weiteren Investitionen zur Fertigstellung des Gebäudes in der Buchhaltung erfasst.

Laut Angaben der Bf bestehe seit mindestens **November 2013** auch die **Absicht**, die Liegenschaft zu **verkaufen** und im Falle des Verkaufes zur Steuerpflicht zu optieren.

Am **28.11.2013** erfolgte im Rahmen einer **Nachschau** durch das Finanzamt eine Begehung der Liegenschaft. In dem darüber aufgenommenen Aktenvermerk wurde festgehalten, dass die Fertigstellung in wenigen Wochen bzw Monaten möglich sein sollte und dass über einen Makler sowohl ein Käufer als auch ein Mieter gesucht wird.

Laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 3.11.2016 waren die Fertigstellung des Bauvorhabens und der Beginn der Vermietung für das Jahr 2012 geplant. Aufgrund von finanziellen Schwierigkeiten der Privatstiftung verzögerte sich die Fertigstellung. Letztendlich wurde das Gebäude nicht fertiggestellt und am **21.5.2015 verkauft**.

Für die Errichtung des Gebäudes beantragte die Bf einen **VSt-Abzug iHv 240.845,25 Euro (2008-2013)**.

Beim **Verkauf** der Liegenschaft im Jahr 2015 stellte die Bf **USt iHv 128.333,33 Euro** in Rechnung.

Über das Vermögen des Erststifters wurde am **16.11.2015** beim LGZ Graz ein **Insolvenzverfahren** zu *****12***** eröffnet.

Am 15.12.2015 fassten die Stiftungsvorstandsmitglieder den Beschluss, die Bf gem § 35 Abs 2 Z 2 PSG aufzulösen, da die Bf über keine liquiden Mittel mehr verfügte, der Verkauf der der Bf gehörenden Vermögenswerte (inkl der Liegenschaft Viktring) die Verbindlichkeiten nicht zur Gänze decken konnte und somit der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar war.

Es war somit festzustellen, dass sich aus der Vermietung des ggst Objektes innerhalb eines Zeitraumes von 20 bzw 23 Jahren von Anfang an kein gesamtpositives Ergebnis hätte erwirtschaften lassen.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellung, dass nicht festgestellt werden kann, dass die Bf die Absicht hatte, die Vermietung der Liegenschaft bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses zu beginnen bzw fortzusetzen, gründet sich auf folgende Umstände:

Die Bf wurde mit Ergänzungsersuchen bzw Vorhalten vom 6.9.2011, 14.11.2011, 28.11.2013, 20.1.2014 etc aufgefordert, den Nachweis zu erbringen, dass die streitggst beabsichtigte Vermietungstätigkeit auf einen unbegrenzten Zeitraum, zumindest jedoch bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses geplant war.

In ihren Vorhaltsbeantwortungen bzw Schriftsätzen an das Finanzamt (zB am 12.10.2011, 18.10.2011, 25.10.2011, 22.12.2011, 19.11.2013, 20.12.2013, 12.6.2014, 3.11.2016) führte die Bf zu dieser Frage aus, sie hätte eine nachvollziehbare, jedes Mal an die jeweils aktuellen Verhältnisse angepasste Prognoserechnung vorgelegt, der Erststifter wäre in der Lage, eine Miete iHv 30.000 Euro p.a. aus seinem bestehenden Vermögen zu bestreiten. Im Schriftsatz vom 3.11.2016 führte die Bf aus, dass sich aus in der Besprechung mit dem Betriebsprüfer ausführlich dargelegten und geschilderten Gründen die finanzielle Situation der Bf derart entwickelt habe, dass sich die Fertigstellung und damit der Beginn der Vermietung verzögert hätten und letztlich das Haus, mangels Liquidität der Bf, nicht habe fertig gestellt werden können. Zur geplanten Vermietung sei es daher nicht gekommen, dh eine Vermietungstätigkeit habe letztlich nie stattgefunden. Letztlich verbleibe USt-lich der Sachverhalt, dass die Privatstiftung ein Wohnhaus in Vermietungsabsicht errichtet und die auf die Errichtungskosten entfallenden VSt-Beträge geltend gemacht habe. Die Bf habe das Wohnhaus verwertet und mit USt verkauft.

Diese Ausführungen vermögen die von der Bf gewünschte Feststellung aus folgenden Gründen nicht zu begründen:

Der Bf obliegt es, für das Vorliegen der genannten Absicht bzw Planung den Nachweis zu erbringen. Seitens der Bf wurden bis auf die (revidierten) Prognoserechnungen – vom 12.10.2011 bzw vom 20.12.2013, nach denen die Bf auf einen Gesamtüberschuss iHv 75.232,81 bzw 4.451,11 Euro kommt – keinerlei Nachweise für eine Absicht, die Vermietung bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, beigebracht.

Maßgeblich ist die ursprüngliche Planung des Steuerpflichtigen.

Wie bereits dargestellt, wurde das Wohnhaus nie fertiggestellt und deshalb wurden daraus auch nie Mieteinnahmen lukriert.

Ein solcher Gesamtüberschuss dieses Luxusobjekts – wie von der Bf auch nicht bestritten – war bei dieser Form der Bewirtschaftung gar nicht möglich. Der bloße Hinweis der Bf auf eine Verschlechterung der finanziellen Situation der Bf sowie auf die Verzögerung der Fertigstellung

der Liegenschaft Viktring und damit der Vermietung an den Erststifter ist nicht geeignet, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung von vornherein auf einen unbegrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Unmöglichkeit der Vermietung erst nachträglich, insb durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Der äußere, objektive Sachverhalt spricht vielmehr hinsichtlich der ursprünglichen Planung der Bf für das Gegenteil. Das Vorbringen der Bf ist nicht geeignet, nachvollziehbar darzulegen, dass die Bf ursprünglich geplant hatte, die Vermietung (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses zu beginnen und dann weiter zu betreiben. Auch die von der Bf vorgelegten Prognoserechnungen vom 12.10.2011 sowie vom 20.12.2013 erweisen sich nicht als zur Begründung der behaupteten Gesamtüberschussabsicht geeignet. Sie sind aus folgenden Überlegungen unvollständig, unschlüssig und nicht nachvollziehbar: Leerstellungs- und Instandhaltungskosten fehlen bzw sind mit 5.000,- Euro für 23 Jahre äußerst niedrig bemessen, Mietindexierung, laut 2011-Planrechnung soll mit der Vermietung 2012 begonnen werden, laut 2013-Prognoserechnung soll erst ab 2014 vermietet werden. Im Gegensatz dazu erfüllt die von der belangten Behörde erstellte Prognose sämtliche der unten noch im Detail zu erläuternden Anforderungen.

Der am 21.5.2015 statt einer Vermietung erfolgte Verkauf der Liegenschaft erfolgte aus freiem Entschluss der Bf. Ein äußerer Anlass (im Sinne einer Unwägbarkeit) wurde nicht behauptet und ist nicht erkennbar. Dieser freiwillige Verkauf im Jahr 2015 erweist sich vielmehr als zusätzliches Indiz dafür, dass die Bf von vornherein die (latente) Absicht hatte, das unfertige Wohnhaus allenfalls auch anders als durch eine selbst betriebene Vermietungstätigkeit (bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses) zu verwerten bzw andere Formen der Verwertung der Liegenschaft als die Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses für sich nicht ausgeschlossen hätte.

Ein weiteres Indiz hierfür ist schließlich die Tatsache des Verkaufes der Liegenschaft im Jahr 2015 selbst.

Die Absicht der Vermietung bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses ist hier in keiner Weise erkennbar und wird auch durch die Ausführungen der Bf nicht aufgezeigt. Die Bf konnte angesichts des Umstandes, dass das Wohnhaus nicht vermietet werden konnte bzw daraus keine Mieteinnahmen erzielt wurden, jedenfalls nicht damit rechnen, dass es aus dieser „Vermietung“ jemals zu Einnahmenüberschüssen und damit (innerhalb von max 20 bzw max 23 Jahren) zu einem Gesamtüberschuss kommen würde. Das beschwerdeggst nicht fertiggestellte Wohnhaus ermöglichte allerdings jegliche mögliche Verwertung. Der Umstand der Nichtnutzbarkeit der Liegenschaft Viktring aufgrund des unfertigen Zustandes über viele Jahre (vom Kauf der Liegenschaft 2007 bis zum Verkauf 2015) spricht vielmehr dafür, dass die Bf auch eine andere Verwertung der Wohnung (etwa durch Verkauf) ernsthaft in Erwägung zog.

2. Rechtslage

Das Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – **BAO**), idF BGBl I 2013/14, lautet auszugsweise:

„**Wiederaufnahme** des Verfahrens.

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- a) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

[...]

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – **KStG 1988**) idF BGBl I 2007/24, lautet auszugsweise:

„**EINKOMMEN**

Allgemeine Vorschriften

Einkommen, Einkommensermittlung

§ 7.

[...]

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn

das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.“

Das Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – **UStG 1994**), idF BGBl 1996/201, lautet auszugsweise:

„Unternehmer, Unternehmen

§ 2. (1) *Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*

[...]

(5) *Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt*

- a) *die von Funktionären im Sinne des § 29 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 in Wahrnehmung ihrer Funktionen ausgeübte Tätigkeit;*
- b) *eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).*

[...]“

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (**Liebhabereiverordnung – LVO**) idF BGBl II 1999/15, lautet auszugsweise:

„Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 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. [...]

(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 (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind 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. [...]

[...]

§ 2.

[...]

(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 (Ausgaben).

[...]

Umsatzsteuer

§ 6.

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. bzw Spruchpunkt II. (Abweisung bzw Abänderung)

a.) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend KöSt 2010, 2012 bis 2015 sowie USt 2011 bis 2015

Im Rahmen der die Jahre 2010 bis 2015 umfassenden abgabenbehördlichen **Prüfung** wurden dem Finanzamt erstmals folgende in Tz 3 und 4 des AP-Berichtes vom **19.12.2016** festgehaltenen, von den zum Nachweis der Ertragsfähigkeit des neu zu errichtenden Objekts Viktring von der Bf am 12.10.2011 sowie am 20.12.2013 erstellten Prognoserechnungen divergierende nähere Umstände bekannt:

1. Sowohl die **Anschaffung** des Baugrundstückes als auch das Ansuchen um Baubewilligung wurde im Jahr **2007** vollzogen, somit hätte die Prognoserechnung der Bf auch dieses Jahr **miteinzubeziehen** gehabt. Tatsächlich setzte die Bf in ihrer Prognoserechnung 2011 den Anlaufzeitraum (Beginn des absehbaren Zeitraumes) erst ab dem Jahr 2009 an. In der Prognoserechnung 2013 ab 2008.

2. Erst durch die AP konnte bei Überprüfung der **Anschaffungskosten** festgestellt werden, dass die Werte der Planungsrechnung nicht mit den tatsächlichen Kosten übereinstimmen.

3. Das **Anlagenverzeichnis** 2011 weist am Konto 07100 „Anlagen in Bau“ Anschaffungskosten von 1.048.416,32 Euro und am Konto 07000 „Anzahlungen f. Sachanlagen“ Anschaffungskosten von 56.425,83 Euro aus.

Das Anlagenverzeichnis 2012 weist Zugänge für das Jahr 2012 iHv 32.808,32 Euro aus.

4. Im Jahr 2012 erfolgte eine **Teilwertabschreibung** iHv 330.431,67 Euro, die sich wie folgt aufgliedert:

€ 16.388,94 auf Konto 07000 „Anzahlungen f. Sachanlagen“

€ 312.042,73 auf Konto 071000 „Anlagen in Bau“ – Baumeisterarbeiten

Somit ergeben sich **abschreibbare Anschaffungskosten** iHv 1.237.650,47 Euro (inkl 100.000,- Euro für die Fertigstellung) für die Planungsrechnung 2013 und Anschaffungskosten iHv 1.057.914,97 Euro für die Planungsrechnung 2011 (bei Berücksichtigung der Investitionen bis August 2011).

Ergänzend ist noch zu erwähnen, dass im Jahr 2013 eine weitere Teilwertabschreibung iHv 300.000,- Euro am Konto 071000 „Anlagen im Bau“ vorgenommen wurde.

Basierend auf den Ergebnissen der AP hat die belangte **Behörde** eine **eigene Prognoserechnung** erstellt.

Diese neuen Tatsachen haben dazu geführt, dass das Finanzamt festgestellt hat, dass die von der Bf eingereichte **Prognoserechnung falsch** war. Richtigerweise führt die Prognoserechnung über einen Zeitraum von 21 bzw 23 Jahren nicht zu einem Gesamtüberschuss.

Das Finanzamt ist aufgrund dessen zu Recht von **Liebhaberei** ausgegangen.

Nach der st Rsp des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ bezieht sich damit auf den **Wissensstand** (insb auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des **jeweiligen Veranlagungsjahres**. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente **bekannt** waren (vgl VwGH 20.5.2022, Ra 2022/15/0034 mwN).

Da somit die Kenntnis der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gewordenen Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte, erweist sich daher die Verfügung der **Wiederaufnahme** des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO durch das Finanzamt als **zulässig**.

b.) Liebhabereiprüfung

Die Liebhaberei hat ihre Wurzeln im ESt-Recht. Der Begriff der Liebhaberei wurde mangels gesetzlicher Definition durch die st Rsp des VwGH geprägt (s nur VwGH 27.11.1984, 83/14/0046 mwN). Danach ist eine steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle in Form der Liebhaberei dann anzunehmen, wenn es in objektiver Sicht unmöglich ist, aus der Tätigkeit einen Ertrag zu erzielen und in subjektiver Sicht das Streben nach Ertrag fehlt. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle setzt nach dieser VwGH-Rsp somit objektive Ertragsfähigkeit (= Gewinn- oder Überschusserzielungsmöglichkeit) und subjektive Ertragsabsicht, auf die anhand von objektiven Kriterien geschlossen werden kann, voraus (*Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG, 2016, § 7, Rz 177 mwN).

Wie der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen hat, handelt es sich bei der Frage, ob und wann eine **Tätigkeit objektiv geeignet** ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, um

eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende **Tatfrage**, für deren Beantwortung die allgemeinen Regeln über die objektive **Beweislast** zum Tragen kommen, und welche das BFG in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007; 19.3.2013, 2010/15/0106 mwN). Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den **Denkgesetzen** und dem allgemeinen menschlichen **Erfahrungsgut** zu prüfen ist (vgl nur VwGH 3.6.2022, Ra 2020/13/0040; 29.6.2016, 2013/15/0205).

Aufgrund von erzielten Verlusten ist die gesetzlich bestehende **Liebhabereivermutung** nur durch eine **Prognoserechnung**, die die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung nachweist, zu **widerlegen** (vgl BFG 13.7.2016, RV/2100013/2014; s BFG 9.2.2016, RV/2100118/2014).

Die **Besonderheit** des konkreten **Beschwerdefalles** besteht darin, dass die Betätigung, deren Eigenschaft als Einkunftsquelle zum Zwecke der rechtlichen Beurteilung einer Zulässigkeit der Berücksichtigung der vor ihrer Aufnahme angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten und abzugsfähige VStn beurteilt werden musste, tatsächlich **nie aufgenommen** wurde. Auch die der belangten Behörde bzw dem BFG gestellte Aufgabe einer Einschätzung, mit welchen Mieterträgen die Bf realistisch rechnen durfte, als sie das zu vermietende Objekt erwarb, mit welchen Aufwendungen und Ausfällen typischerweise zu rechnen sein würde und in welchem Maße sich die Erträge typischerweise verändern würden, stellten von der Behörde auf der Tatsachenebene zu beantwortende Sachfragen dar (vgl VwGH 31.3.2004, 2003/13/0151).

War der Bf nämlich die Vermietung der Liegenschaft Viktring zu den von ihr gewünschten Bedingungen nicht gelungen, dann konnten der zum Zweck der Beurteilung einer entfalteten Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle zu fingierenden Vermietung der Liegenschaft nicht solche Modalitäten unterstellt werden, wie sie den – **nicht realisierten** – Wünschen und Vorstellungen der Bf entsprochen hätten, sondern nur solche, die den **realen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen** zum Zeitpunkt des Erwerbs des zu vermietenden Objektes durch die Bf möglichst nahe kamen. Die im Beschwerdefall damit abverlangte Feststellung hypothetischer Sachverhalte ließ zwangsläufig eine entsprechende **Bandbreite** von Sachverhaltsannahmen zu, denen eine Rechtswidrigkeit der behördlichen Sachgrundlagenermittlung nur im Falle eines auffälligen Widerspruches der dazu angestellten Überlegungen gegen die Lebenserfahrung oder die Denkgesetze anhaften könnte. Ein solcher Widerspruch liegt in casu nicht vor (vgl VwGH 31.3.2004, 2003/13/0151).

Prognose (Prognoserechnung)

Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen. Werden – wie im Beschwerdefall – bei einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung Verluste (Werbungskostenüberschüsse) erzielt und ergeben sich deshalb **Zweifel** an der **Einkunftsquelleneigenschaft**, so hat der sich Betätigende eine Prognose mittels Prognoserechnung darüber abzugeben, dass die Betätigung unter der Annahme **gleich bleibender** Bewirtschaftung (**Tätigkeit**) nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem **absehbaren (überschaubaren) Zeitraum** einen Gesamtgewinn (**Gesamtüberschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt. Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden **schlüssig** und **nachvollziehbar darzulegen** (zB VwGH 29.5.2018, Ra 2016/15/0046; 29.3.2017, Ra 2015/15/0042).

Die Prognoserechnung hat folgende **Mindestanforderungen** zu umfassen (vgl BFG 11.10.2018, RV/5101800/2015 mit Hinweisen auf VwGH-Rsp):

1. die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten **Einnahmen** und tatsächlich angefallenen **Ausgaben** (Aufwendungen)
2. die bis zum Ablauf des absehbaren (überschaubaren) Zeitraumes noch zu **erwartenden** Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen)
3. zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung
4. Ansatz von **Instandhaltungs-, Instandsetzungs- bzw Reparaturaufwendungen** (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171)
5. Ansatz der **AfA** ab Erwerb des Gebäudes
6. Beurteilung der **Plausibilität** anhand nachfolgend eingetretener Umstände
7. **Mietausfallswagnis**

Der VwGH hat bereits wiederholt erkannt, dass eine Prognose in Zweifel zu ziehen ist, wenn bei den prognostizierten Einnahmen ein gewisses **Mietausfallsrisiko nicht berücksichtigt** wurde oder Aufwendungen für Reparaturen bzw Sanierungsmaßnahmen (zB VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117; 5.5.1992, 92/14/0006) nicht angesetzt wurden.

Zum einen muss die Prognoserechnung plausibel und nachvollziehbar sein. Der Nachvollziehbarkeit wird durch Aufschlüsselung der Prognoserechnung nach Instandhaltung, Abschreibung, Zinsen und sonstigen Werbungskosten Rechnung getragen, wobei alle objektiv

zu erwartenden Aufwendungen aus der Vermietungstätigkeit, die Werbungskosten darstellen, in der Prognoserechnung zu berücksichtigen sind.

Daneben sind **künftige Instandhaltungskosten** unter Miteinbeziehung von Alter und Zustand des Gebäudes bzw unter Einbeziehung der Literatur zur Liegenschaftsbewertung ebenso in der Prognoserechnung darzustellen wie Fremdfinanzierungskosten unter Beachtung des Tilgungsplans.

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die bereits für das **erste Jahr** in eklatantem Ausmaß von **anderen Werten** ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose **belegt** daher **nicht** die **Ertragsfähigkeit** der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (vgl VwGH 29.5.2018, Ra 2016/15/0046 mwN).

Die Abgabenbehörde bzw das BFG hat anhand der vom Vermieter erstellten Prognoserechnung zu beurteilen, ob die Vermietungstätigkeit in einem absehbaren (**überschaubaren**) **Zeitraum** einen **Gesamtüberschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Eine Kriterienprüfung ist bei der „kleinen Vermietung“ nicht vorzunehmen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Im **Beschwerdefall** ist auch seitens des BFG zu beanstanden, dass die Bf trotz des langen Prognosezeitraumes von 20 bzw 23 Jahren keine Aufwendungen (bzw insgesamt lediglich 5.000,- Euro in 23 Jahren) für **Reparaturen** bzw **Sanierungsmaßnahmen** in ihrer Prognoserechnung angesetzt hat, die sie finanziell trafen. Solche Belastungen fallen nach der st Jud des VwGH nicht unter den Begriff der Betriebskosten und können daher nicht auf den Mieter übergewälzt werden (vgl VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055; 5.5.1992, 92/14/0027).

Ein **weiteres Indiz** dafür, dass die Prognose einer möglichst raschen Vermietung von Anfang an nicht vorgelegen sein konnte, liegt darin, dass **ursprünglich** laut dem Protokoll über die Vorstandssitzung der Bf vom 29.11.2007 bereits mit **1.4.2008** mit einer **Vermietung** gerechnet wurde, also in vier Monaten bzw acht Monate nach dem Kauf der (unbebauten) Liegenschaft. All diese Planungen sind extrem unschlüssig, auch vor dem Hintergrund, dass in den Wintermonaten bzw der kalten Jahreszeit die Fertigstellung eines Hauses mit über 600 m² Nutzfläche überaus unplausibel ist.

Darüber hinaus hat die Bf mehrmals im Rahmen von Vorhalteverfahren die Gelegenheit erhalten, ihre Planungs- bzw Prognoserechnungen zu revidieren. ZB hat die belangte Behörde die Bf im Aktenvermerk zur Nachschau am 28.11.2013 darauf hingewiesen, dass bei der

Prognoserechnung Instandhaltungskosten und ein **Mietausfallwagnis** berücksichtigt werden müssen. Mit Vorhalt vom 20.1.2014 forderte das Finanzamt die Bf auf, zu beantworten, 1. wie hoch die Anschaffungskosten sind und wie diese berechnet wurden, 2. wie die AfA errechnet wurde (Außenanlagen, Schwimmbad, Einrichtung, Technik sind mit einer höheren AfA anzusetzen), 3. wie die Zinsen berechnet wurden (Einforderung eines Tilgungsplans der Bank), 4. die von der Bf angenommene jährliche Steigerung von 2,5% bei der Miete erschien der belangten Behörde „unrealistisch hoch“, 5. wie die **Miete** errechnet wurde und dass 6. spätestens ab dem 15. Jahr **Instandhaltungskosten** anzusetzen wären (2-3% der Anschaffungskosten).

Bereits im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 6.9.2011 am 12.10.2011 wies die Bf darauf hin, dass die **Wohnung ***13***** im Jahr 2011 „aus Unabwägbarkeiten (mangelnde Liquidität in der Stiftung) **verkauft** werden musste“. Dies ist einmal mehr ein Hinweis, dass die Bf bereits viel früher als erst im Jahr 2015 mit **Liquiditätsproblemen** zu kämpfen hatte.

Die erwähnten Unrichtigkeiten bzw Unstimmigkeiten der Prognoserechnung der Bf sind geeignet, die Glaubwürdigkeit der Überschusserzielungsabsicht der Bf zu verneinen.

Wird die „Vermietung“ von der Abgabenbehörde bzw vom BFG als Liebhaberei beurteilt, so ist sie stets insgesamt, also von Beginn bis zu ihrer Beendigung bzw bis zur Änderung der Art der Bewirtschaftung Liebhaberei anzunehmen (**Insgesamt-Liebhaberei**).

Unwägbarkeiten

Sollte die Bf mit dem Hinweis in ihrem Schreiben vom 3.11.2016, wonach sich ihre finanzielle Lage in den Jahren vor der Veräußerung des Wohnhauses verschlechtert habe, eine vermeintliche Unwägbarkeit ins Treffen zu führen, so ist ihr zu erwidern, dass es sich aus folgenden Gründen um keine solche iSd der VwGH-Jud handeln kann: die **Verschlechterung der Liquidität** ist zu jenen Umständen zu zählen, die zu den allgemeinen Bedingungen des Wirtschaftslebens gehören, bzw sind Ausfluss des „Unternehmerrisikos“ (vgl VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139). Ist ein Ereignis Folge einer – wie im Beschwerdefall – von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten, so liegt keine Unwägbarkeit, sondern typisches **Vermietungsrisiko** vor (VwGH 23.10.1990, 90/14/0086).

Aber selbst finanzielle Schwierigkeiten der Bf könnten nur Bedeutung erlangen, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Erfolg zu erwarten gewesen wäre. Aus den vorgelegten Unterlagen ist ein solcher Gesamterfolg aber nicht ableitbar. Die von der Bf aufgestellten Prognosen haben sich vor dem Verkauf der Liegenschaft nicht erfüllt und es wäre auch nach dem Verstreichen des absehbaren (überschaubaren) Zeitraumes von 20 bzw 23 Jahren bei gleichbleibender

Bewirtschaftung **kein positives Gesamtergebnis** zu **erwarten** gewesen, wie die belangte Behörde zu Recht ausführt.

Wie bereits in den Feststellungen bzw in der Beweiswürdigung ausgeführt, ist der Bf der **Nachweis**, dass ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellte und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat, **nicht gelungen**. Kann der Vermieter (Bf) aber diesen Nachweis nicht erbringen, so stellt die „kleine Vermietung“ – mangels Angemessenheit der Zeitrelation – von Beginn an Liebhaberei dar. Für den Nachweis ist ein **strenger Maßstab** anzulegen (vgl BFG 30.9.2021, RV/7103016/2019).

Es ist daher nach dem **Gesamtbild** der Verhältnisse davon auszugehen, dass die verfahrensggst (beabsichtigte) **Vermietungstätigkeit** von **vornherein** nur (latent) **zeitlich begrenzt** geplant war.

Vorbereitungsphase

Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme derwerbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige **zielstrebig** auf die Betriebseröffnung **hinarbeitet**. Bei der Beurteilung der Zielstrebigkeit ist daher die Vorgangsweise des Abgabepflichtigen dahingehend zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, also im Wesentlichen um die Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich (VwGH 19. 3. 2008, 2007/15/0134; 7.6.2005, 2001/14/0086). Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die **eindeutige Absicht** der künftigen **Betriebseröffnung** erweislich ist. In Zweifelsfällen ist anhand objektiver, **äußerer Merkmale** und Umstände darzulegen, dass die geplante Tätigkeit die Kriterien einer selbstständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit erfüllt (BFH 8.3.2001, V R 24/98; 22.3.2001, V R 46/00).

Entsprechendes gilt für die **USt-liche** Beurteilung einer Betätigung in der Vorbereitungsphase. VStn können bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen iSd § 2 Abs 1 UStG erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus noch der Umstand, dass er die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Es müssen vielmehr über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit „**ziemlicher Sicherheit**“ feststeht, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werden wird.

Es sind nur solche Vorbereitungshandlungen zur Begründung der Unternehmereigenschaft geeignet, die in einem **unmittelbaren, konkreten sachlichen und zeitlichen Zusammenhang** zur Ausführung des ersten Umsatzes stehen.

Im ggst Fall lagen **keine bindenden Vereinbarungen**, in denen die Vermietungsabsichten der Bf ihren Niederschlag gefunden hätten, vor. Was sonstige, über Absichtserklärungen hinausgehende Umstände anlangt, so muss die Bf gegen sich insb gelten lassen, dass das streitggst Objekt nie vermietet wurde, sodass von einem bloß vorübergehenden Zustand der Einnahmenlosigkeit, wie er sich zB iZm einer Erstvermietung ergeben mag, keine Rede sein kann.

c.) Zu den KSt-Sachbescheiden

Auch bei Körperschaften wie der verfahrensggst Privatstiftung wird gem § 1 Abs 2 LVO eine Betätigung bei Anfallen von **Verlusten** dahingehend untersucht, ob die Verluste

- aus der Bewirtschaftung von **Wirtschaftsgütern** entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigenen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder
- aus Tätigkeiten rühren, die **typischerweise** auf eine besondere in der **Lebensführung** begründete Neigung zurückzuführen sind.

Der Begriff der „Liebhaberei“ ist weder im EStG noch im KStG ausdrücklich geregelt. Für den Bereich der KöSt ergibt sich die steuerliche Unbeachtlichkeit von Lieberhabereiverlusten aus dem **Verweis** des **§ 7 Abs 2 KStG** auf die Einkünftedefinition des § 2 EStG. Danach ist für die Ermittlung des KöSt-pflichtigen Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte iSd EStG auszugehen (vgl zB VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030).

Nach der LVO sind die Grundsätze der Liebhaberei auch auf die Belange der KöSt anzuwenden. Für Körperschaften wie Stiftungen ist Liebhaberei nur für die Fälle des § 1 Abs 1 und § 1 Abs 2 Z 1 und 3 LVO denkbar.

d.) Zu den USt-Sachbescheiden

Nach § 6 LVO kann im USt-Recht nur dann von einer Liebhabereitätigkeit ausgegangen werden, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern der privaten Lebensführung, aus einer mit einer besonderen Neigung verbundenen Tätigkeit oder bei der „kleinen Vermietung“ entstehen.

Liebhaberei im USt-lichen Sinn ist dann anzunehmen, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt **nicht erwirtschaftet** werden können, sodass eine Person dann nicht Unternehmerin iSd UStG ist, wenn ihre Tätigkeit auf Dauer gesehen und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (VwGH 22.2.2017, Ra 2016/13/0047, 17.9.1996, 95/14/0052).

USt-lich ist Liebhabe

Der für das **ESt**-Recht entwickelte Begriff der Liebhabe

Der VwGH hat im Erk vom 16.2.2006, 2004/14/0082, aufgezeigt, dass USt-liche Liebhabe

2007 erwarb die Bf die Liegenschaft Viktring inkl USt. Wie bereits ausführlich dargestellt, besteht aufgrund der auch USt-lich von Beginn an gegebenen Liebhabe

Der **USt-Bescheid** für das Streitjahr **2011** ist jedoch durch das BFG **abzuändern**, da sich – entgegen der Annahme der belangten Behörde – nichts an den wirtschaftlichen Verhältnissen in diesem Jahr geändert hat (insb keine Änderung der Bewirtschaftungsart) und deshalb keine VSt-Korrektur gem § 12 Abs 11 UStG vorzunehmen war.

Nach den Bestimmungen des § 12 Abs 10 und Abs 11 UStG kann eine Änderung der Verhältnisse, die für den VSt-Abzug maßgeblich waren, zwar nach den dort geregelten Voraussetzungen zu einer Berichtigung des VSt-Abzuges führen. Da die geplante Vermietung des genannten Wohnhauses als Liebhabe

maßgeblichen **Verhältnisse** iSd § 12 Abs 3 UStG im Zeitpunkt der Leistung sowohl in tatsächlicher als auch rechtlicher Hinsicht gerade **unverändert** geblieben, weshalb nach der bestehenden Gesetzeslage kein Raum für eine VSt-Berichtigung bleibt (zB VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084).

Hinsichtlich der **USt-Streitjahre 2012 bis 2015** ist die Beschwerde aufgrund der durch die Liebhabereibeurteilung fehlenden Unternehmereigenschaft **abzuweisen**.

Auch mit dem Hinweis der Bf im Beschwerdeschriftsatz unter wörtlicher Wiedergabe der Entscheidungsgründe des **VwGH-Erk vom 20.4.2006, 2006/15/0020**, – „*ergangen zu einem ähnlich gelagerten und vergleichbaren Fall*“ – ist für die Bf nichts zu gewinnen. Zunächst ging es in der zitierten VwGH-Entscheidung nicht wie im Beschwerdefall um eine **unbebaute Liegenschaft**, auf der dann durch den Abgabepflichtigen ein Wohnhaus errichtet wurde, das dann vermietet werden sollte, sondern, um ein bereits bebautes Grundstück mitsamt darauf befindlicher **Fremdenpension**. Die damaligen Bf wollten nach einem im Frühjahr 1992 beginnenden Umbau, voraussichtlich im Jahr 1993 eine Fremdenpension eröffnen. In den USt-Erklärungen der Jahre 1990 bis 1997 wurden ausschließlich VSt-Beträge (darunter im Jahr 1995 für Projektierungs- und Planungsarbeiten eines „Hotel- und Veranstaltungszentrums“) in Ansatz gebracht. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung erging ein Vorhalt, den die Bf dahingehend beantworteten, dass auch ein **(kleinerer) Bau** nach den Plänen des Baumeisters wegen **Fehlens** der hierfür erforderlichen **finanziellen Mittel** nicht realisiert werden könne. Mit USt-Bescheid für das Jahr 1998 wurden die beantragten **VSt nicht anerkannt**. Zugleich nahm das Finanzamt eine Berichtigung der VSt gem § 12 Abs 11 UStG vor. Anders als in casu erhoben die Bf des zitierten VwGH-Judikates (das damalige Rechtsmittel der) Berufung, in der sie vorbrachten, dass ein **Verkauf nie** ernstlich **beabsichtigt** gewesen sei. Der VwGH qualifizierte die angefallenen **Planungs- und Architekturleistungen** als einen verlorenen Aufwand. Der damit verbundene VSt-Abzug kann auf der Grundlage des dort festgestellten Sachverhaltes nicht im Wege einer VSt-Berichtigung rückgängig gemacht werden, weshalb bereits insofern das Finanzamt die Rechtslage verkannt hat. Betreffend die Berichtigung des VSt-Abzuges in Ansehung der den Bf anlässlich des Erwerbs der Fremdenpension in Rechnung gestellten VSt-Beträge und die Versagung der VSt-Abzüge judizierte der VwGH, dass an Hand des **wirtschaftlichen Zusammenhanges** im Zeitpunkt der Leistung zu beurteilen ist, ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch genommen werden. Die **Unternehmereigenschaft** bleibt nach diesem VwGH-Erk **erhalten**, solange die durch objektive Umstände erhärtete **Absicht** der **Fortführung** des Unternehmens, sei es durch Wiederaufnahme der Leistungserstellung oder durch Abwicklung, besteht. Die **Veräußerung** der Liegenschaft gehört nach dem VwGH **noch** zur **Unternehmenssphäre**.

Hier **übersieht** die Bf für den in concreto vom BFG zu lösenden Beschwerdefall – ähnlich wie zum oa **EuGH-Urteil Inzo** –, dass dem damals vom VwGH beurteilten Sachverhalt **keine**

Liebhabereiproblematik und damit auch keine Notwendigkeit für eine Prognoserechnung zugrunde lag. Die Bf stützt sich also bloß auf ein VwGH-Judikat, das **lediglich** die USt-liche **Unternehmereigenschaft** zu Gegenstand hat, **nicht** jedoch, ob vom Steuerpflichtigen in weiterer Folge der Nachweis einer Einkunftsquelle bzw der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung für die Streitjahre erbracht werden bzw die Liebhabereivermutung widerlegt werden kann.

Somit sind **weder** das in der Beschwerde relevierte **EuGH-Judikat Inzo** noch die **VwGH-**Entscheidung vom 20.4.2006, 2006/15/0020, für die Lösung des konkreten Sachverhaltes **einschlägig**.

e.) Ergebnis

Entscheidend ist bei Vermietungstätigkeiten der von vornherein bestehende **Gesamtplan**. Für das Vorliegen eines von vornherein bestehenden Gesamtplanes hat der Steuerpflichtige den **Nachweis** zu führen; die Prognoserechnung muss **plausibel** sein.

Einer **Ertragsprognose** sind die der **wirtschaftlichen Realität** am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zugrunde zu legen. Bei Beurteilung der **Lebensnähe** einer Ertragsprognose ist sowohl ein Zurückbleiben der tatsächlichen **Einnahmen** hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten **höherer** als der prognostizierten Werbungskosten bzw **Betriebsausgaben** zu beachten, weil es ansonsten gar keines „Beobachtungszeitraumes“ bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

Entsprechend den dargelegten, durch den VwGH herausgearbeiteten, Grundsätzen der **Liebhabereibeurteilung** war daher die von der Bf vorgelegte Prognoserechnung zunächst dahingehend zu korrigieren, dass die bisher erzielten Einnahmen und Werbungskosten in der den Erfordernissen der st Rsp des VwGH entsprechenden Adaptierung berücksichtigt wurden.

In einem **zweiten Schritt** waren die in keiner Weise begründeten für die Jahre 2016 bis 2029 bzw 2018 bis 2030 **prognostizierten Einnahmen** und Betriebsausgaben bzw Werbungskosten auf der Realität am nächsten kommende Werte zu **korrigieren**, wobei diesbzgl von dem von vornherein bestehenden Plan auszugehen war. Nach Korrektur dieser Parameter kommt man aber zu dem auch im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der Bf wiederholt dargelegten Ergebnis, dass über einen Beobachtungszeitraum von **2007 bis 2029** die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses nicht zu erwarten ist.

Der Bf ist es **nicht** gelungen, die in § 1 Abs 2 LVO normierte **Liebhabereivermutung** zu **widerlegen**. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die geplante Vermietung des genannten Wohnhauses keine Einkunftsquelle darstellt.

Im Beschwerdefall liegt somit eine Luxusliegenschaft in Klagenfurt vor, die vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses verkauft wurde, ohne dass der Bf der Nachweis gelungen wäre, dass ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abstellte und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat.

Die Betätigung der Bf im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum wurde deshalb vom Finanzamt zu Recht als Liebhaberei eingestuft und ist daher jeweils vom **Nichtvorliegen** einer **Einkunftsquelle** für die Streitjahre auszugehen.

Die streitigste Vermietung ist somit auch aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen und erweist sich die Beschwerde daher auch deshalb als unbegründet.

Die **USt** für das Streitjahr **2011** ist jedoch durch das BFG **abzuändern**, da sich nichts an den wirtschaftlichen Verhältnissen in diesem Jahr geändert hat und deshalb **keine VSt-Korrektur** vorzunehmen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im ggst Fall wurden die zu beurteilenden Rechtsfragen in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Liebhabereibeurteilung bei vorzeitiger Aufgabe einer geplanten sog „kleinen Vermietung“ iSd gesicherten Rsp des VwGH entschieden. Darüber hinaus hing das vorliegende Erkenntnis im Wesentlichen von der Lösung von Sachverhalts- und Beweisfragen und nicht von der Lösung von Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung ab, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

[...]

Graz, am 19. Dezember 2023