

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stb-GmbH, Stb-GmbH-Adr, über die Beschwerde vom 27.04.2018 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016, sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 20Q8, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 des Finanzamtes Bregenz (alle Bescheide vom 01.03.2018), zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) ist eine GmbH, die eine von ihr gekaufte Eigentumswohnung an ihren Gesellschafter vermietet. Bei der Bf. fand eine die Jahre 2008 bis 2012 und den Nachschauzeitraum 1/2013 bis 10/2014 betreffende Betriebsprüfung statt. Im Betriebsprüfungsbericht wurden folgende Feststellungen getroffen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 01.03.2018):

„Tz 1

1. Sachverhalt:

1.1. Anschaffung einer Eigentumswohnung mit anschließender Vermietung an den Gesellschafter

Die AbgPfl ist am 05.02.2008 unter dem Firmennamen ,***Bf1***' (idF GmbH) unter der Firmenbuchnummer xxx ins Firmenbuch eingetragen worden. Mit Kaufvertrag vom 04.08.2008 erwarb die geprüfte Gesellschaft eine neu errichtete Eigentumswohnung in öOrt1, Str.Nr.

(,Wohnanlage Str.') und vermietet diese laut vorgelegtem Mietvertrag seit April 2009 an ihren Gesellschafter, Herrn A..

1.2. Vermietung als einzige Tätigkeit der geprüften Gesellschaft

Die Vermietung der 2008 angeschafften Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer stellt die einzige bislang von der Gesellschaft ausgehende Tätigkeit dar.

1.3. Grundbuchsbestand

Die geprüfte Gesellschaft wurde mit dem Ankauf grundbücherliche Miteigentümerin der Liegenschaft in EZ xxx Grundbuch xxx öOrt1, EZ xxx, GST-NR xxx/x der folgend ausgewiesenen Wohnungseigentumsanteile:

...

1.4. Beschreibung der Wohnung

Die drei Wohnungseigentumsanteile (W 10, W 11 und W 13) bilden zusammen eine geschlossene und einheitliche Wohneinheit, welche sich im 3. und 4. Obergeschoss (Dachgeschoss) des Objekts ,Wohnanlage Str.' befindet. Die Wohnung verfügt laut vorgelegtem Grundrissplan über eine Wohnnutzfläche von 197,40 m² und Terrassenflächen von gesamt 114,70 m². Bei den Miteigentumsanteilen AE 23 und AE 24 handelt es sich um zwei miterworbene Tiefgaragenplätze.

Im Dachgeschoss der Wohnung befinden sich der Wohn-, Ess- und Kochbereich, ein WC, ein Waschraum und der Eingangsbereich (65,19 m²) sowie die Dachterrasse (63,70 m²). Durch eine im offenen Wohnbereich gelegene Innentreppe gelangt man in die darunterliegende Wohnebene (3. OG). Auf dieser Ebene befinden sich gesamt fünf Schlafzimmer, ein weiteres kleineres Zimmer, vier Badezimmer, ein Abstellraum, sowie der Flur samt zweitem Eingangsbereich (132,18 m²). Ebenfalls auf dieser Ebene befinden sich zwei weitere Terrassenbereiche (23 m² u 28 m²).

Anmerkung: Die Beschreibung der Wohnung musste ausschließlich auf Grundlage des vorgelegten Grundrissplans erfolgen, da der AbgBeh die Durchführung eines Augenscheins iSd § 182 BAO, trotz Aufforderung, verweigert wurde. Als Begründung hierfür wurde angeführt, dass eine „Wohnungsbesichtigung durch die Behörde ein ungerechtfertigtes Eindringen in die Privatsphäre des Mieters“ darstelle und „ein Eindringen in privat genutzte Räumlichkeiten für die Feststellung der Sachverhalte zur Beurteilung der steuerlichen Einschätzung des Objekts nicht notwendig wäre“ (vgl die Schreiben des strl Vertreters vom 29.01.2016 sowie 20.04.2016).

1.5. Anschaffungskosten

Die Nettoanschaffungskosten der Wohnung (inkl TG-Plätze, Einrichtungsgegenstände und Nebenkosten) betrugen Euro 736.709,53, die mit der Anschaffung verbundene Umsatzsteuer Euro 139.576,98. Es ergeben sich somit Bruttoanschaffungskosten iHv Euro 876.286,51 für den Kauf und die Einrichtung der Wohnung.

...

1.6. Finanzierung

Zur Finanzierung der Anschaffung der Eigentumswohnung wurde von der AbgPfl mit der in chOrt1 ansässigen Bank chBank1 ein Rahmenkreditvertrag („Credit Facility Agreement“) geschlossen. Die der Abgabenprüfung vorgelegte Kopie des Kreditvertrags ist in englischer Sprache abgefasst (vgl. Credit Facility Agreement vom 25.08.2008). Der Vertrag enthält als größtmöglich auszuschöpfenden Rahmen („maximum facility amount“) einen Betrag von Euro 700.000,00. Als zu leistende Zinsen wurde ein Aufschlag von 0,50% (50 Basispunkte) auf den LIBOR festgehalten.

Die Besicherung des Kredits erfolgte über eine grundbücherliche Eintragung eines Pfandrechts („mortgage deed“ bzw „pledge agreement“) iHv Euro 550.000,00 zugunsten der Bank.

Zur Rückzahlung von in Anspruch genommenen Kreditzuzahlungen („advance requests“) wurde vertraglich Folgendes bestimmt: Konkrete Rückzahlungszeiträume („repayment dates“) oder Beträge werden im Vertrag selbst nicht genannt. Es wurde jedoch festgehalten, dass die sog. „repayment dates“ jeweils bei Abruf eines konkreten Kreditbetrags („advance requests“) vom Schuldner bekannt zu geben sind (vgl hierzu Punkt 9. und 10. des Kreditvertrags). Gesonderte Unterlagen zu diesen „advance requests“ bzw „repayment dates“ wurden nicht vorgelegt.

1.6.1. Fremdwährungskredite

Mit 31.08.2008 wurde dem Geschäftskonto ein Betrag von Euro 550.000,00 aus einer entsprechenden Kreditzuzahlung gutgeschrieben. Dabei wurde die Hälfte des Betrags in Schweizer Franken (CHF 446.253,00 - Kurs 1,6227) und die andere Hälfte in japanischen Yen (JPY 45.042.311,00 - Kurs 163,79) finanziert.

Nachfolgende Übersicht der Entwicklung der Fremdwährungskredite zeigt, dass im Prüfungszeitraum 2008 bis 2012, wie auch im Nachschauzeitraum 2013 bis 2014, keinerlei Rückzahlungen auf die aufgenommen Fremdwährungsbeträge stattgefunden haben, es vielmehr sogar zu leichten Kreditaufstockungen in Fremdwährung durch teilweise nicht geleistete Zinszahlungen kam.

...

1.6.2. Kursverluste aus der Fremdwährungsfinanzierung

Die Übersicht zur Kreditentwicklung zeigt ua, dass sich durch ungünstige Kursentwicklungen die aushaftende Kreditvaluta aus den Fremdwährungsfinanzierungen von ursprünglich Euro 550.000,00 auf Euro 688.758,52 per 31.12.2014 erhöhte. Die AbgPfl hatte daher im Zeitraum 2009 bis 2014 Kursverluste von gesamt Euro 131.362,39 zu verbuchen. Mit den laut eingereichten Körperschaftsteuererklärungen 2015 und 2016 erlittenen Kursverlusten von Euro 70.925,85 erhöht sich der Gesamtkursverlust per 31.12.2016 auf mittlerweile Euro 202.288,24.

Kursverluste (-) und Kursgewinne (+) aus Fremdwährungsfinanzierung 2009 – 2016:

	2009	2010	2011	2012	
-KV / +KG	-88.799,95	-134.597,45	-45.979,47	51.581,87	
	2013	2014	2015	2016	Summe
-KV / +KG	93.096,32	-6.663,71	-67.177,92	-3.747,93	-202.288,24

Anmerkung: Den während offener Prüfung eingereichten KÖSt-Erklärungen 2015 und 2016 kann entnommen werden, dass es im Jahr 2015 erstmals zu Tilgungen auf die aushaftenden Kreditbeträge kam.

1.7. Prognoserechnung vom 19.01.2010 (Prognose 1)

Zur Widerlegung der Liebhabereivermutung wurde von der AbgPfl im Zuge des oben angeführten Vorhalteverfahrens zur Veranlagung 2008 die folgend dargestellte Prognoserechnung vorgelegt.

PROGNOSERECHNUNG vom 19.01.2010 (Prognose 1)

	Jahr	Einnahmen	Abschreibung	Zinsen	sonst. Ausgaben	steuerliches Ergebnis	kumuliertes steuerliches Ergebnis
1	2008			-5.240		-5.240	-5.240
2	2009	13.500	-11.594	-5.600	-2.000	-5.694	-10.934
3	2010	18.000	-11.594	-5.500	-2.020	-1.114	-12.048
4	2011	18.180	-11.594	-5.300	-2.040	-754	-12.802
5	2012	18.362	-11.594	-5.200	-2.061	-493	-13.295
6	2013	18.545	-11.594	-5.100	-2.081	-230	-13.525
7	2014	18.731	-11.594	-5.000	-2.102	35	-13.490
8	2015	18.918	-11.594	-4.800	-2.123	401	-13.089
9	2016	19.107	-11.594	-4.700	-2.144	669	-12.420
10	2017	19.298	-11.594	-4.600	-2.166	939	-11.481
11	2018	19.491	-11.594	-4.400	-2.187	1.310	-10.171
12	2019	19.686	-7.306	-4.300	-2.209	5.871	-4.300
13	2020	19.883	-7.306	-4.200	-2.231	6.146	1.846
14	2021	20.082	-7.306	-4.000	-2.254	6.522	8.368
15	2022	20.283	-7.306	-3.900	-2.276	6.801	15.169
16	2023	20.486	-7.306	-3.700	-2.299	7.181	22.350
17	2024	20.691	-7.306	-3.600	-2.322	7.463	29.812
18	2025	20.897	-7.306	-3.500	-2.345	7.746	37.559
19	2026	21.106	-7.306	-3.300	-2.369	8.132	45.690
20	2027	21.317	-7.306	-3.100	-2.392	8.519	54.210
21	2028	21.531	-7.306	-3.000	-2.416	8.808	63.018
		388.096	-189.000	-92.040	-44.038	63.018	

1.8. Negative Einkünfte aus Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung - Liebhabereiprüfung iSd § 1 Abs 2 LVO

Nach Einreichung der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen für 2008 (23.11.2009) wurde von der AbgBeh ein Ergänzungsersuchen (25.11.2009) hinsichtlich einer allenfalls

vorliegenden Liebhabereibetätigung iSd § 1 Abs 2 LVO an die AbgPfl gerichtet. Darin wurde ersucht, eine Prognoserechnung und weiters Kopien der Kreditverträge, Tilgungspläne sowie Mietverträge vorzulegen. Mit Datum 15.01.2010 (einlangend 19.01.2010) wurde eine Prognoserechnung sowie ein (nicht unterzeichneter) Mietvertrag vorgelegt. Die ebenfalls abverlangten Kreditverträge und Tilgungspläne wurden hingegen nicht vorgelegt. Der Steuerakt wurde in Folge zur weiteren Prüfung der Außenprüfung zugeteilt und die Prüfung mit Prüfungsauftrag AbNr xxx/10 und Prüfungszeitraum 2008 mit 24.02.2010 begonnen. Der von der Rechtsprechung des VwGH¹ zur Liebhabereiprüfung geforderte Beobachtungszeitraum war zu diesem Zeitpunkt jedoch noch nicht ausreichend gegeben (*Anmerkung: FN 1 mit Hinweis auf VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024; 24.10.2013, 2011/15/0182 uam, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Abschn 7.2., 121ff.*) Daher wurde die Prüfung vorläufig ausgesetzt und schließlich unter Ausdehnung des Prüfungszeitraums (2008 - 2012; Nachschauzeitraum 01/2013 bis 10/2014) mit Prüfungsauftrag AbNr xxx/14 ab dem 15.12.2014 fortgesetzt.

1.9. Erklärte Einkünfte im Zeitraum 2008 bis 2014

Von der GmbH wurden im Zeitraum 2008 - 2014 folgende - ausschließlich aus der Vermietung der Eigentumswohnung in öOrt1 stammende - Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Summe
Eink aus Gewerbebetrieb	-43.523	-102.286	-140.037	-49.660	46.335	91.650	-178	-197.700

Laut Beilagen zu den Steuererklärungen setzten sich die erklärten Einkünfte wie folgt zusammen:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Summe
Mieteinnahmen	0	13.500	18.000	18.000	18.000	21.600	21.600	110.700
Sonstige Erlöse 20%	2.580	575	3	2	0	3	3.329	6.491
Erlöse	2.580	14.075	18.003	18.002	18.000	21.603	24.929	117.191
Abschreibung Gebäude	0	-7.306	-7.306	-7.306	-7.306	-7.306	-7.306	-43.838
Abschreibung Einrichtung	0	-4.386	-4.386	-4.386	-4.386	-4.386	-4.287	-26.218
Zinsaufwand	-6.440	-8.278	-7.203	-6.330	-6.525	-5.050	-4.507	-44.332
Beratungskosten	-37.648	-7.037	-4.000	-2.908	-4.125	-5.667	-1.500	-62.884
Sonstiger Aufwand	-2.015	-554	-548	-752	-906	-641	-843	-6.257
laufender Aufwand	-46.102	-27.561	-23.443	-21.682	-23.248	-23.049	-18.444	-183.528
Kursdifferenzen	0	-88.800	-134.597	-45.979	51.582	93.096	-6.664	-131.362
Strl Gewinn/Verlust	-43.523	-102.286	-140.037	-49.660	46.335	91.650	-178	-197.700

1.10. Abweichung der tatsächlich erzielten Einkünfte von den Prognosewerten im Beobachtungszeitraum

Das kumulierte steuerliche Ergebnis im Beobachtungszeitraum 2008-2014 beträgt laut Prognose 1 Euro -13.490,- - das kumulierte Ergebnis aus den tatsächlich erwirtschafteten (und erklärten) Einkünften betrug hingegen Euro -197.700,-(!).

1.11. Aufforderung zur Erstellung einer neuen (adaptierten) Prognoserechnung zur Widerlegung der Liebhabereivermutung

Da sich nach dem aufgezeigten Ergebnis die Prognose vom 19.01.2010 (Prognose 1) zur Widerlegung der Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO als gänzlich untauglich erwies, wurde die AbgPfl im Zuge des Prüfungsverfahrens zur Vorlage einer neuerlichen Prognoserechnung aufgefordert, sollte sie die Einkunftsquelleneigenschaft der von ihr ausgeübten Betätigung („kleine Vermietung“) damit belegen wollen.

Dazu wurde im, an die AbgPfl gerichteten, Ergänzungsersuchen vom 22.12.2015 unter Punkt 2 ua. folgendes ausgeführt: [...] „Nach § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33) wird für eine Betätigung Liebhaberei angenommen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese gesetzliche Vermutung ist durch den Abgabepflichtigen zu widerlegen. Die dazu im Veranlagungsakt vorliegende Prognose vom 19.1.2010 ist jedenfalls nicht geeignet, diese Vermutung zu widerlegen, da sie weder erläutert noch vollständig ist (zB Mietausfallwagnis, Instandhaltungskosten). Zur Widerlegung der Liebhabereivermutung iSd. § 1 Abs 2 LVO - welche nach herrschender Lehre und Rechtsprechung auch für eine Kapitalgesellschaft bei Ausübung einer entsprechenden Betätigung gilt - werden Sie daher ersucht, eine plausible, mit nachvollziehbaren Erläuterungen und Belegen zu den jeweiligen Ansätzen sowie unter Einbeziehung der bisher tatsächlich erzielten Ergebnisse - versehenen Prognoserechnung bis zu oa. Frist beizubringen.“)

1.12. Prognose vom 16.02.2016 (Prognose 2)

Mit Schreiben vom 16.02.2016 ist der strl Vertreter der AbgPfl oa. Aufforderung nachgekommen und hat folgend dargestellte Prognose vorgelegt:

PROGNOSERECHNUNG vom 16.02.2016

Jahr	Einnahmen	Abschreibung		Zinsen	Instandhaltung	Mietausfall	Sonstige WK	steuerliches Ergebnis
		Gebäude	Inventar					kumuliert
1 2008				-6.440			-39.000	-45.440
2 2009	13.500	-7.306	-4.386	-8.278			-7.000	-58.910
3 2010	18.000	-7.306	-4.386	-7.202			-4.400	-64.204
4 2011	18.000	-7.306	-4.386	-6.330			-3.600	-67.826
5 2012	18.000	-7.306	-4.386	-6.524			-5.000	-73.042
6 2013	21.600	-7.306	-4.386	-5.049			-6.307	-74.490
7 2014	21.600	-7.306	-4.287	-4.507			-2.200	-71.190
8 2015	21.600	-7.306	-4.287	-2.925			-3.500	-67.608
9 2016	26.400	-7.306	-4.287	-6.751	-2.435	-528	-3.535	-66.051
10 2017	26.664	-7.306	-4.287	-6.751	-2.435	-533	-3.570	-64.270
11 2018	26.931	-7.306	-4.287	-6.751	-2.435	-539	-3.606	-62.264
12 2019	27.200	-7.306		-6.752	-2.435	-544	-3.642	-55.743
13 2020	27.472	-7.306		-6.752	-2.435	-549	-3.679	-48.992
14 2021	27.747	-7.306		-6.752	-2.435	-555	-3.715	-42.008
15 2022	28.024	-7.306		-3.376	-2.435	-560	-3.752	-31.414
16 2023	28.304	-7.306		-3.376	-2.435	-566	-3.790	-20.583
17 2024	28.587	-7.306		-3.376	-2.435	-572	-3.828	-9.513
18 2025	28.873	-7.306		-3.376	-2.435	-577	-3.866	1.798
19 2026	29.162	-7.306		-3.376	-2.435	-583	-3.905	13.354
20 2027	29.454	-7.306		-3.376	-2.435	-589	-3.944	25.158
21 2028	29.748	-7.306		-3.377	-2.435	-595	-3.983	37.210
SUMME	496.866	-146.120	-43.365	-111.398	-31.655	-7.291	-119.823	37.206

jährlich:

jährlich
:

1,0%

1,5%

0,5%

2,0%

ab 2016 2.200,00

Anschaffungskosten:

487.000,00

Sonstige WK ohne KV/KG

2. Rechtliche Würdigung**2.1. Beurteilungseinheit und Betätigungsart**

Beurteilungseinheit ist die in öOrt1 ... gelegene Eigentumswohnung. Diese besteht aus den drei zu einer einheitlichen Wohnung zusammengefassten Miteigentumsanteilen W 10, W 11 und W 13 und den mitvermieteten zwei Tiefgaragenabstellplätzen AE 23 und AE 24.

Nach der Liebhabereiverordnung 1993 ist bei der Entstehung von Verlusten aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten grundsätzlich von einer Liebhabereibetätigung auszugehen (Liebhabereivermutung). Diese rechtliche Vermutung kann durch den AbgPfl widerlegt werden (§ 1 Abs 2 Z 3 LVO - sog 'kleine Vermietung').

2.2. Liebhabereibetätigung einer Kapitalgesellschaft

Im vorliegenden Fall wird die Vermietungsbetätigung von einer Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH ausgeübt. Diese stellt eine Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG dar. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung kann Liebhaberei auch bei einer Körperschaft vorliegen, die gem § 7 Abs 3 KStG kraft ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb

erzielt². (Anmerkung: FN 2 unter Hinweis auf *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Tz 40ff, VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045.)

2.3. Untauglichkeit der Prognose 1 zur Widerlegung der Liebhabereivermutung

Die von der AbgPfl vorgelegte Prognose vom 19.01.2010 stellt sich zur Widerlegung der Liebhabereivermutung als untauglich dar. Die Prognoseansätze wurden weder erläutert noch durch entsprechende Unterlagen belegt. So mussten im Zeitpunkt der Vorlage dieser, die tatsächlichen Einkünfte der Jahre 2008 und 2009 bekannt gewesen sein. Dennoch wurden in der Prognose tatsachenwidrige Ansätze abgebildet, so zB beim Ansatz der Zinsaufwendungen oder beim Ansatz der sonstigen Aufwendungen bzw. Beratungskosten.

2008	Prognose vom 19.01.2010	tatsächlich (lt Erkl)	Abweichung
Zinsen	5.240	6.440	1.200
Sonstige Ausgaben/Beratung	0	39.663	39.663
steuerliches Ergebnis	-5.240	-43.523	-38.283

2009	Prognose vom 19.01.2010	tatsächlich (lt Erkl)	Abweichung
Zinsen	5.600	8.278	2.678
Sonstige Ausgaben/Beratung	2.000	7.581	5.581
Kursverluste	0	88.800	88.800
steuerliches Ergebnis	-10.934	-102.286	-91.352

Daneben enthielt die Prognose 1 weder einen Ansatz für künftige Instandhaltungskosten noch für das Mietausfallwagnis. Der im Beobachtungszeitraum 2008 bis 2014 vorgenommene Abgleich der in der Prognose dargestellten steuerlichen Überschüsse mit den tatsächlich erwirtschafteten Überschüssen zeigt schließlich deutlich die mangelnde Tauglichkeit der Prognose 1 auf, der Widerlegung der Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO zu dienen.

2.4. Fehlende Einbeziehung von Kursverlusten in Prognose 2

Bei der AbgPfl handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft iSd § 7 Abs 3 KStG, die kraft ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die AbgPfl hat ihren Gewinn zwingend nach § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln. Daher sind auch die aus den Fremdwährungsfinanzierungen resultierenden Kursverluste zwingend in die Einkünfteermittlung einzubeziehen.

Die Kursverluste (Kursgewinne) fanden - dem entsprechend - auch Eingang in die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen der für 2008 bis 2014 eingereichten Körperschaftsteuererklärungen. Allerdings fanden die angesprochenen Kursverluste keine Berücksichtigung in der adaptierten Prognose vom 16.02.2016. Diese Prognose stellt damit aber nicht auf die tatsächliche Einkünfteentwicklung für die Jahre 2008 bis 2014 ab, sondern lässt beachtliche negative Einkunftsteile gänzlich außer Acht.

So wird in Prognose 2 ein Gesamtverlust von (lediglich) Euro -71.190,- für 2008 bis 2014 dargestellt, während die tatsächlichen Verluste in diesem Zeitraum Euro -197.700,- betrugen. Allein die nach obigen Ausführungen zwingende Einbeziehung der Kursverluste (Kursgewinne) aus 2008 bis 2014 iHv Euro 131.362,- führt - anstelle des in der Prognose ausgewiesenen

positiven Gesamtergebnisses von Euro 37.602,- - zu einem negativen Totalergebnis von Euro - 94.152,-. Somit ist die mittels Prognose vom 16.02.2016 versuchte Widerlegung der Liebhabereivermutung gem § 1 Abs 2 iVm § 2 Abs LVO als misslungen zu betrachten (siehe Beilage: Adaptierte Prognoserechnung - Kursverluste).

2.5. Weitere Mängel der Prognose vom 16.02.2016

Die Prognoserechnung vom 16.02.2016 (Prognose 2) ist daneben mit weiteren Mängeln belastet, die deren Plausibilität und Tauglichkeit als Einkunftsquellennachweis gravierend belasten.³ (*Anmerkung:* Text in FN 3 – „Zu Anforderungen an eine schlüssige Prognose vgl Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Abschn 7.3., 125f.).

2.5.1. Mieteinnahmen

Die in der Prognose 2 dargestellten Mieteinnahmen enthalten (im Gegensatz zu Prognose 1) zwei sprunghafte Anstiege, und zwar erstmals im Jahr 2013, von Euro 18.000,- auf 21.600,- p.a. und ein weiteres Mal im Jahr 2016, von Euro 21.600,- auf 26.400,- p.a. (Nettomiete exkl. USt). Das entspricht einer Mietzinssteigerung von 46,67%(!), und das nach einer Mietdauer von nicht einmal sieben Jahren.

Der Mieter ist, wie bereits ausgeführt, Gesellschafter und Geschäftsführer der vermietenden GmbH und damit zu dieser nicht fremd („Angehöriger“ iSd Steuerrechtsjudikatur).

Der nach vorgelegtem Mietvertrag vereinbarte Mietzins betrug Euro 18.000,- p.a. (exkl. USt) und unterlag einer Indexsicherung nach dem Lebenshaltungskostenindex des Österr. Statistischen Zentralamts (+13,65% im angeführten Zeitraum). Laut Mietvertrag verzichtete die Vermieterin darüber hinaus für die ersten zehn Jahre der Vermietung - damit bis 31.03.2019 - auf ihr Kündigungsrecht. Mit Vorhalt vom 06.04.2016 (s. Punkt 3 - Liebhabereiprüfung) wurde nach schriftlichen Vereinbarungen für diese, in der Prognose dargestellten, Mieterhöhungen ab 2013 bzw 2016 gefragt. Dazu teilte der strl Vertreter im Schreiben vom 20.04.2016 mit: „*Die Höhe der Mieteinnahmen wurde mündlich festgelegt, darüber gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen*“.

Es kann davon ausgegangen werden, dass kein fremder Mieter solche willkürlichen und vertraglich nicht gedeckten Mieterhöhungen zu akzeptieren bereit gewesen wäre. Ohne die willkürlich zum Ansatz gebrachten Mietzinssteigerungen, wäre jedoch die Darstellung eines positiven Gesamtergebnisses nicht möglich gewesen. Die wegen nicht angesetzter Kursverluste schon zuvor vorgenommene Qualifikation der Betätigung als Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO wird hierdurch nochmals wesentlich verstärkt (siehe Beilage: Adaptierte Prognoserechnung - Mieteinnahmen).

2.5.2. Abschreibung Inventar

Die Inventarabschreibung endet nach 10 Jahren. Für allenfalls durch Abnutzung und Entmodung notwendig werdende Ersatzanschaffungen wurde kein Vorsorgeansatz getroffen.

2.5.3. Zinsen

Die in der Prognose 2 dargestellten Zinsen halbieren sich ab dem Jahr 2022. Hierfür wurde weder Erläuterungen gegeben noch wurden (von Anfang an verbindliche) Tilgungspläne für die Darlehen vorgelegt. Vielmehr ergab das Studium der Vertragsunterlagen, dass keine von vorherein determinierten Rückzahlungen zu den Finanzierungen vereinbart waren (vgl 1.6. Fremdfinanzierung).

3. Steuerliche Feststellungen - Änderung der Besteuerungsgrundlagen

3.1. Ertragssteuerliche Konsequenz der Liebhabereibetätigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO 1993

Als einzige Betätigung vermietet die AbgPfl eine Eigentumswohnung in öOrt1. Dies stellt unzweifelhaft eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO („kleine Vermietung“) dar. Eine Liebhabereibetätigung kann auch von einer Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG ausgehen. Nach dem Ergebnis des Prüfungsverfahrens, ist es der AbgPfl nicht gelungen, die für eine solche Betätigung laut Liebhabereiverordnung bestehende Liebhabereivermutung zu widerlegen. Aus der von ihr ausgeübten Betätigung erklärte die geprüfte Gesellschaft im Zeitraum 2008 bis 2014 (Beobachtungszeitraum) Verluste iHv gesamt Euro -197.700,-. Der geprüften Gesellschaft ist es mit den von ihr erstellten Ergebnisprognosen nicht gelungen, das Vorliegen einer Einkunftsquelle iSd § 7 Abs 2 KStG iVm § 2 Abs 3 EStG zu belegen bzw glaubhaft zu machen. Die im Zusammenhang mit dieser Betätigung erklärten (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind folglich als steuerlich unbeachtlich zu qualifizieren.

			2008	2009	2010	2011	2012
Gesamtbetrag der Einkünfte	It Erkl (K1)	KZ 777	-43.522,56	-102.286,25	-140.037,31	-49.659,59	46.334,70
Gesamtbetrag der Einkünfte	It Bp	KZ 777	-	-	-	-	-

Liebhaberei gem § 1 Abs 2 Z 3 LVO - keine Einkunftsquelle

3.2. Umsatzsteuerliche Konsequenz der Liebhabereibetätigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO 1993

Die verlustträchtige Vermietung von (objektiv) privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 LVO 1993 („kleine Vermietung“) ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH⁴ (Anmerkung: FN 4 unter Hinweis auf VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082, 23.11.2016, Ro 2014/15/0048, 29.03.2017, Ra 2015/15/0073) umsatzsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug), was in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist.“

1.2. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ entsprechend der vom Prüfer vorgenommenen Beurteilung, dass keine Einkunftsquelle vorliege, die

angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2016 (jeweils vom 01.03.2018). Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

2. Nach antragsgemäß stattgegebener Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 30.04.20218 (Antrag vom 23.03.2018; Bescheid des Finanzamtes vom 04.04.2018) wurde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2016 seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. mit Schreiben vom 27.04.2018 Beschwerde erhoben. In der Beschwerde wurden unter Bezugnahme auf die Prüfungsfeststellungen ausgeführt:

„... In der Niederschrift zur durchgeführten Betriebsprüfung wird mehrfach auf die Anwendung der Liebhabereiverordnung verwiesen. In der Einkommensteuer ist jedoch der Ansatz von Kursverlusten im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Mietobjektes ausgenommen. Im vorliegenden Fall wurde jedoch bemängelt, dass die Kursverluste in der Prognoserechnung nicht angesetzt wurden. Es wurden Einkunftserzielung und Gewinnermittlung als Überschussrechnung laut Liebhabereiverordnung für natürliche Personen und Gewinnermittlung für Kapitalgesellschaften vermischt und jeweils der für die steuerpflichtige ***Bf1*** nachteilige Ansatz angeführt.

Was die Mieteinnahmen anbelangt, so wurde keine jährliche Indexanpassung vorgenommen und deshalb erstmals 2013 die Miete erhöht. Auch in den Folgejahren wurden keine jährlichen Indexanpassungen vorgenommen, sondern wiederum nach vier Jahren eine entsprechende Mieterhöhung durchgeführt. Von einer sprunghaften und unregelmäßigen Mieterhöhung kann jedenfalls nicht gesprochen werden, wenn alle vier Jahre der Mietzins an den marktüblichen Mietpreis angepasst wird. Im Gegenteil, daraus ist ersichtlich, dass mit den ortsüblichen Mietpreiserhöhungen mitgegangen wurde und die Mieten fremdüblich angepasst wurden.

Was die Abschreibung des Inventars anbelangt, so bedeutet die steuerliche Abschreibungsdauer nicht automatisch, dass dies auch einer Ersatzanschaffungszeit entsprechen muss. Zudem kann der Vermieter seine Einrichtung in der Wohnung belassen, sollte der Mieter neue Einrichtungsgegenstände wünschen, so kann er dies auf seine Kosten jederzeit tun. Ein Vorsorgeansatz für Inventar ist daher in der Prognoserechnung nicht anzusetzen.

Was die Zinssituation anbelangt, so zeigt die Vergangenheit, dass die Höhe der Zinsen kaum zu prognostizieren ist, da die Entwicklung auf dem Kapitalmarkt nur schwer abschätzbar ist. Aus diesem Grund wurden in der Prognoserechnung für die nächsten Jahre deutlich höhere Zinsen angesetzt als derzeit bezahlt werden, da durchaus das Risiko besteht, dass das Zinsniveau in den kommenden Jahren wieder ansteigt. Jedoch wurde auch berücksichtigt, dass mögliche höhere Zinsen in der Zukunft durch entsprechende Tilgungen wiederum abgedeckt werden können.

Da seit dem Jahr 2014 unter Anwendung der Bestimmungen der Liebhabereiverordnung Überschüsse erzielt werden und auch nach rund 18 - 19 Jahren ein steuerlicher Totalgewinn entsteht, wird der Antrag gestellt, die oben angeführten Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide ersatzlos aufzuheben und die Veranlagung gemäß den abgegebenen Steuererklärungen durchzuführen.“

3. Mit Bescheid vom 30.07.2018 hat das Finanzamt die Beschwerde als verspätet zurückgewiesen. Als Begründung hat das Finanzamt dazu angegeben: „Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde: die Rechtsmittelfrist wurde bis 30. April 2018 verlängert, die Beschwerde wurde allerdings erst am 01. Mai abgegeben. Die Beschwerde wurde somit nicht fristgerecht eingebracht und ist daher gemäß § 206 Abs 1 lit b BAO zurückzuweisen.“

4. Dagegen brachte die steuerliche Vertreterin der Bf. mit Schreiben vom 03.08.2018 einen Vorlageantrag (bezeichnet als Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 30. Juli 2018) ein. Zur Begründung der fristgerechten Einbringung der Beschwerde wurde im Vorlageantrag ausgeführt, die Mitarbeiterin, Frau MA., habe die Beschwerde am 30. April 2018 um ca. 17:30 Uhr persönlich in den Briefkasten des Finanzamtes eingeworfen und diese Erledigung auch im Postbuch vermerkt. „Das maßgebliche Schriftstück wurde am 30. April 2018 vor 24:00 Uhr in den Briefkasten geworfen und damit das rechtzeitige Einbringen am letzten Tag der Frist noch gewahrt, auch wenn der Einwurfbehälter - infolge des Feiertags - erst am zweitfolgenden Tag geleert wurde (siehe UFS GZ. RV/2057-W/05 vom 23.08.2006).“ In einem weiteren Schreiben vom 12.10.2018 (bezeichnet als „Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 27.04.2018 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016, alle vom 01.03.2018, durch das Bundesfinanzgericht“) wurde ausgeführt, im Rahmen der bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung seien die „Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 - 2016 veranlagt“ worden. „Dabei wurden die Jahre 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 mit Null festgesetzt, sowohl was die Umsatzsteuer laut Bescheid anbelangt, als auch die bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer, dies ohne eine Begründung. Da sowohl die ursprünglichen Bescheide vom 01.03.2018 nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen, als auch die Bescheide gemäß Beschwerdeentscheidung vom 17.09.2018 als Nullfestsetzung ohne Begründung gesetzwidrig sind, wird die ersatzlose Aufhebung der angeführten Umsatzsteuerbescheide und die Veranlagung gemäß den abgegebenen Steuererklärungen beantragt.“

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 03.08.2018 wurde dem Bundesfinanzgericht am 19.02.2020 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 19.02.2020).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bf. ist die ***Bf1*** mit dem ursprünglichen Sitz in der politischen Gemeinde öOrt2 (nunmehr öOrt3, Änderung eingetragen im Firmenbuch am 22.11.2023), die am 05.02.2008 im Firmenbuch mit dem Geschäftszweig Handel mit Waren aller Art neu eingetragen wurde. Geschäftsführer (seit 01.04.2008) und (Mit-)Gesellschafter der Bf. ist A.. Die Bf. hat einzig und allein die von ihr im Jahr 2008 gekaufte und in öOrt1 gelegene Eigentumswohnung an ihren Geschäftsführer (seit 2009) vermietet. Die vom Betriebsprüfer getroffenen Feststellungen zur (vermieteten) Eigentumswohnung gelten für das gegenständliche Beschwerdeverfahren als sachverhaltsmäßig festgestellt; dazu wird auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 01.03.2018 verwiesen. Die Beschwerdefrist hinsichtlich der angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2016 wurde vom Finanzamt (antragsgemäß) mit Bescheid des Finanzamtes bis zum 30.04.2018 verlängert. Die Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2016 wurde persönlich (Einwurf in den Postkasten) beim Finanzamt am 30.04.2018 eingebracht.

2. Beweiswürdigung

Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat im übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Feststellungen zu den Gesellschaftsverhältnissen der Bf. ergeben sich aus den vorliegenden Verfahrensakten und der vorgenommenen Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in das Firmenbuch.

Die sachverhaltsmäßigen Feststellungen zu der in öOrt1 gelegenen vermieteten Eigentumswohnung ergeben sich aus der durchgeführten Betriebsprüfung. Die diesbezüglich vom Prüfer im Betriebsprüfungsbericht angeführten Sachverhaltsfeststellungen sind auch völlig unstrittig.

Die Feststellung, dass die Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2016 von einer Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung persönlich (Einwurf im Postkasten) beim Finanzamt am 30.04.2018 eingebracht wurde, ergibt sich zunächst aus den Angaben im Vorlageantrag (Schreiben vom 03.08.2018). Auf der Beschwerde ist der Posteingangsstempel des Finanzamtes mit „1. Mai 2018 BRIEFKASTEN“ angebracht. Der 30.04.2018 war ein Montag, der gesetzliche Feiertag 1. Mai 2018 war ein Dienstag. Auszugehen ist davon, dass am nächsten Werktag nach dem 1. Mai 2018, am Mittwoch, 02. Mai 2018, der Einwurfkasten, in dem sich (auch) die am 30.04.2018 eingereichten Schriftstücke

befanden, bei Dienstbeginn von einem Mitarbeiter des Finanzamtes geleert wurde. Die Angaben der steuerlichen Vertretung sind somit nachvollziehbar. Auf dieser Grundlage konnte auch von der Einvernahme der Mitarbeiterin, welche die Beschwerde persönlich beim Finanzamt eingebracht hat, Abstand genommen werden.

3. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

a) fristgerechte Einbringung der Beschwerde

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, befindet sich ein Schriftsatz ab Einlangen in der Einlaufstelle in der Sphäre der Behörde, die sich der Einlaufstelle bedient (vgl. VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0124-27, uHa VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0038; 30.6.2015, 2013/15/0192, mwN).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. März 1983, 83/14/0023, festgehalten hat, ist durch Einwurf in den Posteinwurfkasten des Finanzamtes - bei Fehlen spezifischer Regelungen - eine gestellte Frist grundsätzlich dann gewahrt, wenn der Einwurf „bis spätestens 24 Uhr getätigt“ worden ist (vgl. VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0124-27, uHa Stoll, BAO I 1186; Wanke, Der Einwurfkasten, ÖStZ 1993, 42).

Auf Grund der getroffenen Feststellung, dass der Einwurf des Beschwerdeschriftsatzes in den Posteinwurfkasten des Finanzamtes am 30.04.2018 erfolgte, ergibt sich, dass die Beschwerde fristgerecht eingebracht wurde.

b) Einkunftsquelle (Liebhaberei)

Nach § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 idgF (kurz: 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 (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO in der für den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung (vor Änderung durch BGBl. II Nr. 89/2024) liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des

vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Nach § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Nach § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuß der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Was zunächst den von der steuerlichen Vertretung erhobenen Einwand betrifft, dass die Liebhabereiverordnung auf die Bf. nicht anwendbar sei, wird die gegebene Rechtslage verkannt.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. 33/1993 (Liebhabereiverordnung-LVO) ist auch zu § 7 Abs. 2 KStG 1988 ergangen und gilt demnach auch für der Körperschaftsteuer unterliegende Rechtssubjekte (vgl. zB VwGH 25.05.2022, Ra 2022/15/0009; 28.04.2009, 2006/13/0140;). Dies gilt auch für § 7 Abs 3-Körperschaften (und damit auch für Kapitalgesellschaften), die kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben (vgl. *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 42 unter Hinweis auf VwGH 28.04.2009, 2006/13/0140, zur Liebhabereibeurteilung einer vermieteten Eigentumswohnung; 20.10.2009, 2007/13/0029).

Wie der Prüfer somit zutreffend ausgeführt hat, stellt die einzige Betätigung der Bf., das ist die Vermietung der in öOrt1 gelegenen Eigentumswohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer, eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO („kleine Vermietung“) dar (vgl. Prüfbericht, S 13).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat. 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 28.02.2012, 2009/15/0192, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Zur Einbeziehung des Fremdwährungsrisikos in die Prognoserechnung wird seitens der steuerlichen Vertretung vorgebracht, im Bereich der Einkommensteuer sei der Ansatz von Kursverlusten im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Mietobjektes ausgenommen. „Es

wurden Einkunftserzielung und Gewinnermittlung als Überschussrechnung laut Liebhabereiverordnung für natürliche Personen und Gewinnermittlung für Kapitalgesellschaften vermischt und jeweils der für die steuerpflichtige ***Bf1*** nachteilige Ansatz angeführt.“

Dieser Ansicht wird seitens des Bundesfinanzgerichts nicht gefolgt.

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

Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 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 1988 und diesem Bundesgesetz.

Nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind u.a. bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Nach unternehmensrechtlichen Vorschriften rechnungslegungspflichtig sind u.a. Kapitalgesellschaften (§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB).

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass bei der Liebhabereibeurteilung der Vermietung der in öOrt1 gelegenen Eigentumswohnung durch die Bf. als Kapitalgesellschaft auch Kursverluste bzw. Kursgewinne im Zusammenhang mit der mittels Fremdwährungsdarlehen finanzierten Anschaffung der Eigentumswohnung zu berücksichtigen sind. Resultiert aus der Vermietungstätigkeit unter Einbeziehung von Kursverlusten ein Gesamtverlust, ist die Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen bzw. keine Einkunftsquelle anzunehmen (vgl. BFG 23.02.2017, RV/3100175/2014).

Ausgehend von der von der steuerlichen Vertretung beigebrachten Prognose vom 19.02.2016 (Prognose 2) und unter Einbeziehung der eingetretenen Kursverluste ergibt sich folgendes steuerliches Ergebnis, das vom Prüfer in der adaptierten Prognose 2 abgebildet wurde (Beilage zum Betriebsprüfungsbericht).

Adaptierte PROGNOSERECHNUNG

Prognose vom 19.02.2016 - Adaption Kursverluste

Jahr	Einnahmen	Abschreibung		Zinsen	Instandhaltung	Mietausfall	Sonstige WK	Kursverluste	steuerliches Ergebnis
		Gebäude	Inventar						kumuliert
1 2008				-6.440			-39.000		-45.440
2 2009	13.500	-7.306	-4.386	-8.278			-7.000	-88.800	-102.270
3 2010	18.000	-7.306	-4.386	-7.202			-4.400	-134.597	-139.891
4 2011	18.000	-7.306	-4.386	-6.330			-3.600	-45.979	-149.601
5 2012	18.000	-7.306	-4.386	-6.524			-5.000	51.582	-149.601
6 2013	21.600	-7.306	-4.386	-5.049			-6.307	93.096	-149.601
7 2014	21.600	-7.306	-4.287	-4.507			-2.200	-6.664	-149.601
8 2015	21.600	-7.306	-4.287	-2.925			-3.500		-149.601
9 2016	26.400	-7.306	-4.287	-6.751	-2.435	-528	-3.535		-149.601
10 2017	26.664	-7.306	-4.287	-6.751	-2.435	-533	-3.570		-149.601
11 2018	26.931	-7.306	-4.287	-6.751	-2.435	-539	-3.606		-149.601
12 2019	27.200	-7.306		-6.752	-2.435	-544	-3.642		-149.601
13 2020	27.472	-7.306		-6.752	-2.435	-549	-3.679		-149.601
14 2021	27.747	-7.306		-6.752	-2.435	-555	-3.715		-149.601
15 2022	28.024	-7.306		-3.376	-2.435	-560	-3.752		-149.601
16 2023	28.304	-7.306		-3.376	-2.435	-566	-3.790		-149.601
17 2024	28.587	-7.306		-3.376	-2.435	-572	-3.828		-149.601
18 2025	28.873	-7.306		-3.376	-2.435	-577	-3.866		-149.601
19 2026	29.162	-7.306		-3.376	-2.435	-583	-3.905		-149.601
20 2027	29.454	-7.306		-3.376	-2.435	-589	-3.944		-149.601
21 2028	29.748	-7.306		-3.377	-2.435	-595	-3.983		-149.601
SUMME	496.866	-146.120	-43.365	-111.398	-31.655	-7.291	-119.823	-131.362	-94.152
jährlich: 1,0% ab 2016 2.200,00 jährlich: 1,5% 0,5% 2,0% Sonstige WK ohne KV/KG									
Anschaffungskosten: 487.000,00									

Allein unter Einbeziehung der in den Jahren 2008 bis 2014 angefallenen Kursverluste/Kursgewinne ergibt sich bis 2014 entgegen des in der Prognose 2 ausgewiesenen Gesamtverlustes von -71.190,- Euro ein steuerlich kumuliertes Gesamtergebnis in Höhe von -202.552,- Euro; an Stelle des in der Prognose 2 ausgewiesenen Gesamtergebnisses von 37.602,- Euro ergibt sich bei Berücksichtigung der bis 2014 angefallenen Kursverluste/Kursgewinne von 131.362,- ein steuerlich negatives Gesamtergebnis von -94.148,- Euro. Dazu wird vom Bundesfinanzgericht die vom Finanzamt vertretene Ansicht geteilt, dass die mittels Prognose vom 16.02.2016 versuchte Widerlegung der Liebhabereivermutung gem. § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 4 LVO als misslungen zu betrachten ist. Die von der Bf. vorgenommene Vermietung der in öOrt1 gelegenen Eigentumswohnung ist somit nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nicht als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Der Vollständigkeit halber soll nicht unerwähnt bleiben, dass vom Betriebsprüfer eine zweite (alternative) Prognoserechnung zu der von steuerlichen Vertretung beigebrachten Prognose vom 19.02.2016 (Prognose 2) erstellt wurde, wobei der Prüfer auch unter Außerachtlassung der Kursverluste/Kursgewinne aus den Fremdwährungsdarlehen, allerdings unter Herabsetzung der sprunghaft erhöhten Mieteinnahmen, die nach Ansicht des Prüfers aus dem Naheverhältnis des Mieters (Gesellschafter-Geschäftsführer) zur Bf. resultierten, zum Ergebnis kam, dass die Vermietung der Eigentumswohnung zu keinem Gesamtgewinn führe. Auf Grund der o.a. Erwägungen (erste adaptierte Prognose zur beigebrachten Prognose 2) musste darauf, und die weiteren Beschwerdepunkte, die diese alternative zweite Prognose betreffen, mangels Relevanz nicht näher eingegangen werden.

Ergänzend wird zu den steuerlichen Ergebnissen für die Folgejahre nach der Betriebsprüfung angemerkt, dass sich die mit den laut eingereichten Körperschaftsteuererklärungen 2015 und 2016 erlittenen Kursverlusten von Euro 70.925,85 der Gesamtkursverlust per 31.12.2016 auf Euro 202.288,24 erhöhte (vgl. Pkt. 1.6.2. des Betriebsprüfungsberichts; nicht abgebildet in der o.a. vom Prüfer adaptierten ersten Prognoserechnung zur Prognose 2). In der für das Jahr 2017 elektronisch eingereichten Erklärung zu Körperschaftsteuer wurden als Gesamtbetrag der Einkünfte (KZ 777) 6.364,53 Euro und ein Verlustabzug ab 1991 (KZ 619) von 291.651,92 Euro ausgewiesen. In den für die Jahre 2018 bis 2020 elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärungen wurde als Gesamtbetrag der Einkünfte (KZ 777) jeweils 0,00 Euro ausgewiesen. Für das zuletzt veranlagte Jahr 2021 wurden keine Abgabenerklärungen eingereicht, und erfolgte die Veranlagung im Schätzungswege, wobei wie in den Vorjahren vom Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen wurde (Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2021 vom 18.03.2024).

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Ansicht, dass hinsichtlich der von der Bf. vorgenommenen Vermietung der Eigentumswohnung im Sinne der Liebhabereiverordnung (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO) Liebhaberei vorliegt und somit keine Einkunftsquelle gegeben ist.

Umsatzsteuerrechtlich ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 23.09.2010, 2006/15/0318), dass umsatzsteuerlich Liebhaberei bei Vermietung einer Eigentumswohnung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist. Somit besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der Revision

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

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Juni 2024

