

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *Ri* in der Beschwerdesache *Bf1*, *Bf1-Adr*, Steuernummer *BF1StNr1*, über die Beschwerde vom 10. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 5. September 2018 betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2012 bis 2015 und der Umsatzsteuerverfahren 2013 bis 2015 sowie Körperschaftsteuer 2012 bis 2016 und Umsatzsteuer 2013 bis 2016 und vom 4. September 2018 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2012 bis 2015 und der Umsatzsteuerverfahren 2013 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2016 und Umsatzsteuer 2013 bis 2016 werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Jahr 2018 fand bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) eine **abgabenbehördliche Prüfung** der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 bis 2016 statt. Über das Ergebnis dieser Prüfung wurde im Prüfbericht vom 4.9.2018 festgehalten, bereits im Jahr 2008 seien auf der EZ *X* in *O.* ein Objekt mit zwei Ferienwohnungen errichtet sowie das auf der EZ *Y* befindliche Gebäude umgebaut und darin ein Büro geschaffen worden. Bei den beiden Ferienwohnungen handle es sich um dreistöckige Gebäude mit jeweils 240 m² Wohnfläche, vier Schlafzimmern und vier Bädern, einem 30 m² großen Balkon, vollausgestatteten Designer-Küchen, Unterhaltungselektronik uvm. Im Erdgeschoß befinde sich ein Indoor-Pool, eine Sauna und ein Fitnessraum. Das Büro des Unternehmens befinde sich in der Wohnung Top 2 im angrenzenden Gebäude, die vom Geschäftsführer Dr. *F.* und (bis 2017) von seiner Lebensgefährtin *W.* für eigene Wohnzwecke genutzt werde. Das Unternehmen habe Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und Vorsteuern geltend gemacht. Für den Zeitraum 2009 - 2016 sei laut eingereichten Steuererklärungen ein Gesamtergebnis in Höhe von -180.575,56 Euro erwirtschaftet worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass dieses Ergebnis auf einen Gesamtverlust in Höhe von -808.260,56 Euro berichtigt werden müsse.

2. Folgende Feststellungen wurden im Einzelnen getroffen:

3. *Tz. 1 Liebhaberei:* Aus der Vermietung der Wohnungen im Zeitraum 2009 bis 2016 sei ein Gesamtergebnis in Höhe von -180.575,56 Euro erklärt worden. In diesem Ergebnis seien aber die Einkünfte aus der Öffentlichkeitsarbeit enthalten, die dem Geschäftsführer und nicht der Bf. zuzurechnen seien. Korrigiere man das Ergebnis um diese Einkünfte, gelange man zu einem Gesamtverlust der Vermietung 2009 bis 2016 in Höhe von -880.260,56 Euro. Aufgrund dieses Verlustes sei eine Liebhabereiprüfung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) durchzuführen. Diese Prüfung habe ergeben, dass die für die Anerkennung der Vermietungstätigkeit als steuerlich relevante Einkunftsquelle erforderliche Gewinnerzielungsabsicht nicht zu erkennen gewesen sei. So habe das Unternehmen seit Beginn seiner Tätigkeit nur Verluste erzielt und seien die Vermietungserlöse in den letzten Jahren deutlich zurückgegangen. Bei den Mietobjekten handle es sich um besonders teure und hochwertige Ferienwohnungen in keiner Top-Lage wie etwa am Arlberg. Für die Vermietung solcher Wohnungen komme von vornherein nur ein eingeschränkter Personenkreis in Frage, zumal die Wohnungen nur als Ganzes und nicht etwa zimmerweise vermietet würden. Zudem habe der Geschäftsführer für seine Tätigkeit zwischen 2011 und 2013 lediglich ein Gehalt in Höhe von 8.400 Euro brutto bekommen und ab dem Jahr 2014 ganz auf sein Geschäftsführergehalt verzichtet, ferner hätten das Ehepaar *D.* und *W.* Poolanteile an der Liegenschaft gekauft, für die weder die Kaufpreise bezahlt noch eine Eintragung der Anteile in

das Grundbuch durchgeführt worden seien. Diese Vorgangsweise entspreche nicht dem Verhalten eines gewinnorientiert agierenden Unternehmens und halte einem Fremdvergleich nicht stand. Die Verluste aus der Vermietungstätigkeit seien daher steuerlich nicht anzuerkennen. Die Vermietungsumsätze unterlägen aber weiterhin der Umsatzsteuer, da die Liebhabereiverordnung bei Tätigkeiten mit Einkunftsquellenvermutung gemäß § 6 LVO für die Umsatzsteuer keine Geltung habe.

4. *Tz. 2 Apartementeinnahmen:* Im Jahr 2016 seien Erlöse im Zusammenhang mit der Vermietung erklärt worden, wovon 10.322,73 Euro mit 10% Umsatzsteuer und 2.473,45 Euro mit 13 % Umsatzsteuer verbucht worden seien. Gemäß § 10 Abs. 3 UStG 1994 unterlägen aber sämtliche Beherbergungsumsätze sowie die Vermietung von Grundstücken einem Steuersatz von 13%.

5. *Tz. 3 Mieteinnahmen - Wohnung, Büro:* Bei einer Betriebsprüfung im Jahr 2011 betreffend die Jahre 2009 und 2010 sei festgestellt worden, dass die im Eigentum der Bf. stehende Wohnung Top 2 im Altbau mit 70,75 m² betrieblich und mit den restlichen 218 m² von *W.* und Dr. *F.* zu Wohnzwecken genutzt worden sei. Auch die Betriebskosten seien von der Bf. getragen worden. Für den privat genutzten Teil der Wohnung sei von der Betriebsprüfung eine fremdübliche Miete in Höhe von 1.900 Euro brutto und eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 22.800 Euro angesetzt worden. Gleichzeitig sei mit der Bf. vereinbart worden, dass künftig ein Sachbezug beim Geschäftsführer der Bf. berücksichtigt werde. In den Jahren 2013 und 2014 seien aber weder eine Miete verbucht noch ein Sachbezug berücksichtigt worden. Es werde daher analog zur vorhergehenden Prüfung eine fremdübliche Miete in Höhe von 22.800 Euro im Jahr und eine verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt.

6. Die verdeckte Gewinnausschüttung wurde derart ermittelt, dass von den Nettobeträgen der als fremdüblich angenommenen Miete für den privat genutzten Teil der Wohnung (20.727,27 Euro) für das Jahr 2013 die von der *TW.* GmbH in diesem Jahr bezahlte Miete (das waren 12.000 Euro + 7.636,32 Euro für Betriebskosten) und für das Jahr 2014 die von einer Betriebsprüfung bei der *TW.* GmbH als fremdüblich berücksichtigte Miete (das waren 6.480 Euro) abgezogen wurden. Von den solcherart ermittelten verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von 1.200 Euro (2013) und 15.672 Euro (2014) wurden je 33,33 % an Kapitalertragsteuer angesetzt.

7. *Tz. 4 Rechtsberatung:* Bei diversen Aufwendungen lägen keine Rechnungen vor, weshalb ein Vorsteuerabzug insoweit nicht möglich sei. Es seien Vorsteuerkürzungen in Höhe von 833,10 Euro im Jahr 2013, 2.100,01 Euro im Jahr 2014, 804,82 Euro im Jahr 2015 und 400,00 Euro im Jahr 2016 vorzunehmen.

8. *Tz. 5 Einnahmen - Öffentlichkeitsarbeit:* Die erklärten Einkünfte aus der Öffentlichkeitsarbeit seien nicht der Bf., sondern Dr. *F.* zuzurechnen. Die unter dem Titel Öffentlichkeitsarbeit firmierenden Tätigkeiten (Recherche, Verdichten und Übersetzen von Inhalten, Schreiben von

Artikeln, Konzeptionelle Arbeit für Präsentationen und Strategien, journalistische Überarbeitung bestehender Texte etc.) seien von Dr. *F.* erbracht und von der Bf. der *TW.* GmbH in Rechnung gestellt worden. Ein Geldfluss habe nicht stattgefunden, es gebe keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen der *TW.* GmbH und Dr. *F.* oder der Bf. Die Bf. habe die sich aus einer solchen Tätigkeit ergebenden Marktchancen nur aufgrund der Fähigkeiten des Dr. *F.* nutzen können und habe zudem auch keinen eigenständigen Betrieb. Die Einkünfte seien daher gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 dem leistungserbringenden Geschäftsführer der Bf. zuzurechnen.

9. Tz 6 Wiederaufnahme des Verfahrens: Die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 und die Umsatzsteuer 2013 bis 2015 seien wiederaufzunehmen, weil im Zuge der Betriebsprüfung Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die Wiederaufnahme sei erforderlich aufgrund von Feststellungen folgender Abgabenarten und Zeiträume:

Umsatzsteuer: 2013 bis 2015, Feststellungen unter Tz. 3, 4, 5

Körperschaftsteuer: 2012 bis 2015, Feststellung Tz. 1

Folgende Tatsachen und Beweismittel seien neu hervorgekommen:

Liebbaberei (Tz 1): Belegprüfung und Auswertung der elektronischen Buchhaltungskonten, Besichtigung der Ferienwohnungen, Schreiben *RV* vom 06.03.2018, Schreiben Dr. *Ob.* und Dr. *K.* vom 12.03.2018.

Appartementmieten (Tz 2): Belegprüfung u. Auswertung der elektronischen Buchhaltungskonten.

Mieteinnahmen - Büro Wohnung (Tz 3): Belegprüfung und Auswertung der elektronischen Buchhaltungskonten, Besichtigung der Büroräumlichkeiten der *Bf1*, Vorhaltbeantwortungen vom 23.10.2017, 19.06.2018, 26.06.2018 und 18.07.2018

Rechtsberatung (Tz 4): Belegprüfung und Auswertung der elektronischen Buchhaltungskonten, Vorhaltbeantwortungen vom 23.10.2017, 12.06.2018 und 18.07.2018

Einnahmen-Öffentlichkeitsarbeit (Tz 5): Belegprüfung und Auswertung der elektronischen Buchhaltungskonten, Tätigkeitsbeschreibung vom 27.01.2018 und 12.06.2018

10. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Finanzamtes und setzte diese mit den **angefochtenen Bescheiden** um.

11. Mit Schriftsatz vom 10.10.2018 erhob die Bf. gegen diese Bescheide **Beschwerde**.

12. Darin stellte der Geschäftsführer zunächst die historischen Umstände der Vermietungstätigkeit wie folgt dar: Im Jahre 2005 habe *W.*, damals noch wohnhaft in

Deutschland, von ihrem Lebensgefährten Dr. *F.* einen Teil des ehemaligen Gasthauses „*ZfA*“ in *O.* gekauft. Gemeinsam mit dem Ehepaar *M.*, das einen weiteren Teil des Hauses erworben habe, sei das Haus in den oberen Stockwerken teilsaniert worden. Frau *W.* habe von Anfang an die Absicht gehabt, diese Wohnung als Ferienwohnung zu vermieten und damit Einkünfte zu erzielen, während das Ehepaar *M.* ihre Wohnung für eigene Wohnzwecke erworben habe. Im Jahr 2007 seien die ersten Feriengäste gekommen und bereits 2008 hätten auch Touristen aus dem arabischen Raum *O.* als Ferienziel für sich entdeckt. Zu Ostern 2008 seien auch die Dres. *D.* mit ihren fünf Kindern Gäste in der Wohnung von Frau *W.* gewesen. Bereits wenige Wochen nach ihrem Ferienaufenthalt in *O.* seien Dr. *J* *V.*-*D.* und Dr. *I* *D.* wieder nach *O.* gekommen, um über den Ankauf des ehemaligen Kellers im Altbau und dessen Ausbau zu einer Ferienwohnung zu diskutieren. Die primäre Absicht dahinter sei die Erzielung von Einkünften gewesen.

Ebenso wie die bereits bestehende Wohnung von *W.* sollten auch die neu zu errichtenden Wohnungen der Dres. *D.* ein neues Marktsegment erschließen und sich somit klar vom bestehenden Marktumfeld abgrenzen. Die im Umkreis von 500 Kilometern typische Ferienwohnung umfasse 80 m² mit acht Schlafplätzen. Die 160 m² mit vier Betten (Wohnung *W.*) und 220 m² mit sechs Betten (Wohnung *D.*) seien damals ein völliges Novum gewesen. Dazu hätten *W.* und die Dres. *D.* die Errichtung eines gemeinsamen Pools geplant, den sie für eine rentable Vermietung als unabdingbar erachteten. Mit diesem konzeptionellen Hintergrund sei der Kaufvertrag für den Altbau unterzeichnet und die Sanierung begonnen worden. Die Erstvermietung der Wohnung *D.* sei im Jahre 2009 erfolgt. Aus der Absicht, einen Swimmingpool zu errichten, sei das Gesamtkonzept für die *Bf1* entstanden. Diese neue Firma sollte den Pool sowie zwei zusätzliche Großwohnungen mit je acht Betten errichten und für das gesamte Konglomerat die Vermarktung und den Betrieb übernehmen. Die *RV* sei gerne bereit gewesen, das vorgesehene Investitionsvolumen zu finanzieren. Unabdingbarer Kernpunkt des gesamten Konzepts sei der Verkauf der beiden neu gebauten Wohnungen an Investoren inklusive eines „betreuten“ Betriebskonzepts gewesen. Die Wohnungen hätten sich vom ersten Tag an rechnen müssen. Aus diesem Grund sei es betriebswirtschaftlich gesehen auch sinnvoll gewesen, den Pool und Fitnessbereich mit seinen relativ hohen Betriebskosten nicht nur auf zwei, sondern auf vier Wohnungen aufzuteilen. Im Laufe des Jahres 2009 sei gebaut worden, die ersten Gäste seien an Weihnachten gekommen. Im Jahre 2010 sei eine Immobilienmaklerfirma mit dem Verkauf der beiden Wohnungen im Neubau beauftragt worden.

Infolge der hohen Vorsteuerguthaben sei es im Frühjahr 2010 zu einer Besichtigung durch die zuständigen Beamten des Finanzamts gekommen. Dabei habe Einigkeit darüber bestanden, dass ein Mietpreis von 75 Euro pro Person und Tag für Wohnungen mit diesem Komfort und einem exklusiven Wellnessbereich durchaus realistisch und erzielbar seien. Diese Feststellung habe alle Wohnungen betroffen, die im Rahmen dieses Konzepts betrieben wurden. Deshalb habe das Finanzamt die Vorsteuerguthaben zur Auszahlung freigegeben.

Im November 2010 habe der Vorstand der *RV* dem Geschäftsführer der Bf. mitgeteilt, dass *W.* für die Bf. eine persönliche Haftung zu übernehmen habe, ansonsten die Darlehen sofort fällig gestellt und die Konten geschlossen würden. Zu diesem Zeitpunkt seien bei der Bf. Verbindlichkeiten in Höhe von 300.000 Euro offen gewesen. Nach dem Ausstieg der Bank habe sich *W.* geweigert, dem „Druck“ der Bank nachzugeben und eine persönliche Haftung für die Bf. zu übernehmen. Somit sei die Bf. illiquid und damit insolvent geworden. Statt einen Insolvenzantrag zu stellen, hätten *W.* und Dr. *F.* beschlossen, die noch aushaftenden Lieferantenforderungen sukzessive mit Erträgen aus dem Textarbeitsgeschäft und aus der laufenden Ferienwohnungsvermietung abzudecken.

Mit der *RV* seien diverse vorläufige Zins- und Zahlungsvereinbarungen abgeschlossen worden, bis sich im Jahre 2018 eine endgültige Einigung ergeben habe. Die große Problematik habe darin bestanden, dass die *RV* zwar die geflossenen Gelder für den Bau im Grundbuch eingetragen, aber nie entsprechende Darlehensverträge ausgestellt habe. Die Sachlage sei noch dadurch verkompliziert worden, dass an der finanzierten Liegenschaft auch andere Eigentümer beteiligt gewesen seien, denen bei Bezahlung ihrer Anteile an Pool bzw. Garage ein lastenfreier, grundbücherlicher Eintrag zugesichert worden sei. Eine Parifizierung des Gebäudes sei nicht möglich gewesen.

In den Jahren 2010 und 2011 habe die Immobilienmaklerfirma mehrere Kaufinteressenten nach *O.* gebracht, die die Objekte zwar sehr schön gefunden hätten, von einem Kauf aber Abstand genommen hätten, weil zu diesem Zeitpunkt die Eigentumsverhältnisse hinsichtlich Pool- und Wellnessbereich sowie Garagen weder transparent noch nachvollziehbar geregelt gewesen seien. Die Verkaufsaktivitäten seien deshalb bis zu einer endgültigen Klärung der Situation mit der Bank zurückgestellt worden. Im Laufe der Jahre sei auch mehrfach versucht worden, eine Umschuldung mit anderen Banken zustande zu bringen, was aber infolge der vertrackten Situation nie zu einem Erfolg geführt habe.

13. Inhaltlich brachte die Bf. gegen die angefochtenen Bescheide zusammengefasst Folgendes vor:

14. Wiederaufnahme: Die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren sei zu Unrecht erfolgt, weil keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, die einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Besichtigung der Ferienwohnungen sei bereits im Jahre 2010 vom Finanzamt durchgeführt worden. Die Mieteinnahmen für Büro und Wohnung Top 2 im Altbau seien bereits im Jahre 2012 von einem anderen Prüfer behandelt und die Nutzung als Sachbezug festgelegt worden. Am Sachverhalt habe sich nichts geändert. Auch die Einnahmen aus der Öffentlichkeitsarbeit seien bereits von einem anderen Prüfer behandelt und nicht beanstandet worden.

15. Liebhaberei: Wäre keine Gewinnerzielungsabsicht erkennbar gewesen, hätte das Finanzamt das bereits im Jahr 2010 festgestellt. Die *RV* habe einen Kredit in Höhe von rund

1,5 Millionen Euro für den Bau der beiden Ferienwohnungen mit Wellnessbereich gewährt. Keine Bank gewähre Kredite, wenn nicht eine Gewinnerzielungsabsicht entweder durch Verkauf oder Vermietung vorliege und durch entsprechende Rechenmodelle nachgewiesen werde. Wäre es nach dem ursprünglichen Plan gegangen, wäre bei einer Auslastung von nur 10 % der Betrieb bis zum beabsichtigten Verkauf ohne Verlust zu führen gewesen.

Die tatsächlichen Verluste seien auf die Zinsbelastung durch die Bank zurückzuführen, die in Hinblick auf eine zu erwartende Insolvenz Höchstsätze von 7- 9 % sowie Verzugszinsen eingebucht habe. Im Zuge der im Jahre 2018 erzielten Einigung würden diese Zinsbelastungen wieder rückgebucht werden. Laut den Feststellungen der BP sei zwischen 2006 bis 2016 ein Gesamtüberschuss der Ausgaben über die Einnahmen in Höhe von -757.585,57 Euro entstanden. Davon seien rund 400.000 Euro als überhöhte Zinsen und Bankspesen sowie Rechtskosten für diverse Rechtsgänge mit den Banken anzusetzen. Aus der reinen Vermietung ergäbe sich somit ein Gesamtverlust in Höhe von nur noch rund -357.000 Euro.

Auch die Umsatzeinbrüche seit 2015 (2014 sei noch ein Umsatz von über 80 000 Euro erzielt worden) seien nicht die Folge mangelnder Gewinnerzielungsabsicht oder eines falschen Angebotes gewesen, sondern auf den unvorhersehbaren Wegfall des bis dahin wichtigsten Vertriebsweges, des Portals „FeWo-Direkt“, über das bis 2014 praktisch sämtliche Buchungen eingegangen seien. Nach deren Übernahme durch Homeaway sowie deren Übernahme durch den Branchenriesen Expedia habe sich die Internet-Buchungslandschaft komplett verändert, weil die Bedingungen in Richtung Onlinezahlung und Sofortbuchung über das Portal die Positionen von Vermietern und Mietern neu definierten und zudem noch enorm verkomplizierten.

Die Prüferin habe die Anstrengungen zur Strukturverbesserung völlig außer Acht gelassen, insbesondere in Hinblick auf den wachsenden China-Markt.

16. Miete Wohnung, Büro Top 2: Bei dieser Wohnung handle es sich um den für Wohnzwecke rudimentär adaptierten Bereich des früheren Gasthauses „*ZfA*“. Der im vorgelegten Plan eingezeichnete nördliche Bereich (Gang, Zimmer 1-3 und Abstellraum, ca. 75 m²) könne nur von Norden her (Blick in Garage sowie auf Südwand neues Haus) minimalst belichtet werden. Außerdem sei dieser Bereich nur knapp 2 Meter hoch. Er werde seit 2009 vom Sohn der Frau *W.* bewohnt und gleichzeitig als Abstellraum für Gerätschaften und Möbel (Kinderbetten, Kaffeemaschinen, Fritteusen, Hoteltextilien etc.) für die Ferienwohnungen genutzt. Der linke, nördliche Bereich (Schlafzimmer, Bad 2, WC 2) werde ausschließlich privat von Frau *W.* und Dr. *F.* genutzt. Er umfasse rund 60 m². Mangels eines eigenen Einganges könne dieser Bereich nicht als eigenständiger Teil fremdvermietet werden.

Der gesamte südliche Bereich mit ca. 150 m² werde gemischt genutzt. Die Räume „Stüble“ und „Büro“ seien die Firmenarbeitsplätze von *W.* und Dr. *F.*. Im Raum „Wohnen“ befänden sich sowohl Bücher als auch Regale mit Akten und Büromaterial für die beiden Firmen. WC,

Vorraum und Wohnraum würden auch von Besuchern der beiden Firmen genauso wie von Gästen aus den Ferienwohnungen verwendet. Darüber hinaus sei dies ein Gemeinschaftsraum für alle im Haus befindlichen Parteien, da sich dort der zentrale Elektroschaltkasten und im darunterliegenden Keller Heizung und Wasseranschlüsse befänden. Der Raum „Kochen/Essen“ werde konstant als Besprechungsraum genutzt. In diesem Raum wie auch auf der Terrasse verkehrten ständig Handwerker, Lieferanten, Gäste und Geschäftspartner.

Die Prüferin habe für die Nutzung dieser Wohnung in den Jahren 2013 und 2014 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Ansatz gebracht. Das stehe in Widerspruch zur früheren Einstufung als Sachbezug. Die Wohnung müsste steuerlich als Dienstwohnung behandelt und ein Sachbezug nach der Sachbezugswerteverordnung angesetzt werden. Hinzuweisen sei darauf, dass bei der Sachbezugsfeststellung aus dem Jahre 2011 sich die Geschäftsräumlichkeiten der *TW.* GmbH noch nicht in dieser Wohnung befunden hätten.

17. Öffentlichkeitsarbeit: Die für die Anwendung des § 2 Abs. 4a EStG 1988 maßgeblichen Tätigkeiten seien abschließend aufgezählt. Die von Dr. *F.* ausgeführten Arbeiten seien keine Tätigkeiten als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler oder Vortragender und könnten daher nicht unter den Tatbestand des § 2 Abs. 4 EStG 1988 subsumiert werden.

18. Mit **Ergänzungsersuchen** vom 18.10.2019 teilte das Finanzamt der Bf. mit, bei der Vermietung der Ferienwohnungen handle es sich um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO und nicht gemäß § 1 Abs. 1 LVO und forderte die Bf. dazu auf, die durch die hohen Verluste von über 800.000 Euro gemäß § 1 Abs. 2 LVO greifende Liebhabereivermutung durch Vorlage einer realistischen Prognoserechnung über einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren zu widerlegen.

19. Auf dieses Schreiben antwortete die Bf. am 18.11.2019, von den Verlusten resultierten weit mehr als 400.000 aus überhöhten Zinsvorschreibungen der Bank. Ende 2018 sei eine Vereinbarung mit der Bank erzielt worden, mit der diese „Finanzverluste“ kompensiert würden. Ferner seien in diesen Verlusten auch die Aufwände für das eigene Büro und für das nunmehr wieder an die *TW.* GmbH vermietete Büro sowie für die Wohnung Dr. *F.*/*W.* enthalten. Der in der restlichen Beobachtungszeit zu kompensierende Verlust aus den derzeit als Ferienwohnung betriebenen 2 Wohnungen im Hinterhaus werde deshalb mit 300.000 Euro angesetzt. Da der größte Teil der Abschreibungen (Abschreibungsdauer 10 Jahre) mit dem Jahr 2018 erledigt sei, werde für die weitere Rechnung nur noch eine reduzierte Abschreibung in Höhe von 25.000 Euro pro Jahr (Gebäude plus Ersatzinvestitionen) angesetzt.

Die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Fixkosten seien mit 61.000 Euro im Jahr anzusetzen. Diese Kosten würden konstant gehalten. Bei einer angenommenen 15 %-igen Preiserhöhung ergäben sich Erlöse in Höhe von 9.409 Euro netto in der Woche. Um die Kosten im restlichen Beobachtungszeitraum 2020 bis 2029 in Höhe von 915.000 Euro ($61.500 \times 10 + 300.000$) zu decken, bedürfe es lediglich einer durchschnittlichen Auslastung von rund 13

Wochen im Jahr. Geplant werde mit Auslastungen in Höhe von 8 Wochen im Jahr 2020, 11 Wochen im Jahr 2021, 13 Wochen im Jahr 2022, 14 Wochen im Jahr 2023 und 90 Wochen in den Jahren 2024 bis 2029. Sollten die Zielsetzungen für 2020 und 2021 von insgesamt 19 Wochen und einem Bruttoumsatz von 200.000 Euro nicht erreicht werden, würden die beiden Wohnungen im Herbst 2021 auf dem regionalen Wohnungsmarkt verkauft werden.

20. Mit **Beschwerdevorentscheidung** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet ab. Die angefochtenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide änderte es zu Ungunsten der Bf. in der Weise ab, dass es bei der Körperschaftsteuer nur die Einnahmen aus der Öffentlichkeitsarbeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ansetzte, die Vermietungstätigkeit aber als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einstufte und die Wohnungen zur Gänze aus dem Betriebsvermögen der Bf. nahm. Auch umsatzsteuerlich behandelte es ausschließlich die Leistungen aus der Textarbeit des Bf. für die *WT.* GmbH als relevant.

21. Die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme begründete es zusammengefasst damit, dass der Abgabenbehörde sämtliche die Bewirtschaftung der Ferienwohnungen betreffenden Tatsachen und Abläufe erst im Rahmen der Betriebsprüfung durch Angaben der Bf. und Einsichtnahme in die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen bekannt geworden seien. Insbesondere sei durch die erstmalige Konkretisierung der von der Bf. erklärten „Einnahmen aus Öffentlichkeitsarbeit“ erkannt worden, dass diese Einnahmen bei der Liebhabereibeurteilung außer Ansatz zu bleiben haben, weil zwischen der Öffentlichkeitsarbeit und der Vermietungstätigkeit kein Zusammenhang bestanden habe. Bei einer im Jahr 2016 abgeschlossenen Nachschau anlässlich einer Beschwerde der Bf. gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 sei weder die konkrete Bewirtschaftung der Ferienwohnungen noch das mögliche Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit thematisiert worden. Zudem sei erst im Zuge der Betriebsprüfung durch Einsichtnahme in die Buchhaltungsunterlagen bekannt geworden, dass die Überlassung der Wohnung nicht entsprechend der Beurteilung der Betriebsprüfung in den Vorjahren erfolgt, d.h. weder eine fremdübliche Mietvereinbarung getroffen noch ein Sachbezug berücksichtigt worden sei. Für die Eignung dieser neu hervorgekommenen Tatsachen, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen, werde auf die Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 und Umsatzsteuer 2013 bis 2015 verwiesen.

22. Die strittige Frage der Einkunftsquellen- oder Liebhabereieigenschaft der Vermietungstätigkeit beurteilte es abweichend vom Erstbescheid anhand § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Bei der Bewirtschaftung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen greife die Vermutung der Liebhaberei, die widerlegt werden könne, wenn mit einer Prognoserechnung die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb von 20 Jahren plausibel dargelegt werden könne. Die Bf. sei mit einem Ergänzungsersuchen aufgefordert worden, eine solche Prognoserechnung vorzulegen. In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens habe die Bf. jedoch keine Prognoserechnung vorgelegt. Selbst wenn die Betriebsausgaben außer der AfA für Gebäude,

Einrichtung, Homepage und Büro, die Werbeaufwendungen und Reisespesen, die Zinsen und die Instandhaltungskosten wegen den nicht mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Teilen dieser Aufwendungen um jeweils ein Drittel gekürzt würden, ergebe sich für die Jahre 2009 bis 2016 ein tatsächlich erzielter Gesamtverlust von -683.159,08 Euro. Für die Jahre 2017 bis 2019 seien keine Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen vorgelegt worden. Ziehe man für den restlichen Beobachtungszeitraum 2020 bis 2028 die von der Bf. dargelegten geplanten Einnahmen sowie Kosten heran, gelange man zu einem Einnahmenüberschuss für diesen Zeitraum in Höhe von 357.291,20 Euro. Damit liege aber immer noch ein negatives Gesamtergebnis 2009 bis 2028 von mehr als -300.000 Euro vor. Die Bf. habe demnach nicht darlegen können, dass mit der Vermietungstätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtergebnis erwirtschaftet werden könne und sei diese Tätigkeit ertrag- als auch umsatzsteuerrechtlich daher als Liebhabereibetätigung einzustufen.

23. Da die geltend gemachten Rechtsberatungskosten mit der Vermietungstätigkeit in Zusammenhang stünden, teilten sie deren rechtliches Schicksal und könnten nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

24. Zur Überlassung der Wohnung Top 2 an den Geschäftsführer Dr. *F.* und *W.* sowie die Vermietung eines Büros an die *TW.* GmbH führte es aus, sowohl die Anschaffung als auch die Sanierung der Wohnung hielten einem Fremdvergleich nicht stand. Die Wohnung Top 2 sei im Jahr 2007 vom nunmehrigen Geschäftsführer der Bf. und Lebensgefährten der Mehrheitsgesellschafterin an die Rechtsvorgängerin der Bf. veräußert und bereits vor dieser Veräußerung mehrere Jahre als Nebenwohnsitz genutzt worden. Ein nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter hätte nicht die von ihm bereits als Privatwohnung genutzte Wohnung angeschafft, um diese als Geschäftsräumlichkeiten zur Koordinierung einer Ferienwohnungsvermietung zu nutzen. Es seien weder Vereinbarungen über eine Vermietung der Wohnung an den Geschäftsführer oder die Gesellschafterin noch über eine Nutzungsüberlassung als Gehaltsbestandteil noch über die Tragung der Betriebskosten oder auch über das Ausmaß der privaten und betrieblichen Nutzung getroffen worden. Darüber hinaus seien auch keine tatsächlichen Mietzahlungen der Gesellschafterin oder des Geschäftsführers an die Bf. erfolgt. Die bloße Buchung eines Erlöses als Eigenmiete stelle keine Entrichtung eines Mietentgelts an die Bf. dar.

Auch nach den Angaben der Bf. handle es sich um eine durchschnittlich zu Wohnzwecken ausgestattete Wohnung, die mangels eines abgetrennten und betrieblichen Zwecken dienenden Bereichs keine besondere Eignung zur Nutzung als Geschäftsräumlichkeiten aufweise. Das Beschwerdevorbringen, die gegenständliche Wohnung sei für Wohnzwecke nur rudimentär eingerichtet, die gemischt genutzten Räume seien als Wohnräume ausgestattet und es sei für die gesamte Wohnung nur ein Heizungs-, Wasser- und Stromzähler vorhanden, zeige, dass die Wohnung für die private Nutzung und nicht für die Vermietung und teilweise Unterbringung von Büro- und Geschäftsräumlichkeiten konzipiert sei. Dass die Bf. ihren Sitz

und ihre Geschäftsanschrift an der Adresse der gegenständlichen Wohnung habe, in der für berufliche Zwecke genutzte Schreibtische vorhanden seien oder der Esstisch für Besprechungen genutzt werde, ändere nichts an der grundsätzlichen Konzeption und Nutzung der Wohnung Top 2 als Privatwohnung. Die private Nutzung sei von Beginn an Hauptzweck des Erwerbs der gegenständlichen Wohnung gewesen. Dass im Erwerb und in der Sanierung dieser Wohnung gegenüber der Anmietung eines Büros im für den Betrieb erforderlichen Ausmaß eine Ersparnis für die Bf. liegen solle, sei nicht plausibel.

Der Bf. sei der Beweis für die betriebliche Notwendigkeit der Anschaffung der Wohnung Top 2 und der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an den Geschäftsführer nicht gelungen. Da die Wohnung aufgrund der Nutzung zu privaten Wohnzwecken durch die Gesellschafterin und den Geschäftsführer der Bf. im Rahmen einer Lebensgemeinschaft sowie aufgrund der Nutzung im Rahmen der als Liebhaberei einzustufenden Tätigkeit der Ferienwohnungsvermietung insgesamt steuerneutrales Vermögen der Bf. darstelle, seien die damit in Zusammenhang stehenden Betriebskosten und Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig und unterliege die Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer und berechtige nicht zum Vorsteuerabzug.

25. Die Textarbeiten erbringe Dr. *F.* an die *TW.* GmbH. Gegenüber den Kunden trete hingegen ausschließlich die *TW.* GmbH als Leistungserbringerin auf. Es liege daher kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4 EStG 1988 vor und sei der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

26. Auch die **Bescheide betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer** änderte es zu Ungunsten der Bf. ab, indem es für die Nutzung der Wohnung Top 2 für private Zwecke in der Höhe der von der Betriebsprüfung seinerzeit angesetzten fremdüblichen Miete in Höhe von 1.900 Euro monatlich oder 22.800 Euro im Jahr eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Mehrheitsgesellschafterin der Bf., *W.*, annahm und für diese Ausschüttungen je Kapitalertragsteuer in Höhe von 33,33 % oder 7.599 Euro festsetzte und die Bf. dafür zur Haftung heranzog.

27. Mit Schreiben vom 10.6.2022 und vom 14.6.2022 stellte die Bf. **Anträge auf Vorlage der Beschwerden** an das Bundesfinanzgericht.

28. Gegen die Liebhabereibeurteilung in der Beschwerdeentscheidung brachte sie vor, die belangte Behörde habe kein einziges Indiz gegen das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht nennen können. In sämtlichen Besprechungen mit der „Besichtigungskommission“ des Finanzamtes Feldkirch sei immer festgehalten worden, dass diese beiden Wohnungen für den Verkauf an Investoren bestimmt gewesen seien. Dass sich eine Ferienwohnung mit einer bestehenden Auslastung besser verkaufen lasse als eine Wohnung ohne Konzeption als Ferienwohnung müsse nicht extra erwähnt werden. Die angefochtenen Bescheide beträfen zwar nur die beiden der Bf. gehörenden Ferienwohnungen, allerdings sei darauf hinzuweisen, dass die Ferienwohnungsvermietung als Gewerbe auch die beiden Wohnungen Top 4 und Top

1 beinhalte. Die gewerbliche Ferienwohnungsvermietung der Bf. umfasse insgesamt 30 Betten in 4 Ferienwohnungen und könne wie ein Hotelbetrieb betrachtet werden. Die Beschwerdeentscheidung stelle die Vermietung der beiden Wohnungen völlig isoliert dar und berücksichtige nicht, dass diese beiden Wohnungen nur ein Teil des gesamten Gewerbebetriebes darstellen.

29. Bei der Liebhabereibeurteilung sei auch ein theoretischer Veräußerungsgewinn miteinzubeziehen. Derzeit betrage der Buchwert für den gesamten Neubau ca. 1,4 Mio Euro. Nach Hinzurechnung der bisher angefallenen Verluste in Höhe von nicht ganz 0,7 Mio Euro müsse somit ein Verkaufserlös von mindestens 2,1 Mio Euro erzielt werden. Das Gebäude umfasse insgesamt 500 m² Wohnfläche und einen 200 m² großen Wellnessbereich sowie 2 Garagen und 2 Außenabstellplätze. Das Haus sei höchst energieeffizient mit Luftwärmepumpe und besten Isolationswerten ausgestattet. Bauausführung und Ausstattung seien hochwertig und infolge „mangelnder Auslastung“ auch kaum gebraucht. Es gebe einen Lift, einen Innenpool mit Sauna sowie modernste Elektrik. Rechne man der Einfachheit halber mit 700 m² Wohnfläche, müsse man einen Sollverkaufspreis in Höhe von 3.000 Euro/m² erzielen. Im Immobilienangebot des STANDARD sei das billigste Angebot eine 23 Jahre alte Gartenwohnung in Mellau mit einem Quadratmeterpreis von 4.000 Euro. Das letzte in *O.* („*hervorragende Lage im Grünen, hoch über dem Rheintal, trotzdem völlig zentral*“) verkaufte Objekt sei ein 20 Jahre altes Einfamilienhaus mit 140 m² Wohn- und 400 m² Gartenfläche mit einem Verkaufspreis in Höhe von 1,1 Mio Euro (7.850 Euro/m²).

30. Weil keine Liebhaberei vorliege, müssten auch die Rechtsberatungskosten berücksichtigt werden.

31. Zur Überlassung der Wohnung Top 2 sei zu sagen, dass die Beschwerdeentscheidung der allgemein geltenden Rechtsmeinung, wonach gemischt genutzte, unbewegliche Wirtschaftsgüter wie Gebäude in einen betrieblich und in einen privat genutzten Teil aufzuteilen seien, widerspreche. Eine Aufteilung finde nur dann nicht statt, wenn entweder der betrieblich oder der privat genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung sei. Die Auffassung der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung bewirke aber, dass weder die *TW.* GmbH noch die Bf. in einer ihnen gehörenden Wohnung ein Büro unterhalten dürften.

Es sei auch nicht richtig, dass es keine Vereinbarungen über die Nutzung der Wohnung Top 2 durch Dr. *F.* gebe, da auch mündliche Vereinbarungen rechtsbeachtlich seien. Dr. *F.* habe zuerst im unsanierten heutigen Top 1 gewohnt, das damals nur rund 70 m² umfasst habe, 2008 generalsaniert und schließlich an die Dres. *D.* verkauft worden sei. Der hintere Teil sei weder verkäuflich noch an Dritte vermietbar, weil er dunkel sei. Dort „hause“ der Sohn von Frau *W.* In der Wohnung von *W.* wäre es nicht möglich gewesen, den Junior plus 2 Büros zusätzlich unterzubringen. Deshalb sei diese Wohnung auch in die Vermietung gegeben worden. Sowohl für die Textdienstleistungen als auch für die Aktivitäten der Bf. seien Büros

notwendig. Da bereits eine Büroinfrastruktur (EDV- Leitungen, Telefon etc.) vorhanden gewesen sei, sei es nur logisch gewesen, diese auch zu nutzen. Ein Büro für beide Firmen mit angenommenen 100 m² Arbeitsfläche hätte von Dritten auswärts angemietet werden müssen, was zu höheren Kosten geführt hätte.

Richtig sei die Einschätzung des ersten Betriebsprüfers gewesen, der den Eigenmietanteil als Sachbezug eingestuft habe. Dass dieser in den Jahren 2015 und 2016 nicht verrechnet wurde, sei ganz einfach darin begründet, dass die Buchhaltung ab 2014 nicht mehr vom Steuerberater, sondern von ihm, Dr. *F.*, erledigt worden sei. Er habe dies in den beiden Jahren schlicht und einfach übersehen. Die finanzielle Auswirkung dieses Vergessens in den Jahren 2015/2016 bestehe einzig darin, dass der Verlustvortrag der Bf. um 40.000 Euro geringer wäre. Der vom Betriebsprüfer seinerzeit festgelegte Sachbezug von 23.000 Euro pro Jahr halte jedem Fremdvergleich stand.

32. Zum Beschwerdepunkt der Haftung für die Kapitalertragsteuer führte die Bf. aus, bei einer verdeckten Gewinnausschüttung handle es sich entweder um eine Vermögensverlagerung zwischen einer Gesellschaft und deren Anteilseignern oder um eine Vermögensverminderung beziehungsweise eine verhinderte Vermögensvermehrung. Eine Vermögensverlagerung habe nicht stattgefunden und werde eine solche von der Prüferin auch nicht behauptet. Eine theoretische Vermögensvermehrung könne einerseits nur dadurch erreicht werden, dass der von *W.* und ihren Sohn sowie Dr. *F.* privat genutzte Bereich an einen Dritten vermietet wird. Die dafür erzielbare Vermögensvermehrung läge in der maximalen Größenordnung von 200 Euro pro Monat zuzüglich Betriebskostenanteil. Werde diese „verhinderte“ Vermögensvermehrung in Relation zu Kosten und Aufwand gestellt, die durch die täglichen Fahrten zur Arbeit von Frau *W.* und Dr. *F.* entstünden, bleibe im Ergebnis eine Vermögensverminderung bestehen. Bei einer Gesamtvermietung an Dritte müssten beide Büros sowie die als Lager verwendete Fläche extern angemietet werden. Unter der Annahme, dass sowohl beide Büros als auch das Lager sowie die Wohnung extern angemietet werden, damit die gegenständliche Wohnung als Ganzes fremdvermietet werden könne, müssten eine Mindestmiete in Höhe von 1.500 Euro zuzüglich Fremdmiete für zwei Büros inklusive Lager sowie eine Wohnung in Höhe von 1.200 Euro und Fahrtkosten zur Gästebetreuung und Hausverwaltung in Höhe von 200 Euro, insgesamt somit 2.900 Euro, bezahlt werden. Ein Blick auf www.ländleimmo.at zeige, dass ein Fremdmietlerlös für diese Wohnung in Höhe von 2.900 Euro utopisch sei. Niemand, der auch nur ansatzweise betriebswirtschaftlich denke, würde unter diesen Voraussetzungen Büro und Wohnung nach auswärts verlegen. Da somit keine verhinderte Vermögensvermehrung vorliege, könne auch keine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt werden.

33. Am 21.9.2022 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

34. Am 10.10.2023 fand vor dem Bundesfinanzgericht ein **Erörterungstermin** gemäß § 269 BAO in Anwesenheit des Geschäftsführers der Bf., Dr. *F.*, der Mehrheitsgesellschafterin der Bf. *W.* und der Vertreterin des Finanzamtes statt. Über den Verlauf des Erörterungsgespräches wurde eine Niederschrift aufgenommen.

35. Der wesentliche Inhalt dieses Gespräches bestand darin, dass der Geschäftsführer der Bf. zum Streitpunkt Liebhaberei, ergänzend zu den bisherigen Beschwerdeausführungen, vorbrachte, die Vermietungstätigkeit sei per Ende 2022 eingestellt worden, das Gebäude *Str.* stehe nun zum Verkauf. Zuerst sei eine Wohnung im Testlauf auf Ländle-Immo ausgeschrieben wurden, jetzt seien es zwei genau gleiche Wohnungen. Ferner gebe es Anzeigen auf Immo24 und in Deutschland werde das ganze Haus samt Wellness-Bereich angeboten. Wie hoch der allfällige Veräußerungsgewinn sei, sei schwer zu sagen, sicher aber ein paar 100.000 Euro. Es gebe noch keine konkreten Verkaufsverhandlungen, zwei Interessenten hätten sich gemeldet, denen die Immobilie dann doch zu groß gewesen sei. Der Gesamtverlust bis 2016 in Höhe 600.000 Euro resultiere aus Abschreibungen und Zinsen, die in der Beschwerde angekündigten Zinsgutschriften der Banken seien nicht erfolgt.

36. Die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus der Öffentlichkeitsarbeit bei der Liebhabereibeurteilung sei willkürlich. Die Textarbeiten für die *WT.* GmbH seien aufgrund der prekären finanziellen Lage im Jahr 2010 notwendig geworden, um die Handwerker bezahlen zu können. Sie hätten bis 2018 gebraucht, um sich mit der Bank zu einigen. Die Alternative wäre gewesen, alles leer stehen zu lassen, dadurch hätten sich aber die Zinsen nur erhöht.

37. Zum Streitpunkt Vermietung Wohnung Top 2 brachte er vor, in den Jahren 2015 und 2016 seien er und *W.* getrennt gewesen, in dieser Zeit habe sie oben gewohnt. Für die Vermietung des Büros in der Wohnung Top 2 einen Mietvertrag aufzusetzen habe er nicht für nötig befunden. Er habe sich bei der Miete an einen Fremdvergleich gehalten. Die Miete von 1.500 Euro habe sich nur auf das Büro bezogen. Es habe auch einen Zahlungsfluss gegeben. Die Bf. habe immer gleich viel Raum als Büro genutzt, der Arbeitsplatz der *TW.* GmbH sei das „Stüble“ gewesen, sie habe aber natürlich auch den Wohnbereich genutzt. Für ihn sei immer nur der Fremdvergleich wichtig gewesen. Die *TW.* GmbH habe für private Zwecke keine Miete gezahlt. Für die private Nutzung habe er versucht, einen Ausgleich durch eine Eigenmiete zu schaffen. Leider habe er es 2013 und 2014 verabsäumt, eine solche Eigenmiete anzusetzen. Danach habe er die Miete hoch genug angesetzt, damit man nicht sagen konnte, er stelle der GmbH etwas kostenlos zur Verfügung.

38. *W.* sagte zur Tätigkeit der *TW.* GmbH aus, diese bestehe im Schreiben von Geschäftsberichten und Nachhaltigkeitsberichten oder von Texten für Magazine sowie im Erstellen von Power-Point-Präsentationen und Konzeptionen. Es gebe aber auch viele technische Kunden, wie Telecom oder La Roche, für die sie z.B. Testberichte dokumentiere. Die

Kunden der *TW.* GmbH kämen vorwiegend aus Deutschland, es gebe aber auch Kunden aus der Schweiz und aus Österreich. Sie habe keine Angestellte, sie mache die Arbeit selbst zusammen mit Dr. *F.*. Vielleicht einmal im Monat kämen Kunden persönlich vorbei, nicht öfter. Das bis 2012 gemietete Büro in *C* sei sehr klein gewesen, sie habe es nur ausgewählt, weil sie in der Nähe ihres Sohnes habe sein wollen. Dort habe sie aber keine Kunden empfangen können. Sie arbeite noch viel mit Papier und lege gerne die ganzen Magazine und Dokumentationen ab. In dem kleinen Büro sei das nicht möglich gewesen.

39. Beim Erörterungstermin legte die Bf. die in der Ladung angeforderten Steuererklärungen und Jahresabschlüsse (Rohbilanzen, GuV, Saldenlisten) 2017 bis 2022 vor.

40. Zu diesen Unterlagen erging ein **Vorhalt** an die Bf., mit dem sie darauf hingewiesen wurde, dass diese Unterlagen die gesamten Ergebnisse der Tätigkeit der *Bf1* und nicht nur jene aus der Vermietung des Hauses *Str.* enthielten. Bei der Liebhabereibetrachtung sei jede Einkunftsquelle eine einzelne Beurteilungseinheit. Im Beschwerdefall sei die Vermietung der Appartements (Top 1 bis 4) in *Str.* eine solche Beurteilungseinheit. Zu dieser Beurteilungseinheit zählten nicht die Vermietung der Wohnung *D.*, nicht die Vermietung des Büros *Str.* (Top 2) und nicht die Einkünfte aus der Textarbeit für die *W.* GmbH. Dementsprechend seien in diesem Zusammenhang auch nur die Einnahmen und Ausgaben zu berücksichtigen, die mit der Vermietung der Appartements in Verbindung stünden.

Dementsprechend wurde die Bf. ersucht, die Ergebnisse im Zusammenhang mit der Vermietung der 2 Appartements im Haus *Str.*, KG *Z*, EZ *X*, insbesondere die Ausgaben (AfA Gebäude, AfA Einrichtung, Instandhaltungen, Zinsaufwand, übrige Betriebskosten) 2017 bis 2022 bekanntzugeben, die Anlageverzeichnisse 2017 bis 2022 vorzulegen und bekanntzugeben, um welchen Anlageverkauf 2021 mit einem Ertrag iHv 538.266,84 Euro es sich gehandelt habe. Zur Frage der Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes sei ein Nachweis über konkret unternommene Schritte im Zusammenhang mit der beabsichtigten Veräußerung der Liegenschaft KG *Z*, EZ *Y* zu erbringen und ein prognostizierter Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf dieser Liegenschaft anzugeben. Gleichzeitig wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass diese Angaben mit Gutachten oder sonstigem fundierten Zahlenmaterial zu unterlegen seien.

41. Dieses Ersuchen beantwortete der Geschäftsführer der Bf. mit **Schreiben vom 14.11.2023**. Zunächst führte er eine Berechnung aus dem Jahr 2010 an, nach der es einer Auslastung von 42% bedurft hätte, um einen Gesamtgewinn zu erzielen. Unter Berücksichtigung weiterer Kosten wie Administration, Marketing, Fahrzeuge, Instandhaltung etc. wäre aber von Anfang an eine unmöglich zu erreichende Auslastung von 50 % erforderlich gewesen. Die Vermietung sei daher immer nur ein Nebenprodukt des Verkaufs der Immobilie gewesen.

Zum beabsichtigten Verkauf teilte er mit, bislang bei Ländleimmobilien, Immo-Scout24, Immowelt und im Standard inseriert zu haben. Darauf habe es zwei Interessenten gegeben,

denen aber die Tops zu groß gewesen seien. Daher sei jetzt die Variante entstanden, die zwei Penthouses und zwei normale Wohnungen beinhalte. Ein Penthouse in dieser Lage und mit der gegebenen Ausstattung und einer Größe von 150 m² könne einen Preis von 7.000 Euro/m² erzielen. Eine andere Variante bestehe darin, dass der Eigentümer der Ex-Wohnung der Dres. *D.* allenfalls den Wellnessbereich übernehme. Ferner sei der ursprüngliche Architekt des Objektes beauftragt worden, ein Wohnkonzept mit Visualisierung zu erarbeiten, das das ganze Haus in kleinere, leicht verkaufbare Einheiten einteile. Im Zuge des Verkaufes würden alle Alternativen angeboten, sowohl Verkauf des Hauses als Ganzes als auch die Aufteilung in mehrere Wohnungen. Es könne daher nicht behauptet werden, dass keine Verkaufsbemühungen erkennbar seien. Allerdings werde der Verkauf eine gewisse Zeit dauern.

Was die Plausibilitätsprüfung betreffe, werde auf das Schreiben vom 12.10.2023 verwiesen, in dem festgehalten werde, dass unter der Annahme eines Verlustes in Höhe von -650.000 Euro ein Minimalerlös für die gesamten Immobilien der *Bf1*, also auch der Wohnung Top 2, in Höhe von rund 2,3 Mio Euro erzielt werden müsse, damit die Verluste aus der FEWO-Vermietung abgedeckt würden. Berechnungsbasis seien 700 m² Nutzfläche, Einrichtung und Sondereinbauten wie Pool, Stellplätze, Garagen etc. seien nicht berücksichtigt. Laut Anlagenverzeichnis 2022 beträfen von 1.528.000 Euro Buchwert aller Anlagen rund 450.000 Euro das Top 2 im alten Haus. Der Buchwert des neuen, zu verkaufenden Hauses betrage daher inklusive Einrichtung 1.078.000 Euro. Bereits bei einem Verkaufserlös von 2.500 Euro je m² lasse sich auch abzüglich des Verlustvortrages in der Höhe von 183.000 Euro ein Gewinn aus dem Verkauf erzielen. Natürlich werde der höchste Verkaufserlös angestrebt, aber selbst bei einem Notverkauf zum halben Durchschnittspreis/m² könne noch ein Gewinn erzielt werden.

42. Im Antwortschreiben enthalten war auch die Ergebnisübersicht für die Jahre 2017 bis 2022, die aber entgegen den Vorgaben im Vorhaltschreiben keine auf die Vermietungstätigkeit eingeschränkte Übersicht über die Einnahmen und Ausgaben enthielt. Dazu wurde ausgeführt, die Ziffern 11 bis 14 (Instandhaltung, Zinsaufwand, Betriebskosten, sonstige Kosten) umfassten auch die Aufwände für Textarbeiten, Vertriebsbemühungen für alle 4 Ferienwohnungen, Bauplanung, Finanzierung und Vertriebsbemühungen für das gesamte Objekt aus *1*/4, Verkaufsbemühungen für die Objekte *1*/8 und *1*/4 sowie die Betriebskosten für die Ferienwohnungen. Auf dem Grundstück *1*/4 sei bereits 2012 eine weitere Ferienwohnungsanlage zum Verkauf an Investoren oder Zweitwohnbesitzer geplant gewesen. Wegen Problemen mit den Banken habe dieses Vorhaben aber nicht umgesetzt werden können und sei das Grundstück 2021 daher geteilt und verkauft worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16.1.2009 errichtet und am 10.2.2009 mit dem Geschäftszweig „Touristik“ in das Firmenbuch (FN *a*) eingetragen. Gesellschaftsvertraglich wird der Gegenstand des Unternehmens umschrieben mit dem Bau, dem Betrieb und der Verwaltung von Ferienwohnungen. Gesellschafter sind mit einem Anteil von 51 % *W.* und mit Anteilen von je 24,5% *G und H* *F.*. Bis 2020 war *L* *E.* mit einem Anteil vom 49% Gesellschafter. Geschäftsführer war und ist Dr. *F.* , der für diese Tätigkeit ein Geschäftsführergehalt in Höhe von 8.083,87 Euro im Jahr 2011, 8.400 Euro in den Jahren 2012 und 2013 und 3.600 Euro im Jahr 2014 bezogen hat. Ab 2015 erhielt er kein Gehalt mehr. Die Löhne wurden nachweislich nur in den Jahren 2012 und 2013 ausbezahlt. Einen Dienstvertrag zwischen dem Geschäftsführer und der Bf. gab und gibt es nicht. Die Bf. hat(te) keine weiteren Angestellte.

2. An der Anschrift *Bf1-Adr* befindet sich die Liegenschaft EZ *Y* in KG *Z* mit einem Gebäude (in der Folge: Altbau) mit vier Wohnungen (Top 1 -4) und fünf Kfz-Einstellplätzen (Top 5-9). Beim Altbau handelt es sich um das ehemalige Gasthaus „*ZfA*“, das Dr. *F.* im Jahr 1985 ins Eigentum erworben hatte. Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 24.6.2006 verkaufte Dr. *F.* Anteile an *P und Q* *M.* sowie an *W.*. In der Folge wurde das Gebäude in sechs Wohnungseigentumseinheiten umgebaut, und zwar in eine Büroeinheit, drei Wohnungen und 2 Kfz-Einstellplätze. Das Büro Top GR1 mit einem Anteil von 356/1706 und einem Nutzwert von 178 befindet sich im Kellergeschoß, die Wohnung Top W 2 mit einem Miteigentumsanteil von 356/1706 und einem Nutzwert von 320 befindet sich im Erdgeschoß, die Wohnung Top W 3 mit einem Anteil von 354/1706 und einem Nutzwert von 177 ist im Obergeschoß und die Wohnung Top W 4 mit einem Anteil von 308/1706 und einem Nutzwert von 154 ist im Dachgeschoß. Die Einheit Top W 3 wurde von *P und Q* *M.* ins Wohnungseigentum übernommen, Wohnung Top W 4 ging an *W.* und die Einheiten GR 1 und Top W 2 samt Autoeinstellplätzen gingen an Dr. *F.*. Mit Kaufvertrag vom 2.7.2007 verkaufte Dr. *F.* seine Anteile am Altbau an die *TST* GmbH & CoKG, diese wiederum veräußerte die Einheit Top W 1 samt Autoeinstellplätzen an die Dres. *I und J* *D.*. Am 11.3.2009 ging das Vermögen der *TST* und damit auch deren Anteil am Altbau gemäß § 142 UGB an die Bf. Seitdem befindet sich die Wohnung Top W 2 im Wohnungseigentum der Bf.

3. Die Wohnung Top 2 umfasst eine Wohnfläche von 310,99 m² und ist wie folgt unterteilt: Vorraum (12,72 m²), WC 1 (2,64 m²), Abstellraum (1,34 m²), Stube (14,31 m²), Wohnzimmer (37,54 m²), Küche/Esszimmer (87,89 m²), Büro (14,52 m²), Schlafzimmer (38,04 m²), Bad 2 (8,29 m²), WC 2 (4,20 m²), Ankleide (5,24 m²), Diele (29,50 m²), Zimmer 1 (18,90 m²), Zimmer 2 (18,69 m²) Zimmer 3 (7,97 m²), Bad 1 (9,20 m²). Dazu kommen eine Terrasse mit 52,45 m² und Kellerräume mit 29,92 m²,

Die Wohnung wurde in den Streitjahren zum Teil von Dr. *F.*, *W.* und deren Sohn für private Wohnzwecke, zum Teil von der Bf. und in den Jahren 2013 und 2014 auch von der *W.**T* GmbH für betriebliche Belange verwendet. Der (ganz oder teilweise) betrieblich genutzte Teil erstreckte sich in der Zeit der alleinigen Nutzung durch die Bf. über eine Fläche von 70,75 m² (Büro 18,9 m², Stube 14,31 m², Wohnzimmer 37,54 m²), in der Zeit der Vermietung eines Teiles an die *TW.* GmbH über eine Fläche von ca. 150 m². Der Rest wurde privat genutzt. Die Wohnung befindet sich im Betriebsvermögen der Bf.

Für die private Verwendung der Wohnung durch den Geschäftsführer wurden in den Jahren 2012 sowie 2014 und 2015 sog. Eigenmieten in Höhe von 20.727,27 Euro (2012) und 13.909,09 Euro (2015 und 2016) angesetzt. In den Jahren 2013 und 2014 wurden keine Eigenmieten verbucht. Für die betriebliche Nutzung der Büros durch die *W.**T* GmbH wurden von der Bf. im Jahr 2013 Mieteinnahmen in Höhe von 12.000 Euro sowie Betriebskosten in Höhe von 7.636,32 und im Jahr 2014 Mieteinnahmen von 18.000 Euro und Betriebskosten in Höhe von 4.200 Euro als Erlöse erklärt. Ein schriftlicher Mietvertrag oder andere Beweisunterlagen, aus denen die Konditionen, unter denen die Bf. Räumlichkeiten an die *TW.* GmbH überlassen hat hervorgingen, liegen nicht vor. Für die private Nutzung der Wohnung durch den Geschäftsführer wurde kein Sachbezug angesetzt.

4. Die Wohnung Top W 4 mit einer Wohnfläche von 145,39 m² verteilt über zwei Stockwerke (1. Obergeschoß und Dachgeschoß), mit zwei Schlafzimmern, einem Whirl-Pool, zwei Bädern und einer Küche sowie einer Terrasse stand bis zum Verkauf im Jahr 2021 im Eigentum von *W.* und wurde von ihr bis 2014 als Ferienwohnung vermietet. Auch die im Eigentum von *I und J* *D.* stehende Wohnung Top 1 wurde als Ferienwohnung vermietet.

5. Auf der angrenzenden Liegenschaft *Str.*, EZ *X*, KG *Z*, befindet sich ein im Jahr 2009 errichtetes Gebäude (in der Folge: Neubau) mit zwei Wohnungen (Top 1 und 2), einem Hallenbad mit Saunabereich und Fitnessraum (Top 3), vier Kfz-Einstellplätzen (Top 4-7) und einem Kellerraum (Top 8). Die beiden Ferienwohnungen Top 1 und 2 mit der Bezeichnung „*FW1*“ und „*FW2*“ und einer Größe von jeweils 240 m² verteilt über drei Etagen (EG, OG und DG) stehen im Eigentum der Beschwerdewerberin und wurden bis Ende 2022 an Feriengäste vermietet.

6. Die Herstellungskosten für die Wohnung Top 2 im Altbau wurden mit 247.694,72 Euro aktiviert, jene für den Neubau mit 1.211.039,25 Euro. Die Finanzierung erfolgte fremdfinanziert, wobei für die Errichtung des Neubaus ein Kredit von der *RV* in Höhe von ca. 1,5 Mio Euro aufgenommen wurde. In den Jahresabschlüssen 2012 bis 2016 hafteten für diesen Kredit Verbindlichkeiten in Höhe von 1.887.010,13 Euro (2012), 1.945.387,55 (2013), 1.680.686,43 Euro (2014), 1.675.873,39 Euro (2015) und 1.666.823,39 Euro (2016) aus. Daneben wurden Verbindlichkeiten für ein Darlehen der *RR* in Höhe von 398.320,43 Euro

(2012), 374.196,56 Euro (2013), 341.868,92 Euro (2014), 383.352,61 Euro (2015) und 397.676,66 Euro (2016) ausgewiesen.

7. Mit Körperschaftsteuerbescheiden 2009 bis 2015 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 4.273,71 Euro (2009), -67.638,98 (2010), -60.674,35 Euro (2011), -52.229,26 Euro (2012), -49.579,25 Euro (2013), 43.186,63 Euro (2014) und -2.424,68 Euro festgesetzt. Für das Jahr 2016 erklärte die Bf. mit Körperschaftsteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.509,62 Euro. Das ergab den von der Betriebsprüfung festgestellten Verlust in Höhe von -180,575,56 Euro.

Mit Umsatzsteuerbescheiden 2009 und 2010 wurden Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Wohnung Top 2 im Altbau und der Errichtung des Neubaus in Höhe von -208.739,01 Euro im Jahr 2009 und -99.994,67 Euro im Jahr 2010 rechtskräftig zuerkannt.

8. Laut den Gewinn- und Verlustrechnungen 2012 bis 2016 waren in diesen Einkünften neben den Einnahmen aus den „Appartementmieten“ in Höhe von 102.485,89 Euro (2012), 88.216,31 Euro (2013), 86.141,41 Euro (2014), 29.482,16 Euro (2015) und 12.796,17 Euro (2016) auch Einnahmen aus „Öffentlichkeitsarbeit“ in Höhe von 80.430 Euro (2012), 107.370 Euro (2013), 95.750 Euro (2014), 116.165 Euro (2015) und 108.975 Euro (2016), ferner Einnahmen aus „Fahrzeugüberlassung“, „Miete Büro“ (nur 2014) und „Miete Privat“ (nur 2015 und 2016), darüber hinaus auch noch sonstige Erlöse, die sich aus Erlösen aus dem Verkauf von Kraftfahrzeugen, die sich im Betriebsvermögen der Bf. befanden, und aus verrechneten Betriebskosten zusammensetzen.

Bei den „Öffentlichkeitsarbeiten“ handelte es sich um Textarbeiten, die der Geschäftsführer der Bf. für die *TW.* GmbH erbracht und über die Bf. abgerechnet hatte.

Die „Miete Büro“ betraf die an die *TW.* GmbH verrechneten Mieten für die Nutzung der Büros, die „Miete Privat“ betraf die sog. Eigenmiete für die private Nutzung der Wohnung Top 2 durch den Geschäftsführer. Die Eigenmiete 2012 und die Miete *TW.* GmbH 2013 wurden auf dem Konto „Appartementmieten Gäste“ verbucht, die Miete *TW.* GmbH 2014 auf dem Konto „Öffentlichkeitsarbeit“.

9. Bei den Kraftfahrzeugen handelte es sich um die am 15.1.2010 angeschafften Pkw Audi R6 (Anschaffungskosten 14.900 Euro) und Porsche 996 (Anschaffungskosten 13.500). Beide Fahrzeuge wurden an die *WT.* GmbH um eine Monatsmiete von 1.200 Euro vermietet. Für die Fahrzeuge wurden AfA in Höhe von 5.680 Euro geltend gemacht, in den Jahren 2013 und 2014 wurden die Fahrzeuge ohne Umsatzsteuer veräußert und die Einnahmen zur Körperschaftsteuer erklärt. Die Restbuchwerte im Zeitpunkt der Verkäufe betrugen 2.900 Euro und 2.700 Euro.

Bei den „Erlösen Betriebskosten“ handelt es sich um an die Wohnungseigentümer *TW.* GmbH, *M.* und *D.* verrechnete Betriebskosten.

In den Einkünften waren auch sämtliche Aufwendungen, die mit der Wohnung Top 2 im Altbau verbunden waren, enthalten.

2. Beweiswürdigung

1. Für diese Feststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht insbesondere auf folgende Unterlagen: Eintragungen im Firmenbuch unter FN *a* (Bf.) FN *b* (*TST* GmbH & CoKG), Feststellungen im Prüfbericht vom 4.9.2018 und Angaben in der Vorhaltbeantwortung vom 4.1.2024 (Punkt 1.), Eintragungen ins Grundbuch KG *Z* EZ *Y* und die Angaben der Bf. in den Beschwerdeausführungen sowie die Kaufverträge vom 24.9.2006, vom 2.7.2007 und vom 28.7.2008 und den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 1.6.2017 (Punkt 2.), das Nutzwertgutachten vom 15.5.2011, die BP-Berichte vom 31.3.2011 und vom 4.9.2018, die Gewinn- und Verlustrechnungen (Punkt 3.), die Angaben der Bf. in den Beschwerdeschriftsätzen (Punkt 4.), die Eintragungen ins Grundbuch unter KG *Z*, EZ *X* und die Feststellungen der Betriebsprüfung (Punkt 5.), die Jahresabschlüsse samt Anlageverzeichnissen 2012 bis 2016 (Punkt 6.), die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2015, die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010, die Körperschaftsteuerklärung 2016, die Gewinn- und Verlustrechnungen 2012 bis 2016 und Feststellungen im BP-Arbeitsbogen Nr. *xx* (Punkte 7. Bis 9.).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Wiederaufnahme der Verfahren

1. Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2. Tatsachen sind mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. *Ritz*, BAO⁷, Rz 21 und Rz 24; VwGH 23.2.2010, 2006/15/0134; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006;

VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135). Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta) und nur entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente (vgl. VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; Ritz, BAO⁷, § 303 Rz 43). Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist 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 (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. das VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005).

3. Die Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen. Eine derartige Interessensabwägung spricht bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel gegen den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist ausgehend von den steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2019/15/0125). Bei mehreren Verfahren sind die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

4. Die mit den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden wiederaufgenommenen Verfahren waren mit folgenden Bescheiden abgeschlossen worden:

Körperschaftsteuer 2012: Bescheid vom 14.11.2013; Körperschaftsteuer 2013: Bescheid vom 18.5.2016; Körperschaftsteuer 2014: Bescheid vom 3.6.2016; Körperschaftsteuer 2015: Bescheid vom 16.5.2017; Umsatzsteuerbescheid 2013: Bescheid vom 5.9.2015; Umsatzsteuerbescheid 2014: Bescheid vom 18.5.2016; Umsatzsteuerbescheid 2015: Bescheid vom 16.5.2017. Die Körperschaftsteuerbescheide 2012 vom 14.11.2013, 2013 vom 18.5.2016, und 2015 vom 16.5.2017 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2013 vom 5.9.2015, 2014 vom 18.5.2016 und 2015 vom 16.5.2017 ergingen aufgrund den von der Bf. eingebrachten Steuerklärungen, der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 3.6.2016 und der Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 16.5.2016 ergingen aufgrund einer abgabenrechtlichen Prüfung (Nachschau). Im darüber verfassten Prüfbericht vom 22.4.2016 wurden unter Tz. 2 und 3 Feststellungen über den als Ertrag in die Körperschaftsteuererklärung eingegangenen, aber tatsächlich nicht erzielten, „Vergleichsbetrag“ mit der *RV* in Höhe von 260.133,91 Euro sowie

über abzugrenzende Erlöse aus Öffentlichkeitsarbeit getroffen, die in die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2014 Eingang fanden. Da der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 18.5.2016 fehlerhaft ergangen war, wurde er mit einem Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO im Sinne der Prüfung korrigiert.

5. In den Wiederaufnahmebescheiden wurde auf die Feststellungen im Prüfbericht vom 4.9.2018 verwiesen. Dort wurde die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015 auf die Feststellungen unter Tz. 3 („Mieteinnahmen – Wohnung Büro“), Tz. 4 („Rechtsberatung“) und Tz. 5 („Einnahmen Öffentlichkeitsarbeit“) gestützt, jene der Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2015 auf die Feststellungen unter Tz. 1 („Liebhaberei“).

6. Unter Tz. 1 „Liebhaberei“ wurde u.a. festgestellt, die Bf. habe für den Zeitraum 2009 bis 2016 einen Verlust in Höhe von -180.575,56 Euro erklärt, der aber durch Eliminierung der Einnahmen aus der Öffentlichkeitsarbeit auf - 808.260,56 Euro zu korrigieren sei, womit sich die Frage der Liebhaberei stelle. Unter Tz. 1 lit. d wird dann in einer Tabelle dargestellt, wie hoch die Vermietungsverluste 2012 bis 2016 ohne die Einnahmen aus Öffentlichkeitsarbeit tatsächlich gewesen sind.

7. Die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes schon dadurch gerechtfertigt, dass erst im Zuge der Betriebsprüfung zutage kam, um welche Tätigkeiten es sich bei den sog. Öffentlichkeitsarbeiten gehandelt hat. Erst mit Vorhalt vom 18.1.2018 hat die Prüferin den Geschäftsführer des Bf. aufgefordert, eine detaillierte Beschreibung dieser Tätigkeiten vorzulegen. Dieser Aufforderung ist der Geschäftsführer mit Antwortschreiben vom 21.6.2018 nachgekommen, dazu kamen weitere konkrete Angaben zu dieser Tätigkeit im Zuge einer Vorbesprechung am 12.6.2018. Erst mit diesen Ermittlungen ist ein vollständiges Bild über die Art der Tätigkeiten, die unter dem Titel „Öffentlichkeitsarbeiten“ zusammengefasst wurden, entstanden.

Ein derartig vollständiger Sachverhalt hatte das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der die Verfahren abschließenden Bescheide nicht zur Verfügung. Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2012 lag dem Finanzamt lediglich die elektronisch eingebrachte Körperschaftsteuererklärung mit den in der KZ 9040 erklärten Erlösen ohne § 109 und KZ 909 sonstige Erlöse vor. Hier konnte das Finanzamt überhaupt nicht erkennen, wie die Erlöse der Bf. zusammengesetzt waren. In den übrigen Fällen mögen dem Finanzamt zwar die Jahresabschlüsse mit in „Appartementmieten“, aus „Öffentlichkeitsarbeit“ u.a. aufgegliederten Umsatzerlösen vorgelegen haben. Damit muss dem Finanzamt aber noch nicht bewusst gewesen sein, welche Art von Tätigkeit sich hinter der Bezeichnung „Öffentlichkeitsarbeit“ verborgen hat. Irgendwelche weitere Unterlagen wie Vorhalte oder Aktenvermerke, die darauf schließen ließen, dass sich das Finanzamt mit der Wesensart dieser Einnahmen auseinandergesetzt hat, liegen nicht vor. Ob das Finanzamt sich damit befassen hätte können

oder müssen oder nicht, ist in diesem Zusammenhang irrelevant, weil der Wissenstand der Abgabenbehörde verschuldensunabhängig zu beurteilen ist.

8. Zudem hat die Bf. in den Erklärungen und Jahresabschlüssen sämtliche Aufwendungen z.B. für Abschreibungen, Instandhaltung oder Zinsen zusammengefasst. Es war dem Finanzamt daher nicht bekannt, welche Aufwendungen den einzelnen Tätigkeiten wie etwa der Vermietung der Ferienwohnungen und der Öffentlichkeitsarbeit zuzuordnen waren und wie sich eine sachgerechte Zuordnung von Aufwendungen auf die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten ausgewirkt hätte.

9. Die Liebhaberei ist für jede Beurteilungseinheit gesondert vorzunehmen und die Beurteilungseinheit einer Vermietung von Ferienwohnungen ist diese selbst, auch wenn die Vermietung von einer Körperschaft betrieben wird (siehe dazu die Ausführungen unter Spruchpunkt II. a). Bei der Vermietung von Ferienwohnungen ist eine Einkunftsquelle nur anzunehmen, wenn innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren mit einem Gesamtgewinn zu rechnen ist. Dass in den erklärten Erlösen auch die Einnahmen aus den Textarbeiten enthalten waren, die mit der Vermietung von Ferienwohnungen nichts zu tun hatten, war als Tatsache zu werten, deren Kenntnis geeignet war, zu anderslautenden Bescheiden zu führen. Bei korrekter Erfassung der für die Liebhaberei maßgeblichen Einnahmen und Ausgaben hätte das Finanzamt bei richtiger Würdigung dieser Ergebnisse schon in den abgeschlossenen und später wieder aufgenommenen Verfahren zum Ergebnis gelangen können, dass diese Tätigkeit als Liebhabereibetätigung einzustufen ist. Diese Eignung, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen, blieb erhalten, auch wenn die Betriebsprüfung die Liebhabereibeurteilung unrichtigerweise auf § 1 Abs. 1 LVO und nicht auf § 1 Abs. 2 LVO gestützt und die Einnahmen aus Öffentlichkeitsarbeit dem Geschäftsführer und nicht der Bf. zugerechnet hat, weil sie auch bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren durchgeführten Liebhabereibeurteilung gelangen hätte können (siehe auch dazu die Ausführungen unter Spruchpunkt II.a). Bei den ohne Berücksichtigung der Einnahmen aus der Öffentlichkeitsarbeit sehr hohen Verlusten (laut Tz.1 lit. d waren das allein in den Jahren 2012 bis 2016: -132.659,29 Euro (2012), -156.949,25 Euro (2013), -87.138,37 Euro (2014), -118.589,68 Euro (2015) und -104.465,38 Euro (2016)) wäre es der Bf. kaum möglich gewesen, die Liebhabereivermutung mit einer plausiblen Prognoserechnung zu widerlegen.

10. Unter Tz. 1 findet sich auch die Feststellung, die Bf. habe 2011 einen Poolanteil, ein Kellerabteil und eine Garage um 118.200 Euro verkauft, diesen Betrag bis zur Prüfung 2018 aber nicht bekommen und auch nicht eingeklagt. Auch diese im Zuge der Betriebsprüfung zu Tage getretene Tatsache wäre in die Liebhabereibeurteilung einzubeziehen gewesen, zumal sich der hohe Verlust aus der Vermietung der Ferienwohnungen nicht zuletzt aus den hohen Bankverbindlichkeiten und den daraus resultierenden hohen Zinsvorschreibungen ergab (siehe

dazu weiter unten). Auch dieses Faktum ist als neue hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 BAO zu werten.

11. Die Umstände, dass eine „Delegation“ des Finanzamts im Jahr 2010 die Wohnungen besichtigt oder dass im Jahr 2011 eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 6/2010 bis 12/2010 für den Zeitraum Juni bis Dezember 2010 stattgefunden hat, bei der auch eine Feststellung zur „Öffentlichkeitsarbeit“ getroffen worden ist, sanden einer Wiederaufnahme schon deshalb nicht entgegen, weil diese Maßnahmen des Finanzamtes nicht die Verfahren 2012 bis 2016 betrafen.

12. Aber auch die im Jahr 2016 durchgeführte Nachschau betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 2014 hinderten die Wiederaufnahme dieser Jahre nicht. Bei dieser Prüfung wurden lediglich im Jahr 2015 gebuchte Erlöse und Umsätze aus der Öffentlichkeitsarbeit in Höhe von 34.575 Euro dem Jahr 2014 zugerechnet. Eine nähere Befassung mit den mit der Öffentlichkeitsarbeit verbundenen Tätigkeiten ist aber nicht erfolgt. Deshalb kann dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2014 auch kein vollständiger Wissensstand über die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Öffentlichkeitsarbeit unterstellt werden.

13. Damit lagen aber neu hervorgekommene Tatsachen vor, die geeignet waren, zu im Spruch anderslautenden Bescheiden zu führen und, wie weiter unten gezeigt werden wird, auch tatsächlich führen. Da die Auswirkungen der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide nicht geringfügig waren, ist sie auch unter dem Aspekt der Ermessensübung zu Recht erfolgt.

14. Für die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide hat sich die Betriebsprüfung u.a. auch auf die Tz. 4 „Rechtsberatung“ gestützt. Diese Kosten standen im Zusammenhang mit der Vermietung der Ferienwohnungen und teilen deren rechtliches Schicksal, das heißt, sie sind aufgrund der Liebhabereibeurteilung (vgl. die Ausführungen dazu weiter unten) nicht abzugsfähig. Ebenso wenig sind die damit zusammenhängenden Vorsteuern abzugsfähig. Daher war auch die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015 aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen zulässig. Die von der Nichtanerkennung der Rechtsberatungskosten betroffenen Vorsteuern betrugen 833,31 Euro (2013), 2.100,11 Euro (2014) und 804,82 Euro (2015). Diese Beträge sind weder absolut noch relativ geringfügig (vgl. nochmals VwGH 30.06.2021, Ra 2019/15/0125, in dem ein Betrag in Höhe von 746 Euro nicht mehr als geringfügig angesehen wurde).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

Körperschaftsteuer 2012 bis 2016, Umsatzsteuer 2013 bis 2016

a. Vermietung *Str.*, Liebhaberei

1. Im Beschwerdefall ist u.a. strittig, ob die Vermietung der beiden Appartements Top 1 und Top 2 samt Wellnessbereich im Objekt *Str.* als Einkunftsquelle oder als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen ist.

2. Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 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 und dem Körperschaftsteuergesetz.

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmens. Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

3. Unter Liebhaberei ist grundsätzlich eine Betätigung zu verstehen, die auf Dauer gesehen nicht geeignet ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Eine solche Tätigkeit ist ertragsteuerlich irrelevant und die dieser Betätigung zuzurechnenden Vermögensgegenstände sind nicht Betriebsvermögen (VwGH 24.9.1996, 93/13/0166).

4. Der Begriff der Liebhaberei stammt aus dem Einkommensteuerrecht und wurde zunächst durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in einer Grundsatzentscheidung aber klargestellt, dass Liebhaberei auch bei Körperschaften vorliegen kann (vgl. VwGH 22.9.1987, 86/14/0196; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 42). Seit 1993 sind die Grundsätze der Liebhabereibeurteilung in der zu § 2 Abs. 3 EStG 1988, § 7 Abs. 2 KStG 1988 und § 2 UStG 1972 ergangenen Liebhabereiverordnung (BGBl. 1990/23 idF BGBl. 1993/33 und BGBl. 1997/358) geregelt. Weil die Liebhabereiverordnung ausdrücklich auch auf der gesetzlichen Grundlage des § 7 Abs. 2 KStG 1988 ergangen ist, ist ihre Anwendung auf Kapitalgesellschaften nunmehr geklärt.

5. Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte 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 zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt. Liebhaberei hingegen ist u.a. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

aus Tätigkeiten, die typischerweise in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO), oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO). Zu den Wirtschaftsgütern im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zählen insbesondere Ein- und Zweifamilienhäuser (einschließlich Bungalows, Ferienhäuser, Landhäuser, Villen, Herrenhäuser usw.), Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Appartements und im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (vgl. LRL Rz 78).

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. 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 erwarten lässt. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

7. Liebhaberei ist für jede einzelne Einkunftsquelle getrennt zu prüfen, auch wenn verschiedene Einkunftsquellen aus demselben Wirtschaftszweig zu Einkünften innerhalb derselben Einkunftsart nach § 2 Abs. 3 EStG führen (vgl. VwGH 29.7.1997, 96/14/0065; VwGH 4.6.2003, 97/13/0213 zu einer Beteiligung mit Einkünften aus Kapitalvermögen).

Relevante Beurteilungseinheit ist das einzelne Mietshaus oder die einzelne Eigentumswohnung (vgl. VwGH 28.11.2007, 2006/15/0074), es denn, die Mehrheit der Häuser oder Wohnungen wird einheitlich bewirtschaftet (vgl. *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG11, § 2 Tz 344).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

Beweispflichtig dafür, dass bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162).

Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ergibt sich aus dieser Prognose, dass der Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusszeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei. Die Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Die Nachvollziehbarkeit erfordert eine Aufgliederung der Prognose mindestens nach Instandhaltung, Abschreibungen, Zinsen und sonstige Werbungskosten (vgl. LRL 2012 Rz 64 und 65a).

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.

8. Die beiden Appartements „*FW1*“ und „*FW2*“ samt Wellnessbereich und Spa sind über eine eigene Homepage sowie via Internet zur Miete an Feriengäste angeboten und vermietet worden, zusätzliche Leistungen wie etwa die Verabreichung eines Frühstückes oder dgl. sind nicht erbracht worden. Die Appartements sind einheitlich bewirtschaftet worden und bilden daher eine Beurteilungseinheit.

Nicht zu dieser Beurteilungseinheit zählt die Textarbeit der Bf. für die *TW.* GmbH. Die Erstellung für Texte für ein fremdes Unternehmen hat mit der Vermietung von Luxusappartements nicht das Geringste zu tun, es liegt keinerlei inhaltlicher, die beiden Tätigkeiten ergänzender Zusammenhang vor. Dass die Tätigkeit nur übernommen worden ist, um der Bf. aus einer schwierigen wirtschaftlichen Situation zu helfen, mag sein, dieser Umstand verschafft aber noch keine inhaltliche Zusammengehörigkeit zwischen diesen beiden Tätigkeiten. Nicht zu dieser Beurteilungseinheit gehören ferner die Wohnungen in *Str.*, Top 1 und Top 4, die die Bf. lediglich für die Eigentümer dieser Wohnungen an Gäste vermittelt hat und bei denen die daraus erzielten Einkünfte auch nicht ihr zuzurechnen waren. Zu dieser Beurteilungseinheit gehören schließlich auch nicht die Vermietung der Wohnung Top 2 an die *TW.* GmbH und die Fahrzeugvermietung.

Auf die Liebhabereibeurteilung sind somit nur diejenigen Erlöse und Aufwendungen heranzuziehen, die sich konkret auf die Bewirtschaftung dieser Appartements bezogen.

9. Die beiden Appartements stehen im Eigentum der Bf. Die Bewirtschaftung dieser Appartements stellt unzweifelhaft eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und nicht, wie die Betriebsprüfung angenommen hat, eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, dar.

10. Aus der Bewirtschaftung dieser Beurteilungseinheit wurden von Beginn der Vermietung an jedes Jahr Verluste erzielt. Aufgrund dieser Verluste und der Einstufung dieser Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 LVO hätte die objektive Ertragsfähigkeit der Appartementsvermietung unter Vorlage einer Prognoserechnung über 20 Jahre ab Beginn der Vermietung von der Bf. nachgewiesen werden müssen. Eine solche Prognoserechnung wurde aber nie vorgelegt. Vom Nachweis der

Ertragsfähigkeit der Vermietung war die Bf. nicht dadurch dispensiert, dass eine Delegation des Finanzamtes im Jahr 2010 die Ertragsfähigkeit des Vermietungskonzeptes positiv bewertet hat, weil für die Liebhabereibeurteilung nicht die Momentaufnahme in einem Jahr und nicht theoretische Konzeptionen maßgeblich sind, sondern die längerfristige Ertragsfähigkeit der Tätigkeit unter Einbeziehung der bereits tatsächlich erzielten Ergebnisse. Ebenso wenig ist die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Vermietung bereits dadurch belegt, dass die Bf. die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung der Appartements rechtskräftig zuerkannt bekommen hat, weil aus einer unrichtigen Beurteilung in vergangenen Jahren, die lediglich aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr korrigiert werden kann, keine Ansprüche für die Gegenwart und die Zukunft abgeleitet werden können.

11. Die in der Beschwerde vom 10.10.2018, Seite 9, angestellte Plausibilitätsrechnung taugt schon deshalb nicht als Prognoserechnung, weil sie nicht nur die bis dahin erzielten tatsächlichen Ergebnisse vernachlässigt, sondern auch deshalb, weil wesentliche Parameter einer Prognoserechnung wie die Absetzungen für Abschreibung fehlen und sie Ansätze enthält, die offenbar nicht der Realität entsprachen. Eine Prognoserechnung muss aber plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Die Nachvollziehbarkeit erfordert eine Aufgliederung der Prognose mindestens nach Mieteinnahmen, Instandhaltung, Abschreibungen, Zinsen und sonstige Werbungskosten (vgl. LRL Rz 65 a und 65 e). In der angesprochenen Plausibilitätsrechnung werden etwa die Gesamtfixkosten mit 30.000 Euro im Jahr und die Fixkosten aus „Grundsteuer, Versicherung etc.“ aus der Vermietung mit jährlich 12.000 Euro angegeben, dabei betrugen allein die Abschreibungen für den Neubau und dessen Einrichtung laut Anlageverzeichnis 46.300 Euro jährlich (17.300 AfA Gebäude, 29.000 AfA Einrichtung). Selbstverständlich ist auch der Wertverzehr von Mietobjekten in die Plausibilitätsrechnungen einzubeziehen. Ein Zinssatz von 1% bzw. 18.000 Euro jährlich wird wohl zu keiner Zeit realistisch gewesen sein, wenn man auf die tatsächlichen Zinsbelastungen laut Bilanzen allein etwa der Jahre 2011 bis 2017 sieht:
 2011: 61.080 Euro; 2012: 88.182 Euro; 2013: 145.952 Euro; 2014: 54.224 Euro;
 2015: 54.142 Euro; 2016: 36.475 Euro; 2017: 36.475 Euro

Selbst die übrigen Werbungskosten, auch wenn sie wie in der Beschwerdevorentscheidung nur zu zwei Drittel der in den Bilanzen ausgewiesenen Kosten (das wären 16.237 Euro im Jahr 2010, 24.848 Euro im Jahr 2011, 24.499 Euro im Jahr 2012, 37.633 Euro im Jahr 2013, 70.600 Euro im Jahr 2014, 34.631 Euro im Jahr 2015 und 29.541 im Jahr 2016) angesetzt werden, überstiegen die kalkulierten 12.000,00 Euro an jährlichen „Fixkosten aus Grundsteuer, Versicherungen etc.“ teilweise deutlich.

Wenn die tatsächlichen jährlichen Fixkosten die kalkulierten Fixkosten weit übertrafen, hätten auch die Mieteinnahmen konstant in solche Höhe erzielt werden müssen, dass längerfristig dennoch ein Gesamtgewinn erreicht worden wäre. Dazu hätten aber auch die realistischere

Weise erzielbaren jährlichen Mieteinnahmen und nicht nur ein jährlicher Deckungsbeitrag für völlig unrealistische jährliche Fixkosten angegeben werden müssen.

12. Weil keine Prognoserechnung vorgelegt wurde und die Liebhabereibeurteilung auch nicht von den tatsächlich erzielten Ergebnissen absehen darf, wird im Folgenden auf die vorliegenden, aus dieser Vermietungstätigkeit erzielten Einkünfte abgestellt werden.

Wie in der Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2016 und Umsatzsteuer 2013 bis 2016 dargelegt wurde, entstand aus der Bewirtschaftung der Appartements vom 2009 bis 2016 ein Gesamtverlust in Höhe von - 683.159,08 Euro. Weil die Bf. keine auf die Vermietung der Ferienwohnungen bezogene Ergebnisübersicht vorgelegt und das Finanzamt daher keine Abgrenzung der mit der Bewirtschaftung der Ferienwohnungen verbundenen Kosten von den übrigen Kosten zur Verfügung hatte, hat es die Aufwendungen für Instandhaltung, Zinsen und Betriebskosten mit 2/3 der erklärten Beträge geschätzt. Die Zurechnung von 2/3 der erklärten Aufwendungen für Zinsen, Instandhaltung und Betriebskosten ist aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes deutlich zu gering.

In den Anlageverzeichnissen werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Wohnung Top 2, *Str.* (Gebäude EZ *Y*, Altbau) mit 298.427,37 Euro, jene für die Ferienwohnungen *Str.* (Gebäude EZ *X*, Neubau) mit 1.211.039,25 Euro angegeben. Damit entfielen ca. 24 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Top 2 und ca. 76 % auf den Neubau. Da anzunehmen ist, dass auch die hochwertige Einrichtung kreditfinanziert wurde, können nicht mehr als 80% der Zinsen den Ferienwohnungen zugerechnet werden. Auch bei den Betriebskosten und den Instandhaltungskosten geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass zumindest 80% davon auf den kostspieligen Betrieb der Anlage *Str.* entfiel. Bei diesen prozentuellen Ansätzen wäre der Verlust noch deutlich höher ausgefallen.

13. Für die Jahre 2017 und folgende hat das Bundesfinanzgericht die Bf. mit Vorhalt vom 17.10.2023 aufgefordert, die konkreten Ergebnisse im Zusammenhang mit den Appartements in *Str.* (KG *Z*, EZ *X*), insbesondere auch die damit verbundenen Ausgaben wie die AfA für das Gebäude und die Einrichtung, die Kosten für Instandhaltungen und die Zinsen sowie die übrigen Betriebskosten bekanntzugeben. Mit Antwortschreiben vom 14.11.2023 hat die Bf. eine Zusammenstellung vorgelegt, die neben den der Bewirtschaftung der Appartements direkt zuordenbaren Positionen „Erlöse Gäste“, „AfA Neubau“ und „AfA Neubau-Einrichtung“ auch „Erlöse Eigenmiete“, „Erlöse Büromiete“, „sonstige Erlöse“, „AfA Altbau“ und „Altbau-Einrichtung“ sowie Aufwendungen für „Instandhaltung“, „Zinsen“, „Betriebskosten“ und „sonstige Kosten“ enthielt. Zu den letzten vier Positionen gab sie an, diese umfassten auch die „Aufwände für die Textarbeiten, Vertriebsbemühungen für alle 3 FEWOs, Bauplanung, Finanzierung und Vertriebsbemühungen, für das geplante Objekt auf *1*/4 Verkaufsbemühungen für *1*/8 und *1*/4 sowie die Betriebskosten für die Fremdwohnungen“.

Weil für die Liebhabereibeurteilung, wie oben ausgeführt, nur die mit der Vermietung der Appartements zusammenhängenden Erlöse und Aufwendungen zu berücksichtigen sind, sind die „Erlöse Eigenmiete“, „Erlöse Büromiete“ und „sonstige Erlöse“ für diesen Zweck jedenfalls auszuscheiden. Die Aufwendungen „Instandhaltung“ und „Zinsen“ beziehen sich gewiss auch auf die Appartements und werden wie weiter oben begründet mit schätzungsweise 80% dieser Vermietungstätigkeit zugerechnet. Bei den sonstigen Kosten ist nicht nachvollziehbar, inwieweit sich diese auf die in Rede stehende Vermietung beziehen und bleiben daher außer Betracht.

14. Somit sind die die Ergebnisse nach der untenstehenden Tabelle zu berücksichtigen:

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Erlöse Gäste	11.556	44.348	57.060	47.727	31.366	29.641
AfA Gebäude	-17.300	-17.300	-17.300	-17.300	-17.300	-17.300
AfA Einrichtung	-19.938	-11.579	-2.546	-2.003	-2.358	-4.700
AfA Büro/Altbau	-5.969	-5.969	-5.969	-5.969	-5.969	-5.969
AfA Einrichtung/Alttau	-4.611		-1.973	-1.973	-1.973	-2.920
Instandhaltung 4/5	-14.429	-6.910	-9.851	-7.886	-7.561	-8.307
Zinsaufwand 4/5	-15.788	-20.307	-25.338	-18.204	-38.708	-26.172
Betriebskosten 4/5	-12.736	-16.266	-11.152	-18.510	-13.446	-13.817
Ergebnis	-79.215	-33.983	-17.069	-24.118	-55.949	-49.544

Bei dieser Berechnung ergeben sich für die Jahre 2017 bis 2022 weitere Verluste in Höhe von - 259.878 Euro. Mit dem (nach den obigen Ausführungen zu niedrig angesetzten) Verlust zwischen 2009 und 2016 in Höhe von - 683.159,08 Euro ergibt sich ein Gesamtverlust 2009 bis 2022 von -943.037 Euro.

Da die Vermietungstätigkeit mit Ende 2022 eingestellt wurde, liegt ein Gesamtergebnis aus der Vermietungstätigkeit vor, das die Unmöglichkeit, einen positiven Gesamtüberschuss zu erzielen, abschließend dokumentiert.

15. Die Argumente der Bf. gegen die Liebhabereibeurteilung überzeugen nicht. Wie bereits weiter oben ausgeführt, hat im Falle der Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO der Abgabepflichtige anhand eine nachvollziehbaren Prognoserechnung nachzuweisen, dass entgegen dieser Vermutung keine Liebhaberei vorliegt. Dieser Nachweis ist der Bf. nicht gelungen. Für diesen Nachweis genügt es nicht, einfach auf eine subjektive Gewinnerzielungsabsicht hinzuweisen, die Absicht muss vielmehr durch eine nachgewiesene objektive Ertragsfähigkeit der zu beurteilenden Tätigkeit nach außen in Erscheinung treten.

Einen Nachweis, dass ein Gesamtgewinn lediglich aufgrund unabsehbarer oder unerwarteter Ereignisse ausgeblieben ist, konnte die Bf. auch nicht erbringen. Wenn die Bf. nicht einmal plausibel darlegen konnte, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes mit einem Gesamtgewinn zu rechnen war, kann auch nicht beurteilt werden kann, wie sich die von der Bf. als unerwartet und unvorhersehbar bezeichneten Entwicklungen überhaupt auf das erwartete Ergebnis ausgewirkt haben. Abgesehen davon sind Zinsvorschreibungen bei einem Kredit in Höhe von 1,5 Mio Euro oder Umsatzeinbrüche aufgrund von Schwierigkeiten beim Vertrieb des Mietangebotes nicht als unvorhersehbare Ereignisse einzustufen. Als unvorhersehbares Ereignis gilt im Beschwerdefall wie ganz generell die Corona-Pandemie ab dem Jahr 2020, die allerdings auf das Vorliegen eines Gesamtverlusts keinen wesentlichen Einfluss hatte, weil schon bis Ende einschließlich 2019 ein Verlust in Höhe von ca. 800.000 Euro vorlag.

Schließlich hat die Bf. die Unmöglichkeit, aus der Vermietung der Appartements einen Gesamtgewinn zu erzielen, in der Vorhaltbeantwortung vom 14.11.2023 selbst eingeräumt, wenn sie ausgeführt hat, es wäre von Anfang an eine unmöglich zu erreichende Auslastung von 50% erforderlich gewesen, um in die Gewinnzone zu gelangen. Der wesentliche Inhalt des gesamten Konzeptes habe darin bestanden, die beiden Wohnungen zu verkaufen und dann den Käufern als Dienstleister ein Rundum-Sorglospaket für die Vermietung anzubieten. Auch der Bank dürften an der Ertragsfähigkeit der Bewirtschaftung der Appartements schon bald Zweifel gekommen sein, wenn sie im Jahr 2010 eine Haftungsübernahme von Frau *W.* verlang hat.

Auch wenn die Bf. zu Beginn den Weiterverkauf der Wohnungen beabsichtigt hat, ändert das nichts an der Tatsache, dass die Bewirtschaftung derselben in der Vermietung derselben bestanden hat und daher ausschließlich diese Bewirtschaftungsart zu beurteilen war. Zudem dürfte auch das Verkaufskonzept hinsichtlich dieser beiden Wohnungen von keiner hohen Erfolgsaussicht gewesen sein, waren doch weder das Verhältnis zur Bank noch die Eigentumsverhältnisse an Pool und Garagen ausreichend geklärt und die Wohnungen für die Interessenten zu Verkauf zu groß und zudem auch noch gar nicht parifiziert. Und zwischen 2018 und 2022 hat es nicht einmal mehr Verkaufsbemühungen gegeben, wie der Geschäftsführer selbst in der Stellungnahme vom 14.11.2023 eingeräumt hat.

16. Nun hat die Bf. im Vorlageantrag vom 10.6.2022 neuerlich vorgebracht, sie beabsichtige, die Wohnung zu verkaufen und sei bei der Liebhabereibeurteilung auch ein theoretischer Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen.

Hiezu ist zu grundsätzlich sagen, dass anders als bei der Einkommensteuer, bei der die Einkünfte aus der Überlassung einer Liegenschaft und aus deren Veräußerung unterschiedliche Einkunftsarten darstellen, die einem jeweils anderen Besteuerungsregime unterliegen, § 7 Abs. 3 KStG 1988 bei den dieser Vorschrift unterliegenden Körperschaften bewirkt, dass alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, also keine Unterscheidung in

Einkünfte aus der Überlassung und solche aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern erfolgt und derselbe Steuersatz anzuwenden ist. Deshalb kann bei solchen Körperschaften auch eine Veräußerung der Liegenschaft grundsätzlich bei der Prognoserechnung für die Liebhaberei berücksichtigt werden. § 2 Abs. 3 LVO sieht wie § 2 Abs. 4 LVO aber vor, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu beurteilen ist, sodass Umstände, die nur allenfalls oder nach Ablauf der in § 2 Abs. 3 oder 4 LVO angesprochenen absehbaren Zeiträume eintreten könnten, nicht zu berücksichtigen sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Veräußerungsgewinne nur dann in die Prognoserechnung iSd § 2 Abs. 3 oder 4 LVO einzubeziehen, wenn bereits eindeutige Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt worden sind. Nur jene Veräußerungen, die konkret und nachweislich innerhalb der absehbaren Zeiträume des § 2 Abs. 3 oder 4 LVO vorgenommen werden sollen oder worden sind, können in die Liebhabereibetrachtung einbezogen werden (vgl. insbesondere VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140 und VwGH 25.05.2022, Ra 2022/15/0009).

17. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich somit klar, dass bloß theoretische Veräußerungsgewinne bei der Liebhabereibeurteilung nicht zu berücksichtigen sind. Vielmehr können nur tatsächliche oder nachweisbar und konkret geplante Veräußerungen innerhalb des Beobachtungszeitraumes Berücksichtigung finden. Die Berücksichtigung setzt notwendigerweise auch voraus, dass der Veräußerungsgewinn, der in die Liebhabereibetrachtung Eingang finden soll, vom Abgabepflichtigen plausibel und nachvollziehbar angegeben wird. Denn nur in diesem Fall kann beurteilt werden, ob die zu beurteilende Tätigkeit mit einem Gesamtgewinn abgeschlossen wird oder nicht.

18. Die Bf. hat nach entsprechenden Vorhalten mit Schreiben vom 14.11.2023 angegeben, die Wohnungen seit 2023 in verschiedenen Inseraten auf Verkaufsplattformen im Internet wie Immo-Scout24, Immowelt oder Ländelimmobilien zum Verkauf angeboten zu haben. Es wurde kein Gutachten erstellt und kein Maklerbüro mit dem Verkauf beauftragt. Zum Veräußerungsgewinn wurde in diesem Schreiben lediglich auf den per dato bestehenden durchschnittlichen Immobilienverkaufspreis in Vorarlberg in Höhe von 4.500 Euro je Quadratmeter und einer Verkaufsfläche von 700 m² verwiesen. Im Schreiben vom 4.1.2024 wurde ergänzend dazu ausgeführt, die bisherigen Verkaufsanfragen auf www.ländleimmo.at hätten gezeigt, dass die Wohnungen in der bestehenden Form für den lokalen Markt zu groß seien, weshalb der ehemalige Architekt beauftragt worden sei, die Wohnungen in vier kleinere Wohnungen umzubauen.

19. Damit ist keine *konkrete* Veräußerung nachgewiesen. Dass die Wohnungen in der derzeitigen Form keine Abnehmer finden belegt, dass für Wohnungen in dieser Größe und Ausstattung und in dieser Lage eben kein Markt besteht. Das erklärt wohl –neben den bereits angeführten Gründen - auch, weshalb die Wohnungen entgegen der ursprünglichen Konzipierung bis dato nicht verkauft wurden. Es ist eben auch von Bedeutung, wo sich eine

Luxusimmobilie befindet und *O.* mag möglicherweise nicht der beste Ort für den Verkauf derartiger Wohnungen sein. Was die angeblich beabsichtigte Umgestaltung der Wohnungen in vier kleinere angeht ist zu sagen, dass diese derzeit noch nicht bestehen und daher auch nicht zum Verkauf stehen. Zudem ist auch offen, mit welchem Kostenaufwand diese Wohnungen umgestaltet und zum Verkauf gelangen werden und welche Verkaufsgewinne damit erzielt werden können. Wenn aber noch nicht einmal konkret feststeht, welche Wohnungen um welchen Verkaufspreis nun verkauft werden sollen, können diese Verkäufe auch nicht beurteilt und in eine Prognoserechnung einbezogen werden. Zudem könnte bei einer derartigen Umgestaltung der derzeitigen Wohnungen auch nicht mehr von derselben Identität der zu beurteilenden Objekte ausgegangen werden, vielmehr läge eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, die für sich zu beurteilen wäre. Schließlich ist auch das Schicksal des ein ganzes Stockwerk umfassenden Wellnessbereiches völlig ungewiss. Der bloße Verweis auf durchschnittliche Veräußerungspreise in einer Region und eine vorhandene Nutzfläche ist für den Nachweis einer konkreten Verkaufsabsicht und eines zu berücksichtigenden Veräußerungsgewinnes jedenfalls nicht ausreichend.

20. Die Vermietung der Appartements war daher als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung zu beurteilen. Die Liebhabereibeurteilung bewirkte, dass die Liegenschaft *Str.*a nicht im Betriebsvermögen, sondern im außerbetrieblichen Vermögen der Bf. gehalten wurden (vgl. dazu VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030) und die Einnahmen und Aufwendungen in Zusammenhang mit diesen Vermietungen nicht der Körperschaftsteuer unterlagen. Umsatzsteuerlich hat die Liebhabereibeurteilung zur Folge, dass unecht befreite Umsätze ohne Vorsteuerabzug vorlagen (vgl. dazu VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

2. Rechtsberatung

21. Da die in Streit stehenden Rechtsberatungskosten mit der Vermietung der Ferienwohnungen in Verbindung standen, diese aber als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu beurteilen war, waren auch die Kosten für die Rechtsberatungen und die damit zusammenhängenden Vorsteuern steuerlich nicht zu berücksichtigen.

3. Öffentlichkeitsarbeit

22. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist, wer die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052).

23. Wird zwischen eine an sich natürliche und steuerpflichtige Person und der die Leistung empfangende Person eine Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet, kann es trotz des im Bereich

des Körperschaftsteuerrechtes geltenden Trennungsprinzips dennoch zu einer Zurechnung der Einkünfte an die natürliche Person kommen, wenn die Kapitalgesellschaft die Marktchancen nicht selbst nutzen kann und über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Marktchancen kann eine Kapitalgesellschaft dann nicht ausnützen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statuarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt. Höchstpersönliche Tätigkeiten üben z.B. Schriftsteller, Vortragende, Sportler oder Künstler aus. Einen eigenständigen Betrieb hat eine Kapitalgesellschaft, wenn sie Mitarbeiter beschäftigt. Bloße Hilfstätigkeiten führen allerdings noch zu keinem eigenständigen Betrieb. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloß Ausfluss der eigenen betrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung an die natürliche Person (vgl. *Jakom/Laudacher*, § 2 Rz 41).

24. Gemäß dem mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I 163/2015, eingeführten § 2 Abs. 4a EStG 1988 sind Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit der leistungserbringenden natürlichen Personen zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen Betrieb verfügt. Höchstpersönliche Tätigkeiten sind nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.

Im Beschwerdefall wurden die Textarbeiten, die die Bf. für die *TW.* GmbH erbracht hat, von *F.* erbracht. Die Bf. wurde somit zwischen den die Leistung erbringenden *F.* und die Leistung empfangende *TW.* GmbH zwischengeschoben. Ein eigenständiger Betrieb in der Form von Mitarbeitern liegt nicht vor. Da der Geschäftsgegenstand der Bf. die, noch dazu als Liebhaberei zu wertende, Vermietung von Ferienwohnungen war, kann diese Tätigkeit auch nicht als Ausfluss ihrer eigenen betrieblichen Tätigkeit gesehen werden.

25. Die von Dr. *F.* für die *TW.* GmbH erbrachten Leistungen bestanden laut den Feststellungen der Betriebsprüfung zu rund 30% in Recherche, Verdichtung und Übersetzung von Inhalten, zu rund 20% im Schreiben von Artikeln, Referenzen, Beiträgen und Berichten, zu rund 20% in konzeptionellen Arbeiten für Präsentationen oder Strategien, zu rund 10% in journalistischer Überarbeitung bestehender Texte, zu rund 10% in der journalistischen Bearbeitung bestehender Power-Point-Präsentationen und zu rund 10% im Schreiben von White Papers oder anderen wissenschaftlichen Texten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stellen Arbeiten, die in der Durchführung von Recherchen, dem Verdichten und Bearbeiten bereits bestehender Texte oder in Übersetzungsarbeiten bestehen, keine Tätigkeiten dar, die in typisierende Betrachtungsweise höchstpersönlich zu erbringen sind wie z.B. eine schriftstellerische Tätigkeit. Diese Arbeiten

machen aber mit 70% den weit überwiegenden Teil der Tätigkeit des Dr. *F.* für die *TW.* GmbH aus. Damit konnte die Bf. die Marktchancen überwiegend selbst nutzen. Das Bundesfinanzgericht folgt daher im Ergebnis der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes, dass die Einkünfte aus den Textarbeiten der Bf. zuzurechnen waren.

4. Nutzung der Wohnung Top 2, *Str.*

26. Bei diesem Beschwerdepunkt ist strittig, ob hinsichtlich der privaten Nutzung der Wohnung Top 2 in *Str.* durch den Geschäftsführer, seine Lebensgefährtin *W.* und deren Sohn in den Jahren 2013 und 2014 eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag und ob die Wohnung überhaupt zum Betriebsvermögen der Bf. gehört oder nicht.

27. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Für den Begriff „verdeckte Gewinnausschüttung“ liegt keine gesetzliche Definition vor. Der Begriff wurde vielmehr durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes näher bestimmt. Danach sind verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseigenschaft haben (vgl. VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096). Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursachen in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Die Ursache ist anhand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006).

28. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebührt einem Geschäftsführer selbst ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen des Geschäftsführerbezuges stehen daher nicht formelle Vereinbarungen im Vordergrund, vielmehr ist auf die Angemessenheit abzustellen (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, 0199). Bezüglich der Wertung eines Geschäftsführerbezuges, gegebenenfalls samt Sachbezügen wie die Nutzung einer Dienstwohnung, als verdeckte Ausschüttung kommt es daher nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung an (vgl. VwGH 28.11.2013, 2009/13/0141). Überlässt eine GmbH die Nutzung ihrer gehörenden Räumlichkeiten dem Geschäftsführer für dessen private Wohnzwecke als weitere Entlohnung seiner Geschäftsführertätigkeit und erbringt damit insgesamt ein angemessenes Entgelt für ihr gegenüber erbrachte Leistungen, ist dieses Entgelt aus Seiten der GmbH betrieblich veranlasst. Soweit demgegenüber eine GmbH die Nutzung ihrer Räumlichkeiten dem Geschäftsführer nicht als weitere Entlohnung, sondern causa societatis überlässt, liegt u.U. eine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 vor. Um zu beurteilen, ob und in welchem Ausmaß die Überlassung der Nutzung an den Wohnräumen

eine Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit oder eine verdeckte Ausschüttung darstellt, ist zunächst die Gesamtentlohnung des Geschäftsführers betragsmäßig festzustellen. Dazu ist dem Barlohn des Geschäftsführers der Wert der Überlassung der Wohnungsnutzung hinzuzurechnen, wobei eine Wohnungsnutzung mit dem Marktpreis und nicht mit dem aus der Sachbezugswerte-Verordnung für Dienstnehmer abzuleitenden Sachbezug anzusetzen ist. Die Gesamtentlohnung ist im Wege eines Fremdvergleiches jenem Betrag gegenüberzustellen, welcher einem der GmbH gegenüber fremden Geschäftsführer geleistet würde (vgl. VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126, Rz. 26 bis 29).

29. Im Beschwerdefall war Dr. *F.* Geschäftsführer der Bf. Für diese Tätigkeit hat er im Jahr 2013 einen Geschäftsführergehalt in Höhe von 8.400 Euro und im Jahr 2014 einen solchen in Höhe von 3.600 Euro erhalten. Ab dem Jahr 2015 hat er keinen Geschäftsführergehalt mehr bezogen. Die Betriebsprüfung hat für die Überlassung der Wohnung an den Geschäftsführer eine fremdübliche Miete basierend auf dem vergleichbaren Marktpreis mit 1.900 Euro brutto monatlich und 22.800 Euro brutto im Jahr angesetzt. Auch die Beschwerdeentscheidung ist von diesem Mietpreis im Fremdvergleich ausgegangen. Gibt man zu diesem Mietentgelt die vom Geschäftsführer bezogenen Gehälter hinzu, gelangt man zu Geschäftsführerbezügen in Höhe von 31.200 Euro im Jahr 2013 und in Höhe von 26.100 Euro im Jahr 2014. Als unangemessen hoch kann ein Gehalt in dieser Höhe nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht angesehen werden. Selbst wenn man die Tätigkeit des Geschäftsführers für die Vermietung der Ferienwohnungen aufgrund der Liebhabereibeurteilung derselben bei der Angemessenheitsprüfung nicht berücksichtigt, bleiben immer noch die Textarbeiten. Mit dieser Tätigkeit hat der Geschäftsführer für die Bf. in den Jahren 2013 bis 2016 zu Einnahmen bzw. Umsätzen in Höhe von 107.370 Euro (2013), 95.750 Euro (2014), 116.165 Euro (2015) und 108.975 Euro (2016) erzielt. Im Vergleich dazu hat *W.* für ihre Geschäftsführertätigkeit für die *TW.* GmbH Bezüge inklusive der von der GmbH übernommenen Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 45.383,12 Euro (2013), 45.971,98 Euro (2014), 47.088,44 Euro (2015) und 43.065,20 Euro (2016) erhalten. Die mit den Textarbeiten der *W.* für die *TW.* GmbH erzielten Einnahmen bzw. Umsätze aus der Textarbeit betrugen im Jahr 2014 250.128,29 Euro, 249.373,27 Euro im Jahr 2015 und 283.494,74 Euro im Jahr 2016, für die allerdings 118.244,29 Euro (2014), 126.371,84 Euro (2015) und 134.165,41 Euro (2016) für Textarbeiten, die von der Bf. erbracht wurden, aufgewandt werden mussten. Stellt man die Honorare für die jeweils erbrachten Textarbeiten in Relation zu einer dafür aufgewandten Arbeitsleistung, bewegt sich der Geschäftsführergehalt für Dr. *F.* inklusive Überlassung der Wohnung Top 2 als Dienstwohnung immer noch im Rahmen der Angemessenheit.

30. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung war die Überlassung der Wohnung Top 2 zu privaten Nutzung als verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer zu werten. Eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen konnte aber schon deshalb nicht vorliegen, weil der Geschäftsführer nicht Gesellschafter der Bf. war und daher keine Zuwendung causa societatis an diesen erfolgt sein konnte. Es lag aber auch keine verdeckte Gewinnausschüttung an *W.*

vor. Zwar war diese mit 51% an der Bf. beteiligt. Jedoch mussten die zuvor getroffenen Überlegungen auch für diese gelten: war die Benützung der Wohnung durch den Geschäftsführer Teil einer angemessenen Entlohnung, konnte auch die Mitbenützung der Wohnung durch seine Lebenspartnerin und ihren Sohn nicht als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet werden. Die steuerrechtlich als Entlohnung zu beurteilende private Nutzung der Dienstwohnung musste vielmehr auch die Möglichkeit umfassen, in dieser mit der Familie zu wohnen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann auch nicht damit begründet werden, dass für die Privatnutzung der Wohnung kein Sachbezug im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für den Geschäftsführer berücksichtigt worden ist, weil für die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung bei einem Geschäftsführer ausschließlich auf die gesamte Entlohnung abzustellen ist und nicht, wie diese im Einkommensteuerverfahren des Geschäftsführers steuerlich behandelt wurde (vgl. dazu VwGH 31.3.1998, 96/13/0121). Es wäre am Finanzamt gelegen, für die private Nutzung der Wohnung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Geschäftsführers einen Sachbezug nach der Sachbezugsverordnung anzusetzen. Das Unterbleiben eines solchen Ansatzes kann aber nicht durch die Festsetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung kompensiert werden.

31. War die Überlassung der Wohnung Top 2 als Dienstwohnung Teil einer insgesamt angemessenen Entlohnung des Geschäftsführers, waren auch die Aufwendungen der Bf. für diese Wohnung als betrieblich und nicht als privat veranlasst anzusehen. Insoweit die Wohnung als Büro der Bf. genutzt oder an die *W.* GmbH vermietet wurde, war diese Verwendung ohnedies als betrieblich zu beurteilen. Die Wohnung Top 2 war daher im Betriebsvermögen der Bf. zu belassen.

5. Ergebnis

32. Obige Erwägungen führen zu folgendem Gesamtergebnis:

a. Körperschaftsteuer 2012 bis 2016

33. Als Erträge der Bf. sind zu erfassen die Einnahmen aus der Textarbeit laut Steuererklärungen, die Mieten der *TW.* GmbH für die Nutzung der Büros in der Wohnung Top 2 im Jahr 2013 in der Höhe der Buchung und im Jahr 2014 in der Höhe des bei der *TW.* GmbH als fremdüblich anerkannten Mietaufwandes in Höhe von 7.752 Euro (vgl. das Erkenntnis des BFG RV/1100280/2022), ferner die Zahlungen an Eigenmiete für die private Nutzung der Wohnung Top 2 in den Jahren 2012 sowie 2015 und 2016. Als Erträge sind ferner zu erfassen die Einnahmen aus der Fahrzeugüberlassung in den Jahren 2012 und 2013 und aus den Verkäufen dieser Fahrzeuge in den Jahren 2013 und 2014 entsprechend den Gewinn- und Verlustrechnungen dieser Jahre.

34. Die in den Gewinn- und Verlustrechnungen 2012 bis 2016 zum Teil als Einnahmen erklärten Betriebskosten, Versicherungsvergütungen und Submieten sind offensichtlich bloße Verrechnungsposten ohne Gewinnauswirkung und bleiben außer Ansatz.

35. Als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind die Personalkosten laut Gewinn- und Verlustrechnung und die Absetzung für Abschreibung für die Wohnung Top 2 und deren Einrichtung sowie für Fahrzeuge laut Anlageverzeichnis und der Restbuchwert der Fahrzeuge. Die Aufwendungen für Zinsen und übrige Betriebskosten werden, weil die Bf. trotz Aufforderung wie zuletzt mit dem Vorhalt vom 17.10.2023 keine nach den Grundstücken EZ *Y* und EZ *X* bzw. nach den Tätigkeiten Vermietung der Ferienwohnungen einerseits und übrige Tätigkeiten andererseits getrennte Auflistung der Ausgaben vorgelegt hat, im Schätzungswege mit 20 % der in den Bilanzen angegebenen Ansätzen berücksichtigt.

36. Das führt zu folgenden Einkünften aus Gewerbebetrieb 2012 bis 2016:

	2012	2013	2014	2015	2016
Einnahmen Textarbeiten	80.430	107.370	95.750	116.165	108.975
Einnahmen Vermietung	0	19.636	7.752	0	0
Einnahmen Eigenmiete	20.727	0	0	13.909	13.909
Einnahmen Fahrzeugverm.	14.400	6.000			
Einnahmen Verkauf Fahrzeuge		7.000	12.000		
Summe Einnahmen	115.557	140.006	115.502	130.074	122.884
Personalkosten	-10.373	-10.373	-7.455	-1.493	
AfA Wohnung 2	-5.968	-5.968	-5.968	-5.968	-5.968
AfA Büro/Einrichtung Top 2	-4.200	-4.200	-4.200	-4.200	-4.200
AfA Fahrzeuge	-5.680	-5.680	-2.700		
RBW Fahrzeuge		-2.980	-2.700		
Zinsen	-18.398	-29.191	-10.845	-10.828	-7.295
Übrige Betriebskosten	-14.075	-14.486	-15.128	-13.190	-10.624
Summe Ausgaben	-58.694	-72.878	-48.996	-35.679	-28.087
Einkünfte GW	56.863	67.128	66.506	94.395	94.797

b. Umsatzsteuer 2013 bis 2016

37. Die Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der Ferienwohnung sind aufgrund der Liebhabereibeurteilung gemäß § 6 LVO auch umsatzsteuerlich unbeachtlich.

38. Bei der Umsatzsteuer sind daher nur die Umsätze aus den Textarbeiten, die Umsätze aus der Vermietung des Büros an die *TW.* GmbH und die Umsätze aus der Fahrzeugvermietung mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuern, die Umsätze aus der Vermietung der Wohnung Top 2 (Eigenmiete) unterliegen hingegen dem ermäßigten Steuersatz von 10%.

39. Da direkt mit diesen Umsätzen zusammenhängende Vorsteuern nicht auszumachen sind, müssen diese geschätzt werden. Eine Schätzung von Vorsteuern ist zulässig, wenn erwiesen ist, dass dem Unternehmer entsprechenden Vorsteuern in Rechnung gestellt worden sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, § 12 Tz 54; VwGH 16.9.2015, Ra 2015/13/0018). Da die Betriebsprüfung mit Ausnahme der Tz. 4 „Rechtsberatung“ keine Feststellungen über fehlende oder fehlerhafte Rechnungen getroffen hat, ist davon auszugehen, dass Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vorhanden waren. Bei dieser Schätzung geht das Bundesfinanzgericht wie schon bei den Zinsen und Betriebskosten von einem Fünftel der von der Betriebsprüfung anerkannten Vorsteuern aus.

40. Das führt zu folgenden Umsätzen und Vorsteuern 2013 bis 2016:

Jahr		2013	2014	2015	2016
Steuersatz					
20%	Umsätze Textarbeiten	107.370	95.750	116.165	108.975
20%	Umsätze Vermietung/Büro	19.636	7.752		
20%	Umsätze Fahrzeugvermietung	6.000			
10%	Umsätze Vermietung Wohnung			13.909	13.909
Vorsteuern		2.686	2.063	1.731	1.064

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Stattgabe)

1. Wie mit den obigen Ausführungen gezeigt wurde, lag weder eine versteckte Gewinnausschüttung der Bf. an den Geschäftsführer noch an *W.* vor. Die angefochtenen Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 vom 4.9.2018 waren daher ersatzlos aufzuheben.

3.4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

1. 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.

2. Die mit diesem Erkenntnis angesprochenen Rechtsfragen sind durch die zitierten Normen und die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt. Von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Gericht nicht abgegangen. Im Übrigen beruht das Erkenntnis auf Beweiswürdigungen, die von keiner über den Einzelfall hinausgehenden Bedeutung sind. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 29. April 2024