

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 31. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2016 sowie Umsatzsteuer 2012 bis 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden hinsichtlich Einkommensteuer 2012 bis 2014 sowie Umsatzsteuer 2012 bis 2014 werden als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 werden abgeändert.
- III. Den Beschwerden hinsichtlich Umsatzsteuer 2015 und 2016 wird stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Die Beschwerdeführerin ist zu 100% beteiligte Gesellschafterin und Geschäftsführerin der ***1*** ***2*** GmbH und erzielt als Geschäftsführerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Jahr 2006 erwarb die Beschwerdeführerin Liegenschaftsanteile und damit verbundenes Wohnungseigentum (Top 4) an der Liegenschaft mit der Adresse ***3*** 61, ***4*** ***5*** in EZ ***6***, KG ***7***. Nach Sanierung und Umbau des Objektes befinden sich darin nunmehr vier Wohnungen (Top 1 – 4) und fünf Kfz-Einstellplätze (Top 5 – 9). Bei der

Wohnung der Beschwerdeführerin mit der Bezeichnung „***14***“ handelt es sich um eine 160 m² große 3,5 Zimmerwohnung, welche sich über zwei Etagen erstreckt und über zwei Schlafzimmer, zwei Bäder, einen großzügigen Wohnbereich mit Designer-Küche sowie einen offenen Kamin, Whirlpool und Sonnenterrasse verfügt.

Ab dem Jahr 2007 wurde diese Wohnung als Ferienwohnung vermietet.

Mit Eingabe vom 26. November 2008 hat die Beschwerdeführerin auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG) verzichtet. Dieser Verzicht wurde erst in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2016 widerrufen. Allerdings haben die Umsätze im Jahr 2016 42.000,00 € betragen.

In den Jahren 2015 und 2016 wurde die Wohnung an die ***1*** ***2*** GmbH vermietet. Dazu liegt ein Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der ***1*** ***2*** GmbH vor, welcher mit Jänner 2015 datiert und von keiner der beiden Vertragspartnerinnen unterzeichnet wurde. Mietgegenstand ist die gesamte, im Eigentum der Beschwerdeführerin stehende Wohnung Top 4 sowie zwei Autoabstellplätze und ein Garagenplatz. Der Mietzins beträgt laut Vertrag € 29.500,- jährlich zuzüglich Betriebskosten von pauschal € 4.200,- jeweils inkl 20 % USt. Diesbezügliche Zahlungsmodalitäten sind nicht vereinbart. Für das Jahr 2015 wurden Miete und Betriebskosten laut diesem Vertrag als Mieteinnahmen bzw Umsätze erklärt, für das Jahr 2016 wurden hingegen Mieteinnahmen sowie Umsätze in Höhe von € 42.000,- erklärt.

Seit 1.7.2009 hat die Beschwerdeführerin ihren Hauptwohnsitz an der Adresse ***3*** 61 in ***12*** gemeldet. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bewohnte die Beschwerdeführerin zunächst gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten ***11*** die im selben Haus befindliche Wohnung Top 2 und in den Jahren 2015 und 2016 nutzte sie die in ihrem Eigentum stehende Wohnung Top 4 zu privaten Wohnzwecken.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO wurde für den nunmehr beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 – 2016 im Wesentlichen zusammengefasst festgestellt, dass hinsichtlich der Vermietung der Wohnung der Beschwerdeführerin keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt. Im Zeitraum der Vermietung als Ferienwohnung wurden für die Jahre 2006 – 2014 negative Einkünfte aus der Vermietung erklärt. Für die Jahre 2015 und 2016 wurden aus der Dauervermietung an die ***1*** ***2*** GmbH positive Einkünfte erklärt. In der im Jahr 2011 im Rahmen einer Liebhabereiprüfung vorgelegten Prognoserechnung wurden ab dem Jahr 2013 positive Einkünfte prognostiziert sowie ab dem Jahr 2019 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ausgewiesen. Darüber hinaus wurde die Wohnung zum Zeitpunkt der Außenprüfung (2017/2018) seit einigen Monaten im Internet zum Verkauf angeboten. Tatsächlich wurde sie schließlich mit Kaufvertrag vom 27.08.2021 veräußert.

Weiters wurde im Zuge der Außenprüfung festgestellt, dass das Mietverhältnis zur ***1***
2 GmbH insbesondere mangels Fremdüblichkeit im Bereich des Steuerrechts keine
Anerkennung finden kann.

In der Folge ergingen nach entsprechender Wiederaufnahme der Verfahren die nunmehr
beschwerdegegenständlichen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 –
2016.

Der Beschwerdeführerin wurden die streitgegenständlichen Bescheide am 30.6.2018, datiert
mit 29.6.2018, in die FinanzOnline Databox zugestellt. In der Begründung dieser Bescheide
wurde auf den gesondert zugestellten Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Dieser wurde am
2.7.2018 beim Finanzamt abgefertigt.

In der Annahme, dass die Beschwerde verspätet sei, stellte die Beschwerdeführerin mit
Schreiben vom 31.7.2018, eingelangt bei der Abgabenbehörde am 3.8.2018, einen Antrag auf
Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Diesem Antrag war die Beschwerde gegen die
gegenständlichen Bescheide angeschlossen.

In der **Beschwerde vom 31.7.2018** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Sämtliche angefochtenen Bescheide resultieren daraus, dass meine seit 2007 als
Ferienwohnung vermietete Liegenschaft nunmehr vom Finanzamt als Liebhaberei eingestuft
wird. Im Zuge der Schlussbesprechung vom 12.06.2018 hat ***11*** als mein Vertreter
festgehalten: „Die Einstufung der Wohnung als Liebhaberei“ hat für ***8*** ***2*** keine
finanziellen Konsequenzen. Frau ***2*** hält deshalb fest, dass sie gegen einen
entsprechenden Bescheid keine Berufung einlegen wird.*

*Die Ansicht, dass die neue Einstufung für mich keine finanziellen Konsequenzen hätte, ergab
sich aus den Gesprächen mit den Prüferinnen. Auch bei der Schlussbesprechung wurde
11 nicht darauf aufmerksam gemacht, dass Nachzahlungen im Umfang von fast
20.000,00 € auf mich zukommen. Dies stellte er erstmals bei Erhalt der postalischen
Benachrichtigungen fest. Hätte ich gewusst, dass die Zustimmung zur Einstufung als
Liebhaberei Nachzahlungen in dieser Höhe - sowohl für mich als auch für meine Firma ***1***
2 GmbH - mit sich bringen, wäre diese Erklärung niemals abgegeben worden. Ich hätte
auch die größten Probleme diesen Betrag auf einmal aufzubringen*

*Liebhaberei ist das Kernthema, das sich über alle geprüften Steuersubjekte hinweg zieht. Es ist
nicht nur meine Wohnung betroffen, sondern auch die beiden Ferienwohnungen der Fa.
9 Ferienwohnungen GmbH, deren Geschäftsführerwohnung sowie die Wohnung der
16 ***10***. Darüber hinaus ist auch die Firma ***1*** ***2*** als
Wohnungsmieterin indirekt betroffen. Auf alle Wohnungen treffen dieselben Parameter zu:
gleicher Ort, gleiche Adresse, einheitliche Verwaltung, einheitliche Vermarktung, einheitliche
Vermietung und einheitliche Instandhaltung.*

*Ursprünglich hat die Prüferin das genauso gesehen. Genau aus diesem Grund - „man kann das
hier nur als Ganzes betrachten“ (Zitat Prüferin ***13***) - wurde die ursprüngliche Prüfung,*

die eigentlich nur mich und meine Fa. ***1*** umfasste, nachträglich ausgeweitet auf die ***9*** Ferienwohnungen GmbH und ***16*** ***10***.

Liebhabelei kann deshalb nicht bei mir als Einzelfall vorab abgehandelt werden, sondern meine Wohnung kann nur Liebhabelei sein, wenn ceteris paribus alle anderen Wohnungen auch als Liebhabelei eingestuft werden. Ist eine der anderen Wohnungen nicht Liebhabelei, kann auch meine Wohnung nicht Liebhabelei sein.

Alleine schon aus diesem Grund ist nicht einzusehen, weshalb die Prüferin mit der vorzeitigen Erstellung der Bescheide für mich und die ***1*** ***2*** GmbH von dieser einheitlichen Betrachtung abweicht. Schon verfahrenstechnische Überlegungen würden es gebieten, alle Bescheide gleichzeitig zu erlassen.

Angemerkt wird, dass bereits im Jahre 2010 eine hochrangige Delegation des Finanzamts Feldkirch die Ferienwohnungen besichtigt hat und es damals keinerlei Zweifel über eine Einstufung als Gewerbebetrieb gab. Dies konnte nur für alle Ferienwohnungen gelten. Bei meiner und den beiden Wohnungen der ***9*** Ferienwohnungen GmbH liegen rechtskräftige Steuerbescheide bis 2012 vor, während angeblich bei den ***16*** ***10*** nur vorläufige Bescheide erlassen wurden.

Laut Prüfungsbericht ist vorgesehen, diese eine Wohnung nun von Anfang an als Liebhabelei einzustufen. Dies führt zur absonderlichen Situation, dass von 2008 bis 2012 drei Wohnungen nicht als Liebhabelei gelten, während eine Wohnung bereits ab 2008 als Liebhabelei eingestuft wird - und dies bei völlig gleichen Voraussetzungen und Prämissen.

Für die betroffenen Steuersubjekte ergibt sich ebenfalls eine ziemlich kuriose Situation. Obwohl sämtliche Prämissen bei allen Beteiligten genau gleich sind und immer waren, müssen im Berufungsfalle die einen argumentieren, warum sie ab 2012 keine Liebhaber mehr sein wollen, während die anderen belegen müssen, dass sie von Anfang an keine Liebhaber waren.

Diese Vorgangsweise ist unverständlich und widerspricht auch dem Prinzip der Gleichbehandlung. Es müsste deshalb alleine schon aus diesem Grund zuerst einheitlich und vor allem bei allen gleichzeitig das Thema Liebhabelei entschieden werden.

Dieselbe Situation ergibt sich im Übrigen auch für alle Berufungsinstanzen. Laut Schlussbesprechung ist vorgesehen, auch bei den ***16*** ***10*** sowie bei der Firma ***9*** Ferienwohnungen GmbH Liebhabelei festzustellen. Alle Berufungsinstanzen wären somit gezwungen, sich mit demselben Sachverhalt insgesamt viermal zu befassen.“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 18.01.2022** wurde den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 teilweise stattgegeben; die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2016 wurden als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Beschwerdeführerin ist zu 100 % beteiligte Gesellschafterin und Geschäftsführerin der ***1*** ***2*** GmbH und erzielt als Geschäftsführerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Jahr 2006 erwarb die Beschwerdeführerin Liegenschaftsanteile und damit verbundenes Wohnungseigentum (Top 4) an der Liegenschaft mit der Adresse ***3*** 61, ***4*** ***5***

in EZ ***6***, KG ***7***. Nach Sanierung und Umbau des Objektes befinden sich darin nunmehr vier Wohnungen (Top 1-4) und fünf Kfz-Einstellplätze (Top 5 - 9). Bei der Wohnung der Beschwerdeführerin mit der Bezeichnung „***14***“ handelt es sich um eine 160 m² große 3,5 Zimmerwohnung, welche sich über zwei Etagen erstreckt. In der unteren Etage befinden sich zwei Schlafzimmer und zwei Bäder, in der oberen Etage befindet sich der großzügige Wohnbereich mit Designer-Küche, offenem Kamin, Whirlpool und Sonnenterrasse.

Ab dem Jahr 2007 wurde diese Wohnung als Ferienwohnung vermietet. In den Jahren 2015 und 2016 wurde die Wohnung an die ***1*** ***2*** GmbH vermietet. Dazu liegt ein Mietvertrag zwischen der Bw und der ***1*** ***2*** GmbH vor, welcher mit Jänner 2015 datiert und von keiner der beiden Vertragspartnerinnen unterzeichnet wurde. Mietgegenstand ist die gesamte, im Eigentum der Bw stehende Wohnung Top 4 sowie zwei Autoabstellplätze und ein Garagenplatz.

Der Mietzins beträgt laut Vertrag € 29.500,- jährlich zuzüglich Betriebskosten von pauschal € 4.200,- jeweils inkl 20% USt. Diesbezügliche Zahlungsmodalitäten sind nicht vereinbart. Für das Jahr 2015 wurden Miete und Betriebskosten laut diesem Vertrag als Mieteinnahmen bzw Umsätze erklärt, für das Jahr 2016 wurden hingegen Mieteinnahmen sowie Umsätze in Höhe von € 42.000,- erklärt.

Seit 1.7.2009 hat die Beschwerdeführerin ihren Hauptwohnsitz an der Adresse ***3*** 61 in ***12*** gemeldet. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bewohnte die Beschwerdeführerin zunächst gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten ***11*** die im selben Haus befindliche Wohnung Top 2 und in den Jahren 2015 und 2016 nutzte sie die in ihrem Eigentum stehende Wohnung Top 4 zu privaten Wohnzwecken.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO wurde für den nunmehr beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 - 2016 im Wesentlichen zusammengefasst festgestellt, dass hinsichtlich der Vermietung der Wohnung der Beschwerdeführerin keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt. Im Zeitraum der Vermietung als Ferienwohnung wurden für die Jahre 2006 - 2014 negative Einkünfte aus der Vermietung erklärt. Für die Jahre 2015 und 2016 wurden aus der Dauervermietung an die ***1*** ***2*** GmbH positive Einkünfte erklärt. In der im Jahr 2011 im Rahmen einer Liebhabereiprüfung vorgelegten Prognoserechnung wurden ab dem Jahr 2013 positive Einkünfte prognostiziert sowie ab dem Jahr 2019 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ausgewiesen. Darüber hinaus wurde die Wohnung zum Zeitpunkt der Außenprüfung (2017/2018) seit einigen Monaten im Internet zum Verkauf angeboten.

Weiters wurde im Zuge der Außenprüfung festgestellt, dass das Mietverhältnis zur ***1*** ***2*** GmbH insbesondere mangels Fremdüblichkeit im Bereich des Steuerrechts keine Anerkennung finden kann.

In der Folge ergingen nach entsprechender Wiederaufnahme der Verfahren die nunmehr beschwerdegegenständlichen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 - 2016.

Der Beschwerdeführerin wurden die streitgegenständlichen Bescheide am 30.6.2018, datiert mit 29.6.2018, in die FinanzOnline Databox zugestellt. In der Begründung dieser Bescheide

wurde auf den gesondert zugestellten Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Dieser wurde am 2.7.2018 beim Finanzamt abgefertigt.

In der Annahme, dass die Beschwerde verspätet sei, stellte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 31.7.2018, eingelangt bei der Abgabenbehörde am 3.8.2018, einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Diesem Antrag war die Beschwerde gegen die gegenständlichen Bescheide angeschlossen. In der Beschwerde wurde im Wesentlichen zusammengefasst ausgeführt, dass es sich bei der Vermietung der gegenständlichen Wohnung um eine relevante Einkunftsquelle handle und die diesbezügliche Feststellung des Vorliegens von Liebhaberei zu Unrecht erfolgt sei.

Darüber hinaus brachte die Beschwerdeführerin am 23.8.2018 zusätzlich ein Antrag auf Wiederaufnahme datiert mit 22.8.2018 ein. Mit diesem wurde ergänzend vorgebracht, dass im Rahmen der Außenprüfung auch die Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht korrekt erfolgt sei, da die von der ***1*** **2*** GmbH für die nunmehrige Beschwerdeführerin bezahlten Sozialversicherungsbeiträge, der Beschwerdeführerin zwar als Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit zugerechnet worden seien, diese jedoch in der Folge nicht als Betriebsausgaben in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit berücksichtigt worden seien.

Vermietungstätigkeit bis 2014:

Gemäß § 1 Abs 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen. Gemäß § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 LVO 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.

Mit den in § 1 Abs 2 Z 3 LVO angeführten Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten sind Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen.

Die Konzeption, Art und Größe der gegenständlichen Ferienwohnung ist jedenfalls geeignet private Wohnbedürfnisse zu erfüllen. Dies wird durch die zeitweise Nutzung zu privaten Wohnzwecken durch die Beschwerdeführerin bestätigt, weshalb die Einordnung des gegenständlichen Mietobjekts unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO erfolgt.

Der Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 1 Abs 2 LVO ist jeweils ein Zeitraum gleicher Wirtschaftsführung zugrunde zu legen. Tritt bei Betätigungen nach § 1 Abs 2 LVO eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, ist anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum ebenfalls Liebhaberei vorliegt. Mit einer Änderung der Wirtschaftsführung beginnt ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen.

Bei objektiv nicht ertragsfähigen Betätigungen führt eine Änderung der Bewirtschaftung vor Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses zur Liebhaberei im Zeitraum vor der Änderung.

Dabei sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb des abgeschlossenen Betätigungszeitraumes heranzuziehen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kommt der absehbare Beobachtungszeitraum gem § 2 Abs 4 LVO von grundsätzlich 20 Jahren nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten für einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis - in der tatsächlich betriebenen Art und Weise - innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (vgl VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001; UFS 6.5.2013, RV/0482-F/12).

In den Jahren 2006 - 2014 erzielte die Beschwerdeführerin ausschließlich Verluste in der Höhe von insgesamt € 45.425,36 mit der Vermietung des gegenständlichen Objekts als Ferienwohnung, aufgrund dieser nachhaltigen Verluste greift die Vermutung der Liebhaberei gem § 1 Abs 2 Z 3 LVO.

*Die von der Beschwerdeführerin betriebene Ferienwohnungsvermietung wurde mit Ende des Jahres 2014, das heißt vor Erreichen eines Gesamtüberschusses, eingestellt um die Wohnung zu privaten Wohnzwecken bzw im Rahmen einer Dauervermietung an die ***1*** **2*** GmbH als Büroräumlichkeiten zu nutzen. Aus der vorliegenden Sachlage ergibt sich nicht, dass die Beschwerdeführerin geplant hatte, die Vermietung in der Form der Ferienwohnungsvermietung über einen Zeitraum von 20 Jahren bzw bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Vielmehr wechselt diese innerhalb dieses Zeitrahmens von der Ferienwohnungsvermietung zur Dauervermietung bzw Privatnutzung und inseriert das Objekt auch zum Verkauf. Es liegt daher ein abgeschlossener Beurteilungszeitraum für die bis zum Ende des Jahres 2014 betriebene Tätigkeitsform der jeweils kurzzeitigen Vermietung an Feriengäste vor (vgl ebenso UFS 2.12.2013, RV/0002-I/10). Die Tätigkeit wurde somit beendet, bevor positive Ergebnisse erzielt werden konnten. Selbst wenn die in der im Jahr 2011 vorgelegten Prognoserechnung angegebenen Ergebnisse tatsächlich erzielt worden wären, hätte die Vermietung noch zumindest bis zum Jahr 2019 betrieben werden müssen um insgesamt einen Einnahmenüberschuss zu erzielen.*

Weder nach den tatsächlichen Ergebnissen noch nach der vorliegenden Prognose kann bei objektiver Betrachtung im Beobachtungszeitraum bis 2014 daher ein Einnahmenüberschuss erzielt werden. Zudem mangelt es der Prognoserechnung vom 4.4.2011 insbesondere an der Berücksichtigung eines Mietausfallsrisikos und Leerstellungskosten und wären diese daher bei einer realistischen Prognose zusätzlich zu berücksichtigen. Insgesamt konnte daher die Liebhabereivermutung des § 1 Abs 2 Z 3 LVO nicht widerlegt werden und es liegt hinsichtlich der Ferienwohnungsvermietung keine ertragsteuerlich beachtliche Einkunftsquelle vor.

Im Hinblick auf die Umsatzsteuer kann Liebhaberei gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO vorliegen. Die Liebhabereivermutung für Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs 2 LVO kann auch für Zwecke der Umsatzsteuer widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 2 Abs 4 LVO). Es gelten die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von Wohnraum, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung

eignet, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen kann (privat nutzbarer Wohnraum im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 LVO; "kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich ebenfalls nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318). Wenn nicht, unterliegen die aus einer solchen Vermietung erzielten Umsätze nach § 28 Abs 5 Z 4 UStG und § 2 Abs 5 Z 2 UStG iVm § 1 Abs 2 Z 3 LVO und § 6 LVO nicht der Umsatzsteuer und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu. In unionsrechtskonformer Interpretation ist eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung zwingend unecht steuerbefreit (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Da es sich bei der gegenständlichen Vermietung der Ferienwohnung um eine Betätigung nach § 1 Abs 2 Z 3 LVO handelt, wird hinsichtlich der Beurteilung, ob die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, auf die bisherigen, ertragsteuerrechtlichen Ausführungen verwiesen. Mangels Widerlegung der Liebhabereivermutung unterliegen die aus dieser Vermietung erzielten Umsätze nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG iVm § 1 Abs 2 Z 3 LVO und § 6 LVO nicht der Umsatzsteuer und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Vermietungstätigkeit 2015/2016:

Nach Beendigung der jeweils kurzzeitigen Vermietung als Ferienwohnung wurde seitens der Beschwerdeführerin in den Jahren 2015 und 2016 eine Dauervermietung der gegenständlichen Wohnung an die ***1*** ***2*** GmbH angestrebt. Diesbezüglich wurde zwar ein Mietvertrag mit der ***1*** ***2*** GmbH vorgelegt, dieser wurde jedoch von keiner der beiden Vertragsparteien unterzeichnet und es fehlen unter anderem im Rahmen eines Mietverhältnisses essenzielle Vereinbarungen über Zahlungsmodalitäten, eine Kautions sowie die Tragung von Instandsetzungskosten. Mietgegenstand ist die gesamte Wohnung im Ausmaß von 160 m² Wohnfläche, welche zur Gänze zur Nutzung für private Wohnzwecke eingerichtet ist. Als Arbeitsplatz dient lediglich ein im Wohnraum befindlicher Schreibtisch mit Computer. Die Wohnung wird auch über den gesamten Zeitraum der Vermietung von der Beschwerdeführerin zu privaten Wohnzwecken genutzt.

Im Hinblick auf deren steuerliche Anerkennung werden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; 26.2.2004, 99/15/0053; 31.5.2005, 2000/15/0059; 16.12.2009, 2005/15/0058; 19.10.2011, 2008/13/0046; 5.9.2012, 2010/15/0018). Die Anforderungen an Verträge oder sonstige Rechtsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber müssen kumulativ (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208) sowie im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149) vorliegen.

Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Das gegenständliche Mietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der ***1*** GmbH erfüllt weder das Kriterium der Publizität noch eines eindeutigen Inhalts und wäre insbesondere zwischen fremden Dritten nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Die Vermietung einer von der Vermieterin selbst als Hauptwohnsitz genutzten Wohnung an eine fremd gegenüberstehende GmbH, welche diese als Büroräumlichkeiten für die Geschäftsführerin nutzen möchte, wäre unter diesen Bedingungen zwischen Fremden nicht erfolgt. Auch die Einrichtung eines beruflich genutzten Arbeitsplatzes im privaten Wohnungsverband der Beschwerdeführerin vermag eine Überlassung der gesamten Wohnung zu betrieblichen Zwecken an die GmbH im Rahmen eines Mietverhältnisses nicht zu begründen.

Insgesamt kann das Mietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der ***1*** GmbH daher steuerlich nicht anerkannt werden und können daraus weder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren, noch liegt eine unternehmerische Tätigkeit gemäß § 2 UStG vor. Die Vermietungstätigkeit stellt daher nach ertragsteuerlichen Grundsätzen keine Einkunftsquelle dar und ist auch umsatzsteuerlich der nichtunternehmerischen Sphäre zuzuordnen.

Mangels Vorliegen (negativer) Vermietungseinkünfte bleibt für eine Liebhabereiprüfung in den Jahren 2015 und 2016 kein Raum.

Wendet eine Kapitalgesellschaft der Anteilsinhaberin Vermögenswerte Vorteile zu, welche nicht aus einer steuerrechtlich anzuerkennenden rechtsgeschäftlichen Beziehung resultieren, sondern ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor und sind diese Vorteile bei der Anteilsinhaberin als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

Sozialversicherungsbeiträge:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls gemäß Z 1 lit a Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sowie Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung. Diese Beiträge sind gemäß § 17 Abs 1 EStG neben dem Betriebsausgabenpauschale abzugsfähig.

Die Übernahme der Bezahlung der Beiträge der Beschwerdeführerin an die gesetzliche Sozialversicherung durch die ***1*** GmbH stellt lediglich eine Verkürzung des Zahlungswegs dar. Die Zahlung erfolgt von der ***1*** GmbH zur Abgeltung der Geschäftsführertätigkeit der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin ist wiederum aufgrund ihrer Geschäftsführertätigkeit verpflichtet Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung zu leisten. Daher erfolgt zwar die Zahlung der ***1*** GmbH direkt an den Träger der Sozialversicherung, es werden jedoch Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin beglichen, welche bei dieser Betriebsausgaben darstellen.

Die anzusetzenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit stellen sich daher wie folgt dar:

	2012	2013	2014	2015	2016
Einnahmen	41.992,47	45.383,12	45.971,98	47.088,44	43.065,20
SV-Beiträge	-11.992,47	-10.383,12	-11.471,98	10.588,44	-13.065,20

<i>BA-Pauschale (6%)</i>	<i>-2.519,55</i>	<i>-2.722,99</i>	<i>-2.758,32</i>	<i>--2.825,31</i>	<i>-2.583,91</i>
<i>Einkünfte aus SA</i>	<i>27.480,45</i>	<i>32.277,01</i>	<i>31.741,68</i>	<i>33.674,69</i>	<i>27.416,09</i>

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden und waren die angefochtenen Bescheide entsprechend abzuändern.“

In den **Vorlageanträgen vom 21. Jänner 2022** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„1. Präambel

Mit RSA-Brief datiert 17.01.2022 wurden mir am 20.01.2022 die Bescheide über die USt 2014 - 2016 sowie am 21.01.2022 die Bescheide über die ESt 2012 - 2016 sowie die USt 2012 - 2013 zugestellt.

Es mag dem BFG vielleicht etwas seltsam Vorkommen, wenn ein Steuersubjekt gegen Bescheide, die ihm ein Guthaben bescheren, Beschwerde einlegt, aber es geht um die willkürliche Annahme von Liebhaberei und die daraus resultierenden Folgen, auch für andere Steuersubjekte.

Wie bereits mehrfach angeführt, betrifft die Entscheidung über das Vorliegen von Liebhaberei nicht nur mich, sondern weitere 4 Parteien unmittelbar und mittelbar. In den Eingaben aller beteiligten Parteien wurde immer wieder darauf hingewiesen, dass - entsprechend den Angaben der Betriebsprüferin bezüglich Ausweitung der Prüfung im Jahre 2017 - eine Betrachtung gesamthaft erfolgen und zuerst gesamthaft über die Frage der Liebhaberei entschieden werden muss, bevor zig Bescheide zu KöSt, ESt und USt erlassen werden.

Trotzdem wird weiterhin in einer Art Salamitaktik jeder Bescheid einzeln erlassen.

Dies zieht wiederum eine ganze Reihe von neuen Eingaben nach sich. Dem Grundsatz der Verfahrensökonomie entspricht diese Vorgangsweise offensichtlich nicht.

Nach nunmehr dreieinhalb Jahren seit Einbringung meiner Beschwerde und der von 4 anderen Steuersubjekten hat es die Behörde geschafft, die Angelegenheit derart zu verwirren, dass eine Einzelbetrachtung der einzelnen Bescheide kaum mehr möglich ist, da sich die Feststellungen und Begründungen der Behörde, je nach Beschwerdeführer widersprechen und insgesamt nicht mehr nachvollziehbar sind.

Mit Eingabe vom 01.08.2018 habe ich, nachdem die Behörde mitgeteilt hat, dass die Rechtsmittelfrist versäumt ist, einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt und dazu angeführt, dass ich erst dann konkrete Berufungsgründe Vorbringen könne. Dieser Antrag wurde mit gegenständlichem Bescheiddatum abgewiesen, die Beschwerde jedoch berücksichtigt, da ich irrtümlicherweise gedacht habe, dass sie zu spät eingebracht war. Die Einbringung einer detaillierten Begründung war damit jedoch nicht möglich.

Mit der den oben angeführten Bescheiden beiliegenden Bescheidbegründung wird festgehalten, dass ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gar nicht notwendig ist, da die Eingabe ohnehin rechtzeitig erfolgt sei. Die beantragte Nachfrist für die Einbringung einer

Begründung wird jedoch nicht gewährt, sondern es wird lediglich auf das Thema Liebhaberei eingegangen, das in der Begründung für den Antrag auf Wiedereinsetzung thematisiert wurde.

*Eine weitere Verkomplizierung, resultierend aus der „Salami-Betrachtung“ besteht nunmehr darin, dass im Gegensatz zu den ursprünglich beeinspruchten Bescheiden die Liebhaberei für meine Wohnung nunmehr nur noch für die Jahre 2012 - 2014 aufrecht erhalten und für 2015 und 2016 diese Wohnung willkürlich als nicht vermietbares Privatdomizil betrachtet wird, was wiederum - in einem anderen Verfahren - dazu führt, dass die Firma ***1*** **2*** GmbH keinerlei Miete für ihre Büroräumlichkeiten mehr absetzen kann.*

*Dazu gibt es auch ein gesondertes Verfahren, für das gleichfalls ein Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht gestellt wurde. Weitere Vorlageanträge an das Bundesfinanzgericht in derselben Sache werden nach Einlagen der Bescheide für die ***16*** **10***, ***11*** sowie die Fa. ***9*** Ferienwohnungen GmbH höchstwahrscheinlich auch noch eingebracht. Das Bundesfinanzgericht muss sich deshalb mit demselben Sachverhalt nicht einmal aus einer einheitlichen, sondern mehrfach aus verschiedenen Perspektiven auseinandersetzen.*

In allen derzeit hängigen Verfahren wurde darauf hingewiesen und beantragt, dass nach den Grundsätzen der Verfahrensökonomie zuerst das Thema Liebhaberei für alle Wohnungen grundsätzlich geklärt werden müsse, bevor die aus der Klärung dieser Frage resultierenden Bescheide erlassen werden. Weshalb die Behörde auf diesen Antrag mit keinem Wort eingeht, ist völlig unverständlich.

Nachstehend werden die in der Bescheidbegründung (Seite 1 - 2) angeführten unrichtigen Sachverhalte korrigiert:

- *In der unteren Etage der Wohnung befindet sich nur 1 Bad.*
- *In einem der Schlafzimmer in der unteren Etage befand sich zum Zeitpunkt der Prüfung ein vollgepackter Archivraum*
- *Befanden sich Schreibtische, PC, Telefone, massenhaft Ordner und Besprechungstische in der Wohnung.*
- *War der Prüferin der 100 m² große Raum zu klein für die Durchführung der Außenprüfung.*
- *„...nutzte sie die in ihrem Eigentum stehende Wohnung Top 4 zu privaten Wohnzwecken“. Diese Feststellung ist absolut willkürlich.*
- *Im Zuge der Außenprüfung wurde nicht festgestellt, dass das Mietverhältnis zur ***1*** **2*** GmbH insbesondere mangels Fremdüblichkeit im Bereich des Steuerrechts keine Anerkennung finden kann, sondern es wurde die Miete gekürzt. Das Mietverhältnis wurde von der Prüferin gar nicht in Frage gestellt.*

2. Berufungsgründe

Die Berufungsgründe gliedern sich in zwei Teile, einmal die Einstufung als Liebhaberei für die Jahre 2012 - 2014 und einmal die Einstufung als „Privatwohnung mit Schreibtisch“ für die Jahre 2015 und 2016. Liebhaberei und Privatwohnung stellen eigentlich fast den gleichen Sachverhalt dar, allerdings macht die Behörde hier willkürlich den wesentlichen Unterschied, der

entsprechende Konsequenzen mit sich bringt. Sie schreibt: „Mangels Vorliegen (negativer) Vermietungseinkünfte bleibt für die Liebhabereiprüfung in den Jahren 2015 und 2016 kein Raum“.

Mit anderen Worten gesagt, bedeutet das:

Weil die Wohnung nunmehr einen hohen Ertrag bringt, kann sie keine Liebhaberei mehr sein und ist deshalb eine „Privatwohnung mit Schreibtisch“, die von der Mieterin nicht als Betriebsausgabe abgesetzt werden kann.

Einstufung 2012 - 2014:

Als Begründung hinsichtlich der Einstufung als Liebhaberei für die Jahre 2012 - 2014 werden mehrere Entscheide und Gesetzespassagen zitiert, die aber allesamt an der Themenstellung vorbeigehen. Richtigerweise wird angeführt, dass von 2006 - 2014 insgesamt € 45.425,36 an Verlusten angefallen sind.

Der gesetzlich vorgesehene Betrachtungszeitraum für Ferienwohnungen beträgt jedoch bis zu 23 Jahre und es ist absolut logisch, dass die wenigsten gewerblich vermieteten Ferienwohnungen in den ersten 7 Jahren Profit erwirtschaften. Dies insbesondere deshalb nicht, weil die Abschreibungsdauer für die meisten Einrichtungsgegenstände 10 Jahre beträgt. Nachdem diese Abschreibungsdauer für die Einrichtung der gegenständlichen Wohnung mit dem Jahr 2015 erreicht gewesen wäre, wären - ceteris paribus bei weiterer Vermietung als Ferienwohnung - ab 2016 positive Ergebnisse erzielt worden. Die Einstufung als Liebhaberei ist somit für die Jahre 2012 - 2014 als willkürlich zu betrachten.

Die in diesem Zusammenhang (Seite 4) angeführten Begründungen, Rechtsvorschriften und Entscheidungen hinsichtlich Privatnutzung gehen ebenfalls ins Leere, da für diese Jahre ohnehin keinerlei Privatnutzung festgestellt, sondern die Wohnung nachweislich als Ferienwohnung fremdvermietet wurde.

Laut ESt-Erklärungen 2015 und 2016 weist die gegenständliche Wohnung in diesem Zeitraum einen beträchtlichen Überschuss aus. Damit wäre auch die Einstufung für 2012 - 2014 als Liebhaberei gegenstandslos geworden.

Einstufung 2015- 2016:

Die von der Behörde monierten, angeblich fehlenden Formalitäten (Seite 5) sind in diesem Zusammenhang fehl am Platze. Aus den vorgelegten Unterlagen konnte die Prüferin im Rahmen der Außenprüfung sehr wohl feststellen, dass ein Mietverhältnis existiert, wie die Betriebskosten verrechnet werden und wie bezahlt wird. Völlig unhaltbar sind auch die Angaben bezüglich der privaten Nutzung. Es befanden sich nicht einmal Kleidungsstücke in der Wohnung. Der Bescheid basiert einzig und allein auf der willkürlichen Unterstellung, dass die Firma ***1*** **2*** GmbH mir eine „luxuriöse Privatbleibe“ zur Verfügung stellen wollte. Diese Unterstellung musste als Grundlage und Begründung dafür herhalten, dass der Firma ***1*** **2*** GmbH das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung beschieden werden konnte.

Was dabei geflissentlich und wohl absichtlich übersehen wurde, ist die Tatsache, dass ich ohnehin eine - laut Prüferin ebenfalls luxuriöse - Wohnung in diesem Gebäudekomplex hatte.

Nach Auffassung der Behörde habe ich also im Vollbesitz meiner geistigen Kräfte Mieteinnahmen in Höhe von bis zu € 35 000 pro Jahr - mit steigender Tendenz - aus der Ferienwohnung sausen lassen, damit ich dort wohnen kann, wo ich ohnehin schon gewohnt habe.

*Wie aus den Umsätzen der Firma ***1*** ***2*** GmbH ersichtlich ist, wurden in dieser Wohnung 2015 und 2016 mit Textdienstleistungen Jahresumsätze von bis zu 250.000 Euro erarbeitet. Dass man diese Umsätze nur mit 12 - 14 Stunden täglicher Arbeit und nicht im Whirlpool auf einer Sonnenterrasse erarbeiten kann, habe ich - leider vergeblich - versucht der Prüferin klarzumachen.*

Faktum ist:

- *Die Firma ***1*** ***2*** GmbH musste mir keine „luxuriöse“ Privatwohnung zur Verfügung stellen, ich hatte ja eine in Top 1.*
- ****1*** brauchte ein Büro. Ich habe deshalb die Erlöse aus der Ferienwohnungsvermietung gegen die Erlöse aus Bürovermietung eingetauscht und diese genau gleich versteuert. Dass mein Einkommen aus der Bürovermietung höher war als aus der Ferienwohnungsvermietung sei nur am Rande erwähnt.*
- *Der Grund für die Nutzung der Wohnung lag nie im privaten Bereich, sondern nachweislich darin, dass das vormalige Büro in Top 1 mit dem Betrieb der Firma ***1*** ***2*** GmbH nicht mehr kompatibel war. Dort hatte ich als eigentlichen Arbeitsraum nur rund 12 m² zur Verfügung. Archiv und Arbeitsmittel wie Bürobedarfsartikel waren vermengt mit jenen der Firma ***9*** Ferienwohnungen GmbH und über mehrere Räume verstreut. Darüber hinaus verkehrten in den gemeinsam genutzten Räumlichkeiten laufend auch Gäste, Lieferanten, Handwerker der Firma ***9*** GmbH sowie abends - ich arbeite auch abends - Freunde und Bekannte, was ein konzentriertes Arbeiten ziemlich erschwerte.*

*Die willkürliche Unterstellung, dass ich mir über die Firma ***1*** ***2*** GmbH eine „luxuriöse“ Privatwohnung zur Verfügung stellen wollte, ist gleichzeitig die Unterstellung eines völlig irrationalen, ökonomisch unsinnigen Verhaltens, das mir darüber hinaus nicht einmal einen Nutzen erbracht hat.*

*Die Firma ***1*** ***2*** GmbH hätte immer ein Büro gebraucht. Die abschätzig und willkürliche Aussage der Prüferin, dass ein Schreibtisch mit PC für meine Arbeit mehr als ausreichend sei, wird alleine schon durch die Tatsache relativiert, dass ihr ein 100 m² großes Büro mit riesigem Besprechungstisch für ihre Prüfungsarbeit zu klein erschien.*

*Der Ordnung halber führe ich nachstehend auch die von der Firma ***1*** ***2*** GmbH in ihrem Vorlageantrag vorgebrachten Argumente an:*

*Zitat Berufung ***1*** ***2*** GmbH vom 07. Januar 2022:*

Hinsichtlich der Körperschaftssteuer für die Jahre 2014 - 2016 beurteilt die erwägende Instanz die Sache dahingehend neu, dass es sich eigentlich gar nicht um ein Mietverhältnis handelt, sondern um einen ganz anderen Sachverhalt, nämlich um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Folgt man dieser Argumentationslinie, dann stellt sich als allererstes die Frage nach der Liebhaberei. Wird nämlich festgestellt, dass es sich nicht um das Thema der Angemessenheit der zu verrechnenden Miethöhe geht, sondern darum, ob die Berufungswerberin die Kosten für die Miete ihrer Wohnung grundsätzlich nicht absetzen darf, was einem Quasi-Mietverbot zwischen mir als Eigentümerin und mir als Alleingesellschafterin gleichkommt, dann wäre diese Wohnung solange Liebhaberei, solange die Gesellschaft darin arbeitet. Das ist völlig abstrus. Es gibt jede Menge Privatpersonen, die Immobilien an ihnen teilweise oder ganz gehörende Gesellschaften vermieten.

Vollkommen richtig wird auf Seite 2 der Begründung angeführt, dass Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlasst sein müssen. Im Nachfolgenden wird von der erwägenden Instanz jedoch zusammengefasst und dezidiert festgehalten, dass die Berufungswerberin Aufwendungen für Miet- und Betriebskosten grundsätzlich nicht absetzen darf, weil sich das Büro in einer Wohnung befindet, die der Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin gehört.

In einem völlig fließenden Übergang von der Feststellung, dass Miete und Betriebskosten Betriebsaufwände darstellen, hat die erwägende Instanz im Gegensatz zur Betriebsprüferin, die wenigstens einen Minimalaufwand für Büro und Betrieb zuließ, willkürlich bestimmt, dass das von der Berufungswerberin für Miete und Betriebskosten bezahlte Entgelt eine verdeckte Ausschüttung darstellt. Willkürlich deshalb, weil die erwägende Instanz auf Seite 3 zwar reihenweise Entscheidungen zitiert, die das Thema verdeckte Gewinnausschüttung behandeln, die aber samt und sonders auf diesen Sachverhalt nicht zutreffen. Es wird ganz einfach so getan, als ob die Vermieterin, die ihr aus dem Mietverhältnis zugeflossenen Erträge, nicht versteuert hätte. Genau das Gegenteil ist der Fall. Sowohl in den Einkommensteuer- als auch in den Umsatzsteuererklärungen 2012 - 2016 hat die Vermieterin diese Mieterträge angeführt und auch voll versteuert. Die zwei klassischen Fälle der verdeckten Gewinnausschüttung sind - anhand eines gängigen Beispiels - die, dass (1) eine Gesellschaft einen Ferrari kauft und diesen dem Gesellschafter zu einem viel zu niedrigen Preis vermietet oder (2) der Gesellschafter kauft den Ferrari und vermietet ihn zu einem weitaus überhöhten Preis an die Gesellschaft. In beiden Fällen hat der Gesellschafter einen unversteuerten Nutzen und die Gesellschaft entweder überhöhte Kosten oder niedrigere Erträge. Keiner dieser Fälle trifft auf den vorliegenden Sachverhalt zu. Das wesentliche Argument für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist der Wille zur Vorteilsgewährung. Wo dieser Wille liegen und wo der Vorteil für die Alleingesellschafterin sein soll, wird von der belangten Behörde nicht einmal ansatzweise spezifiziert. Die Alleingesellschafterin hat aus dieser Konstruktion keinerlei steuerlichen oder sonstigen Vorteile, ganz im Gegenteil, sie bezahlt durch die Progression bei der ESt allenfalls sogar mehr an den Fiskus. Damit fällt das Hauptargument für den Bestand einer verdeckten Ausschüttung, nämlich der unversteuerte Nutzen zu Lasten einer Gesellschaft schlicht und einfach weg.

Im zweitletzten Absatz auf Seite 3 hält die erwägende Instanz nochmals fest, dass es strittig sei, ob die geltend gemachten Mietaufwendungen als Betriebsausgaben der Berufungswerberin abzugsfähig sind und deren Gewinn mindern. Unstrittig ist, wie die erwägende Instanz selber festhält, dass für den Betrieb einer Text- und PR- Agentur Büroräumlichkeiten notwendig sind. Der Anspruch auf Absetzbarkeit von Miete und Betriebskosten ist also grundsätzlich gegeben, deshalb kann die Zahlung von Miete und Betriebskosten keine verdeckte Gewinnausschüttung sein.

*Auch die Ausführungen im letzten Absatz von Seite 3 hinsichtlich der angeblich nicht vorhandenen Formalitäten betreffend die Büromieten in den Jahren 2014 in den Räumlichkeiten der Firma ***9*** Ferienwohnungen GmbH und 2015 und 2016 in den Räumlichkeiten der Alleingesellschafterin ändern nichts daran, dass die Betriebsprüferin im gegenständlichen Objekt ein Büro mit PCs, Archiven, Schreibtischen etc. angetroffen hat. Und sie ändern auch nichts daran, dass diese Büroeinrichtung, wenn sie sich in einem Bürogebäude bspw. in Feldkirch befunden hätte, die Absetzbarkeit von Miete und Betriebskosten zur Folge gehabt hätte.*

Was theoretisch diskutiert werden kann, ist die Höhe derselben, aber selbst, wenn diese überhöht wären, ergibt das immer noch keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern eine Korrektur der Körperschaftssteuer, wie sie von der Betriebsprüferin ohnehin vorgenommen wurde. Die erwägende Instanz hat jetzt - quasi als Neuerung innerhalb des Verfahrens - mit der Einstufung als verdeckte Gewinnausschüttung härtemäßig nachgelegt und bestimmt, dass die Berufungswerberin grundsätzlich gar keine Miet- und Betriebskosten geltend machen darf.

Es ist reine Willkür, wenn der Berufungswerberin verwehrt wird, was jedem anderen Betrieb grundsätzlich zugestanden wird, nämlich das Absetzen von für einen Geschäftsbetrieb üblichen Aufwendungen.

Festzuhalten ist, dass Gesellschaftsvermögen und Privatvermögen ein und derselben Person gehören. Hätte die Gesellschaft die Wohnung zu einem niedrigen Preis von der Gesellschafterin angemietet, wäre auf der einen Seite eine höhere KöSt für die Gesellschaft und auf der anderen eine niedrigere ESt für die Alleingesellschafterin herausgekommen.

Es kann durchaus darüber diskutiert werden, ob die Höhe von 3.500 Euro pro Monat angemessen ist oder nicht. Ein Büro in der Stadt in dieser Größe würde annähernd gleich viel kosten und somit ebenfalls einem Fremdvergleich standhalten, aber das ist gar nicht der Punkt. Ob ein Büro in dieser Größenordnung und in dieser Lage für die Gesellschaft notwendig ist, ist nicht Gegenstand der Diskussion. Dann müsste man nämlich auch bei jedem Rechtsanwalt, der sein Büro in einer teuren Innenstadtlage hat, darüber diskutieren, ob er seine Geschäfte nicht auch vom heimischen Kinderzimmer aus tätigen könnte.

Die erwägende Instanz erwähnt bewusst nicht, dass die Miete auf Anregung des früheren Steuerberaters - ehemaliger Großbetriebsprüfer beim FA Feldkirch - so angesetzt wurde. Die Wohnung der Alleingesellschafterin war vorher nämlich eine Ferienwohnung, die zu einem Preis von 2.200 bis 2.500 Euro pro Woche vermietet wurde. Laut seinem Anraten müsse die Höhe der Miete mindestens so hoch sein, wie jene, die mit einer Fremdvermietung, also als Luxusferienwohnung, erzielbar sei.

Bei einer niedrigen Miete träte nämlich genau der oben angeführte Fall ein, dass infolge der vermiedenen, höheren ESt der Fiskus verkürzt wäre und deshalb der Fremdvergleich anzuwenden sei. Was die erwägende Instanz mit dieser Bescheidbegründung praktiziert, ist ein klassischer Catch 22:

Ganz egal, was der Steuerpflichtige macht, es ist immer falsch.

*Ende Zitat Vorlageantrag ***1*** ***2*** GmbH*

Zur Liebhaberei generell:

Zur Einstufung meiner Wohnung als Liebhaberei ab 2012 gelten dieselben Prüfergebnisse und Argumente, die bei den anderen Beteiligten im Rahmen von deren Verfahren angeführt wurden. Diese werden ceteris paribus nachstehend zitiert:

Anfang Zitat

Tz. 1) Liebhaberei

Sachverhalt

Ausschnitt Prüfbericht 04.10.2018, Seite 1

Auf die Sachverhaltsdarstellung im Anhang wird verwiesen.

Steuerrechtliche Würdigung:

Eine steuerliche beachtliche Einkunftsquelle liegt nicht vor, und die im Zusammenhang mit der Vermietung erzielten Überschüsse der Jahre 2012 - 2016 sind mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Gem. § 2 Abs. 5 UStG 1994 ist eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt nicht unternehmerisch. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Die Prüferin hält fest, dass 2017 keine Einnahmen vorhanden sind. Tatsache ist dass die Erklärungen für das Jahr 2017 noch gar nicht abgegeben wurden.

Die Prüferin argumentiert, dass laut ihrer Prognose auf den in der LVO definierten absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtverlust entsteht. Sie übersieht dabei, dass mit ihren eigenen Zahlen gerechnet, in den verbleibenden 10 Jahren von 2018 bis 2027 die für das Erreichen der Gewinnzone erforderliche Steigerung der Auslastung nicht einmal 3 Wochen pro Jahr beträgt.

Faktum ist, dass diese Wohnung seit Jahren auf AirBnB und 12 weiteren Servern angeboten wird.

[...]

Modellrechnung:

- *Gesamtverlust laut Prüferin von 2018 - 2027 = 63.000 Euro = 6.300 Euro/Jahr*
- *Variable Kosten der Vermietung = 20% vom Pensionspreis ergibt einen Deckungsbeitrag für Break-Even von $(75 : 1,13) \times 0,80 = 54,55$ Euro pro Person und Tag.*
- *Bei 6 Gästen in dieser Wohnung ergibt das einen Deckungsbeitrag von 327 Euro pro Tag. Damit braucht es rund 19 Tage oder knapp 3 Wochen Mehrauslastung pro Jahr, um den von der Prüferin prognostizierten Gesamtverlust zu amortisieren.*

- Es wäre Aufgabe der Prüferin gewesen, unter Berücksichtigung aller Fakten darüber Feststellungen zu treffen, ob das Erreichen dieser Mehrauslastung möglich und realistisch erscheint.

Ohne jetzt die Validität der von der Prüferin erstellten Zahlenreihe - anders kann man die von der Prüferin erstellte, angebliche „Prognose“ gar nicht bezeichnen - zu diskutieren, wird festgehalten, dass mit ihr stundenlang darüber gesprochen wurde, was alles gemacht wird, um die Auslastung zu erhöhen. Sie hätte zumindest versuchen können zu begründen, weshalb sie eine Steigerung der Auslastung nicht für möglich hält.

Das Wesen einer Prognose besteht ja geradezu darin, Faktoren zu untersuchen und zu bewerten, die einen Einfluss auf ein künftiges Ergebnis haben können. Es wäre also darum gegangen, zuerst einmal festzustellen, ob denn überhaupt eine gewinnbringende Auslastung möglich ist. Wäre bspw. die Zahlenlage so, dass die Wohnung der Beschwerdeführer eine künftige Auslastung von 75% bedingt, um überhaupt profitabel zu sein, dann wäre dies ein Indiz dafür, dass diese geforderte Auslastung weit von der Realität entfernt und deshalb nicht realistisch ist.

Aber selbst mit den „fortgeschriebenen“ Zahlen der Prüferin, wird von jetzt an gesamthaft nur eine durchschnittliche Auslastung von nicht ganz 12 Wochen pro Jahr benötigt, um diese Wohnung über 20 Jahre hinweg kostendeckend zu betreiben.

Dabei sind preisliche Anpassungen noch gar nicht berücksichtigt.

Das entspricht einer durchschnittlichen Auslastung von 24% pro Jahr. Die reale Auslastung für Tourismusbetriebe in Vorarlberg liegt bei rund 33%. Damit bleibt - selbst bei Anwendung der „fortgeschriebenen“ Prognosezahlen der Prüferin - für die Gewinnerzielung noch mehr als genug Raum nach oben.

Indizien für die Liebhabereivermutung

Nachdem die Situation hinsichtlich der Voraussetzungen für die Anwendung der LVO bei allen 4 Wohnungen und allen 3 Beschwerdeführern (***9*** Ferienwohnungen GmbH, ***8*** ***2*** und Beschwerdeführer) dieselbe ist, wird als erstes die Argumentation des Verfahrens „***9*** Ferienwohnungen GmbH“ eins zu eins eingefügt. Dort, wo die Prüferin vermeint, bei den Beschwerdeführern eine Sondersituation zu erkennen, wird auf diese im Anschluss detailliert eingegangen.

Initiale Überprüfung durch das Finanzamt

Die Ausführungen der Prüferin bergen eine höchst subjektive Brisanz. Sie behauptet nämlich nicht mehr und nicht weniger, als dass dieses Projekt von Anfang an zum Scheitern verurteilt war und bringt dabei - wahrscheinlich nicht einmal beabsichtigt - zum Ausdruck, dass ihrer Ansicht nach sämtliche an diesem Projekt bislang Beteiligten grundsätzlich keine Ahnung von ihrem Metier haben.

Angemerkt wird, dass es sich dabei immerhin um promovierte Betriebswirtschaftler, hauptamtliche Steuerberater, die sogar früher als Betriebsprüfer beim Finanzamt tätig waren, Bankdirektoren und Kreditreferenten, die von Berufs wegen laufend Immobilieninvestitionen beurteilen und sogar um hochrangige Fachleute des Finanzamts handelt, die im Jahre 2010

sicherlich nicht das erste Mal darüber zu befinden hatten, ob ein Objekt unter die Bedingungen der LVO fällt oder nicht.

Werthaltigkeit

Mit der Klassifizierung „besonders teuer“ insinuiert die Prüferin, dass bei diesen Ferienwohnungen offensichtlich das „Oligarchenphänomen“ vorliegen muss. Mit dem Attribut „hochwertige Ferienwohnung von bester Qualität“ bringt sie zum Ausdruck, dass mit diesen Wohnungen nicht das herkömmliche „Billigsegment“ angesprochen wird.

Ob 75 Euro pro Person und Tag - unter Einbeziehung aller gebotenen Leistungen wie Wellnessbereich, Wohnungsgrößen, Küchen, sämtliche Hoteltexilien etc., die es bei herkömmlichen Ferienwohnungen nicht gibt - „besonders teuer“ sind, ist eine Frage des Blickwinkels. Vergleicht man nämlich mit dem einschlägigen Hotelsegment, kann man durchaus auch zur gegenteiligen Auffassung kommen, dass dieses Angebot nämlich äußerst günstig ist.

Aus Sicht der Preisgestaltung kann eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht theoretisch nur aus zwei Gründen argumentiert werden, die Preise sind zu hoch oder sie sind zu niedrig:

- A) das Eierfrauenphänomen, bei dem die Eierfrau am Markt die schönsten Eier um 0,21 Euro/Stück verkauft, obwohl sie dafür 0,25 Euro/Stück im Einkauf bezahlt und dann auf die Frage nach dem Gewinn antwortet: „Die Menge macht's“.
- B) Das Oligarchenphänomen, bei dem die Mietpreise für ein Domizil derart hoch angesetzt werden, dass niemand diesen Preis bezahlen kann oder will.

In Tat und Wahrheit liegt jedoch keines dieser Phänomene vor.

Wenn die Prüferin mit „teuer“ aber die Kosten des Baus meint, dann liegt sie auch dort daneben. Man kann dieses Objekt sicherlich nicht mit einem Vogewosi-Bauvergleichen, aber 2.200 Euro pro m² inklusive Grundstück für ein Haus mit acht Bädern/WC, Pool- und Wellnessbereich, moderner Wärmepumpe, Fußbodenheizung und insgesamt fast 800 m² Nutzfläche ist nicht wirklich teuer.

Ausschnitt Internet - Baukosten

Dieses ist rund 130 m² groß, hat einen Keller, ist auf Niedrigenergiestandard ausgerichtet und kostet rund 220.000 bis 300.000 Euro, rein für das Haus, ohne Nebenkosten, ohne Grundstück. Pro Quadratmeter ergibt das einen ungefähren Wert von 1.600 bis 2.300 Euro

Kostenkennwerte Einfamilienhaus – Wohnnet

<https://www.wohnnet.at/bauen/bauvortoreitung/kostenkennwerte-64343>

Mit dem angeblich „eingeschränkten“ Personenkreis meint die Prüferin wahrscheinlich eine bestimmte Zielgruppe und vergisst dabei geflissentlich, dass das Wesen einer Zielgruppe ja geradezu dazu da ist, Abgrenzung zu erzeugen. Sie suggeriert - in völliger Verkennung der Situation dass man halt billiger bauen hätte sollen, damit man billiger verkaufen kann, vulgo genau dasselbe machen hätte sollen, wie alle anderen auch. Damit wären wir dann wieder bei der Eierfrau.

Festzuhalten ist aber, dass diese Suggestion der Prüferin kein Indiz dafür ist, dass niemals eine Gewinnerzielungsabsicht bestanden hat.

Der angeblich „eingeschränkte“ Personenkreis ist nämlich in Tat und Wahrheit auch ein erweiterter Personenkreis. Es gibt nämlich - im Gegensatz zur subjektiven Wahrnehmung der Prüferin - sehr wohl Gäste, die gerne enge Hotelzimmer durch eine komfortable und preislich wesentlich attraktivere Ferienwohnung mit weitaus mehr Platz und dazu noch einer vollausgestatteten Küche substituieren. Dazu kommt, muss jemand mit 4 Kindern in den Ferien täglich im Gasthaus essen, geht das nämlich auch „ins Geld“.

Hätte sich die Prüferin die Mühe gemacht, einschlägige und aktuelle Studien zur Tourismusentwicklung zu lesen, hätte sie feststellen können, dass weltweit der Trend in Richtung qualitativ hochwertiger Tourismusangebote und nicht zurück zur Zimmervermietung - mit Klo auf dem Gang - geht.

Empfohlene Lektüre betreffend Vorarlberg:

Perspektiven 2050 - Die Zukunft Vorarlbergs von Siegfried Steininger und Wolfgang Herburger;

Zitat betreffend touristische Anstrengungen: „Nicht kleckern, klotzen!“

Zum Beweis dafür, dass das Angebot sehr gut angenommen wird, wurde der Prüferin ausführlich erläutert, dass bislang Gäste aus fast 50 Ländern hier waren und insbesondere Familien mit Kindern das großzügige Ambiente sehr schätzen und zu einem guten Teil sogar wiederkommen. Es wurde mit ihr ausgiebig darüber diskutiert, dass die Auslastung derzeit noch zu gering ist und dass im Schnitt mit 3 bis 5 Buchungen mehr pro Jahr die Gewinnzone erreicht wird. Die Auslastung ist nicht zu gering, weil es für dieses Angebot keinen Markt gibt, sondern weil es zu wenig bekannt ist.

Wenn dann die Prüferin trotz dieser Gespräche ihre subjektive Schlussfolgerung - Angebot hat keinen Markt - noch mit der trivialen Bemerkung untermauert, dass es sich eben um keine TOP-Lage handelt, dann verwechselt sie Lage mit Bekanntheit.

*Dem Gast aus Abu Dhabi, Shenzhen oder Chicago bedeutet ***12*** gleich viel wie Davos. Er orientiert sich zuerst einmal am Begriff Europa und dann vielleicht noch an Austria oder Switzerland.*

Der „Substitutionsmarketingvorschlag“ der Prüferin doch statt der ganzheitlichen Ferienwohnungsvermietung auf Einzelzimmervermietung umzusteigen, klingt ungefähr gleich wie die Idee, Familienangebote für alleinstehende Senioren ins Programm aufzunehmen.

Auch die von der Prüferin monierten Umsatzeinbrüche seit 2015 (2014 noch über 80 000 Euro) wurden stundenlang erörtert, haben aber leider keinen Eingang in die Prüfungsfeststellungen gefunden. Umsatzeinbrüche sind nicht die Folge mangelnder Gewinnerzielungsabsicht oder eines falschen Angebotes, sondern Umsatzeinbrüche sind unvorhersehbare Ereignisse wie bspw. kein Schnee im Winter oder wie in diesem Fall der unvorhersehbare Wegfall des bis dahin wichtigsten Vertriebswegs:

- *Dabei geht es um das Portal „FeWo-Direkt“, über das bis 2014 praktisch sämtliche Buchungen eingingen. Nach der Übernahme durch Homeaway sowie deren Übernahme durch den*

Branchenriesen Expedia hat sich die Internet-Buchungslandschaft komplett verändert, weil die Bedingungen in Richtung Onlinezahlung und Sofortbuchung über das Portal die Positionen von Vermietern und Mietern neu definieren und zudem noch enorm verkomplizieren.

- *Ferienwohnungsbetreiber, die sich dieser Entmündigung nicht anschließen und weiterhin direkt mit ihren Kunden kommunizieren wollen, werden nicht mehr gefunden, weil die Algorithmen von Google solche Objekte, die diese Funktionen nicht nützen, ganz einfach nach hinten reißen. Die Absicht dahinter ist ebenfalls klar. An Geschäften, die nicht über die Plattform bezahlt werden, kann Google nicht mitschneiden.*

*Zum Beweis für diesen Sachverhalt wurden der Prüferin entsprechende Links übermittelt, die eindeutig belegen, dass von diesem Problem nicht nur der „***9***“, sondern abertausende andere Ferienwohnungen sowie hunderttausende Mieter genauso betroffen sind.*

*Die nachstehende Einfügung belegt, dass der dazu vom Geschäftsführer der ***9*** GmbH verfasste Blogeintrag auf einem amerikanischen Beschwerdeportal betreffend die Muttergesellschaft von FeWo-Direkt mittlerweile fast 250 000- mal gelesen wurde.*

Ausschnitt E-Mail von „Sitejabber“

You have 241K views and counting!

*Hello ***.*

Your review is getting attention!

240.663 other consumers have read your HomeAway review. AND you've earned 13 helpful votes!

*Und hier der entsprechende Blogeintrag. (Anmerkung: Ferienwohnungen Schweiz deshalb, weil der durchschnittliche Amerikaner mit Vorarlberg ungefähr gleich viel anfangen kann wie der durchschnittliche Chinese mit ***12***)*

Ausschnitt:

https://www.sitejabber.com/reviews/homeaway.com?utm_source=transactional%20email&utm_medium=email&utm_campaign=weekly%20views%20update&utm_content=text%3A%20see%20entire%20review#575

"We are through with Homeaway"

We're a host for some luxurious Swiss rentals. Homeaway used to be a good company until about 3 years ago but now they're just pulling one stupid joke after the other. Our ad was hacked, they didn't find out, we had to and thank god we saw it early enough before someone got cheated. No excuse, from Homeaway, simply nothing and their service desk seems to be manned with people who must have worked as garbage collectors in their first life. The best protection for customers is personal contact to the owner. Homeaway tries to prevent that by keeping the communication on their server. Sure, their interest is taking percentages from the owners revenues and now they've come up with that service fee. Their search engine is 18th century technology. Even if we put in as many search items as there are possible we don't even

find ourselves. We think they do this on purpose just to push you into a platin account. It seems like they're really trying hard to give everybody a bad time, renters as well as homeowners. If anyone can give us a good alternative, we'll be very grateful.

- Zusätzlich erhielt die Prüferin eine umfassende Liste mit mehr als 10 Ferienwohnungsservern, auf denen der ***9*** seit mehr als 10 Jahren präsent und aktuell ist.

Trotzdem konstatiert sie „jahrelang unterlassene und offenkundig nicht geeignete Maßnahmen“

- Im Prüfbericht betreffend die ***16*** ***10*** wird die Prüferin bezüglich geeigneter Maßnahmen sehr konkret und schlägt vor, dass „man sich um andere Vertriebszweige wie Reisebüros, Katalogeintragungen, Inserate udgl.“ hätte bemühen müssen. Wenn im digitalen Zeitalter 99% aller Buchungen von Ferienwohnungen über das Internet erfolgen, dann ist also nach Ansicht der Prüferin die Bearbeitung des restlichen 1%-Marktes eine „offenkundig geeignete Maßnahme“.

Laut LVO müssen auch strukturelle Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation durchgeführt werden. In diesem Bereich negiert die Prüferin nicht nur sämtliche Gespräche, die mit ihr geführt sowie sämtliche Unterlagen, die ihr zur Verfügung gestellt wurden, sondern verkennt auch in bemerkenswerter Art und Weise die Realität.

Es ist allgemein bekannt, dass das Land Vorarlberg schon seit 1992 eine Qualitätsoffensive in Sachen Tourismus lanciert.

[...]

Neuer Markt China:

In den Feststellungen der Prüferin findet sich auch kein Wort darüber, dass ihr die geplanten Marktaktivitäten der Beschwerdeführerin hinsichtlich des Chinamarkts ausführlich geschildert wurden.

- Wie in der Präambel bereits angeführt, bezeichnet die Prüferin die Chinareise des ***11*** als „Urlaub“. In Anbetracht des Wissenstands der Prüferin, ist diese Bemerkung im schlechtesten Fall als Frechheit und im besten als völlige Unbedarftheit zu werten. Dazwischen liegt das absichtliche Ignorieren von sehr wohl getätigten, strukturverbessernden Maßnahmen.
- Unter einem ähnlichen Aspekt ist auch die in den Prüfungsfeststellungen vom 09.07.2018 bei der Wohnung der ***16*** ***10*** festgehaltene Bemerkung zu sehen:.....und aufgrund der China-Reise“ keine konkreten Buchungsbestätigungen bzw. Vertragsabschlüsse vorgelegt werden konnten“.
- ***11*** befand sich erstmals vom 27. April bis 27. Mai 2018 in China und hat in 8 Großstädten (Chongqing, Chengdu, Beijing, Xining, Wuhan, Xiamen, Suzhou, Shenzhen) renommierte Reisebüros besucht und dabei den „***9***“ samt allen von diesem Standort aus möglichen Exkursionen präsentiert.

Persönliche Präsentation ist in China ein absolutes Muss, weil es in der Realität die Bekanntheit Vorarlbergs leider nicht so ist wie in dem Witz, wo ein Klostertaler im Bahnhof von Beijing am

Schalter der chinesischen Eisenbahn „Braz einfach“ lösen will: „Konkret bitte, Inneblaz oder Ausseblaz?“

In den Gesprächen mit der Prüferin wurde ihr auch erläutert, dass die geografische Lage Vorarlbergs geradezu ideal ist, mindestens fünf - von chinesischen Gästen als europäische Wunschziele genannte - Top-Destinationen im Rahmen eines Tagesausflugs zu erreichen: Mailand, Luzern, Neuschwanstein, Salzburg und München. Dass es dazu auch fertige Prospekte, Visitenkarten und sogar eine chinesische Homepage gibt, hat sie einfach ignoriert.

- Am 12. Juni 2018, zwei Wochen nach der Rückkehr von ***11*** aus China fand die Besprechung im Finanzamt statt, aufgrund derer die Prüferin dann die oben angeführte Feststellung „keine Abschlüsse und Verträge“ traf. Im Zuge dieser Besprechung wurde der Prüferin sogar mitgeteilt, dass sich in dieser Woche bereits eine erste Chinesengruppe in ***12*** befand.

Trotzdem vermeint sie erkennen zu können, „dass eine mögliche Steigerung der Auslastung nicht als glaubhaft beurteilt werden kann“. Es ist kaum vorstellbar, dass die Prüferin wirklich denkt, dass chinesische Reisebüros nur darauf gewartet haben, von einem ***12***er besucht zu werden, um denselbigen dann innerhalb von 14 Tagen mit Verträgen und Buchungen zuzuschütten.

Vielmehr ist vorstellbar, dass die Prüferin ganz bewusst die Existenz und jegliche Anstrengungen zur Strukturverbesserung negiert. Mit der Prüferin wurde über die Chancen des chinesischen Marktes eingehend diskutiert. Es ist ja nicht so, dass hier einer Schimäre nachgejagt wird, ganz im Gegenteil:

- Im Jahre 2017 besuchten 12,7 Millionen chinesische Touristen Mitteleuropa, also ohne Skandinavien und ehemalige Ostblockstaaten.
- Für die Folgejahre sehen die Tourismusexperten noch ein kräftiges Wachstumspotential.
- Macht man nun die Modellrechnung und nimmt an, dass die Marktaktivitäten in absehbarer Zeit nur 1 Prozent von 1 Promille dieses Potentials erbringen, dann wären das 127 Touristen pro Jahr, die im Schnitt 10 Nächte bleiben.

Dies erbringt einen Deckungsbeitrag in Höhe von $(1.270 \times 54,55)$ rund 70 000 Euro pro Jahr, was wiederum bei weitem die in der LVO geforderte Rentabilität erfüllt. Dabei sind Deckungsbeiträge aus Zusatzservices wie Ausflüge etc. noch gar nicht berücksichtigt.

Die Beschwerdeführerin erlaubt sich deshalb die Ansicht zu vertreten, dass Marktaktivitäten in Richtung Wachstumsmärkte eine prozentual gesehen höhere Erfolgswahrscheinlichkeit besitzen, als das von der Prüferin im Bericht zu den Steuersubjekten ***16*** ***10*** vorgeschlagene Inserat.

Übrigens: Die zwei Chinareisen von ***11*** haben weniger gekostet, als ein halbseitiges Inserat - allenfalls mit dem Titel „Wunderbare Welt des Wohlfühlens mit Wander-Wellness“ - in der Zeitschrift „Frau im Spiegel“.

Weshalb die Prüferin nachweislich durchgeführte Marktaktivitäten nicht würdigt und neue Anstrengungen verächtlich als „Urlaub“ abtut, kann nur zu dem Schluss führen, dass sie diese Fakten nicht wahrhaben will.

Privatinteresse im Rahmen der LVO

Allen oberstgerichtlichen Entscheidungen in Sachen Liebhaberei ist eine Komponente gemein, nämlich die Verquickung mit den persönlichen Lebensumständen des Steuerpflichtigen. Ob dies der Amerikaner in Kitzbühel (Erkenntnis des BFG vom 23.02.2017, RV/3100175/2014) ist, der zu den umsatzträchtigsten Zeiten wie Weihnachten/Neujahr oder im Hochsommer die Ferienwohnung für sich oder seine Bekannten sperrt oder der leidenschaftliche Ferrari Fahrer, der ein Autoverleihunternehmen betreibt, privater Nutzen und Erwerbsabsicht stehen in einer gewissen Konkurrenz.

Dass diese Privatkomponente im gegenständlichen Fall nicht einmal im Ansatz vorhanden ist, erwähnt die Prüferin wohlweislich nicht.

Thema Provisionen

Ausschnitt Prüfbericht 04.10.2018, Seite 1

[...]

*Obwohl die obigen Ausführungen im Rahmen der Prüfung besprochen wurden, scheint die Prüferin den Buchungsmechanismus nicht verstanden zu haben. Bis 2014 zahlten die Gäste der Wohnung ***10*** den Mietpreis auf das Bankkonto der Firma ***9*** Ferienwohnungen GmbH. Diese überwies dann den um die „Provision“ reduzierten Anteil unter dem Titel „Submieten“ weiter auf das Konto der Beschwerdeführer. Die Mitarbeiterin von ***15*** erstellte dazu extra Rechnungen im Namen der Beschwerdeführer an die Firma ***9*** Ferienwohnungen GmbH.*

Das ist auch der Grund, warum die Prüferin oben schreibt, dass keine Vergütungen an die GmbH bezahlt wurden, während sie weiter unten das Gegenteil schreibt, dass eben doch Provisionen verrechnet wurden. Wer Böses dabei denkt, könnte auch zur Auffassung gelangen, dass die Prüferin das Nichtverrechnen von Provisionen in einer früheren „Indizienkette“ als willkommenes Argument für die Anwendung der LVO gesehen haben könnte.

Seit 2015 zahlen die Gäste direkt auf das Konto der Beschwerdeführer, deshalb werden nun die vollen Erträge deklariert und auf der Aufwandsseite Provisionen ausgewiesen.

*Tatsächlich ist es so, dass das gesamte Provisionsthema als Indiz für das Vorliegen einer Liebhaberei ohnehin nicht geeignet ist. Die Leistungen der Firma ***9*** Ferienwohnungen GmbH wurden von den Beschwerdeführern von Anfang an - unter welchem Titel auch immer - fremdüblich honoriert.*

Thema Poolanteil:

Ausschnitt Prüfbericht 04.10.2018, Seite 1

[...]

*Eine vorgebliche Privatkomponekte sieht die Prüferin in der grundbücherlich noch nicht eingetragenen Miteigentümerschaft von Frau ***2*** und ***16*** **10*** beim Pool- und Wellnessbereich. Dabei wird aber nicht klar wird, was sie eigentlich meint oder bezweckt. Spricht es jetzt für oder gegen Liebhaberei, dass Wohnungseigentümer auch Pooleigentümer sind?*

*Dazu noch übersieht sie dabei geflissentlich, dass dies bislang von der Raiffeisenbank ***19*** verhindert wurde und somit nicht im Einflussbereich der Proponenten lag. Im Übrigen ist die eingetragene Form der Pooleigentümerschaft ohnehin nicht von Belang, solange gewährleistet ist, dass die Gäste aller Wohnungen diesen Bereich nutzen können.*

Nicht ganz einleuchtend ist die Aussage, dass der Pool von den Mietern jederzeit genutzt werden kann und dieser Vorgang gleichzeitig nicht fremdüblich sei. Was ist dabei nicht fremdüblich, wenn jemand eine - nach Auffassung der Prüferin sogar sehr teure - Ferienwohnung am Markt anbietet und die Feriengäste nutzen dann den zu dieser Ferienwohnung gehörenden Pool? Nach herkömmlicher Logik müsste es doch im Sinne der LVO äußerst bedenklich sein, wenn Mieter den Pool eben nicht benützen dürfen?

Thema Flächenaufteilung

gewesen, ein rational Wirtschaftlich denkender Unternehmer hätte eine andere Flächenaufteilung gewählt, denn eine größere Anzahl vermietbarer Ferienappartements schafft im Allgemeinen auch höhere Verdienstmöglichkeiten.

Volley, mit Anlauf hat sich die Prüferin mit diesem Satz ein Eigentor geschossen. Die Beschwerdeführer haben 5 Kinder. Hätten sie - auf 210 m² ist das gut möglich - eine 6-Zimmerwohnung gebaut, dann wäre dies geradezu ein herausragendes Indiz für Privatinteresse.

Die Basisidee, dass gerade das großzügige Wohnkonzept die im Vergleich zu herkömmlichen Ferienwohnungen höheren, aber im Vergleich zu Hotels niedrigeren Preise bedingt, wurde der Prüferin mehrfach erläutert. Es wurde ihr sogar die bestehende Hundedusche gezeigt. Gäste mit Hunden sind nämlich mittlerweile in der Hotellerie und in konventionellen Ferienwohnungen genau gleich beliebt wie Raucher beim sonntäglichen Gottesdienst. Sie hat offensichtlich nicht erkannt, dass das Konzept nicht darauf ausgerichtet ist, Gäste, die billige Ferienwohnungen suchen, dazu zu bewegen mehr zu bezahlen, sondern darauf, Gästen, die mit ihren Familien in Doppelzimmern in Hotels nicht glücklich sind, eine komfortable und großzügige Alternative zu bieten.

Und die Patendlösung (© Paul Watzlawick - Vom Schlechten des Guten) der Prüferin besteht jetzt darin, dass es „rational, wirtschaftlich gedacht“ wäre, wenn die Beschwerdeführer - im Übrigen auch die anderen Proponenten in dieser Anlage - „wohltemperierte Hasenställe“ anbieten, von denen es ohnehin schon mehr als genug gibt. Dann hat man im Endeffekt auf der gleichen Fläche mehr Leute, vielmehr Arbeit, verdient weniger und die Auslastung ist immer noch nicht gesichert.

Als Begründung für die Annahme von Liebhaberei sind derartig gewagte, gedankliche Konstruktionen nicht wirklich zielführend.

Preise und Angebot

Ausschnitt Prüfbericht 04.10.2018, Seite 2

[...]

Die Prüferin führt an, dass sie nicht beurteilen kann, ob sich die GesbR hinsichtlich Leistungsangebot und Preisgestaltung marktkonform verhalten hat, weil es keine Ausgangsrechnungen und Preislisten gibt. Diese Feststellung erinnert an jemand, der bei Gewitter die Augen zu macht und dann im Brustton der Überzeugung erklärt, dass es nicht blitzt. Natürlich hätte sie das beurteilen können. Ihr lagen alle Bankbelege vor. Auf diesen ist ein Zahlungsbetrag angeführt, der im Regelfall den Mietpreis der Wohnung darstellt. Außerdem hatte sie auch eine Liste mit Servern, auf denen diese Wohnung gebucht werden kann. Niemand bucht ein Mietobjekt ohne den Preis zu kennen. Deshalb sind dort auch detaillierte Preise und Angebote ersichtlich.

Auch die Feststellung der vier Monate, in denen 2013 - 2016 keine Bankeingänge zu verzeichnen waren, sind kein Indiz für die Anwendung der LVO. In Lech oder Zürs ist das wahrscheinlich noch schlimmer. Man könnte aber auch argumentieren, dass immerhin in 8 von 12 Monaten Buchungen zu verzeichnen waren. Im Hinblick auf die derzeitigen Aktivitäten auf dem chinesischen Markt wird festgehalten, dass sowohl chinesisches Neujahr als auch die chinesische Nationalwoche genau in diese bislang leere Zeit fallen.

Gleichbehandlung

Nachdem für alle vier sich im „***9***“ befindlichen Wohnungen dieselben Voraussetzungen gelten, müssten auch alle vier Wohnungen steuerlich gleich behandelt werden. Die Prüferin führt an, dass die Wohnung der Beschwerdeführer im Gegensatz zu den anderen beiden Wohnungen bislang nur vorläufig veranlagt wurde und somit keine Verjährung eingetreten ist. Die Ferienwohnungen von Frau ***2*** und der Firma ***9*** Ferienwohnungen GmbH wurden bis 2012 endgültig veranlagt. Im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes müsste deshalb auch die Ferienwohnung der Beschwerdeführer bis zu diesem Zeitpunkt endgültig veranlagt werden. Eine ungleiche Behandlung wäre nur dann möglich, wenn sich im Laufe der Prüfung herausgestellt hätte, dass die Beschwerdeführer die Wohnung - wie im Falle des oben zitierten Amerikaners - zu Spitzenzeiten für sich blockiert oder ähnliche Umsatz verhindernde Maßnahmen gesetzt hätten. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Konkurrierendes Privatinteresse gibt es nicht. Getroffene Maßnahmen zur Strukturverbesserung werden von der Prüferin nachhaltig ignoriert. Die Erreichung eines Gesamtüberschusses über einen Zeitraum von 20 Jahren ist realistisch und möglich. Die Anwendung der Liebhabereiverordnung ist somit nicht begründet und verletzt dazu noch den Gleichbehandlungsgrundsatz.

Ende Zitat

Der Gesetzgeber definiert den Zeitraum für die Erreichung der Wirtschaftlichkeit einer Ferienwohnung mit 20 - 23 Jahren. In meinem Fall wurde die Erreichung der Wirtschaftlichkeit nach nur 5 Jahren willkürlich verneint, also ohne Berücksichtigung der Realität und der vorgebrachten Argumente. Nachdem das Thema Liebhaberei alle im „***9***“ befindlichen Ferienwohnungen betrifft, müsste zuallererst gesamtheitlich über das Vorliegen von Liebhaberei rechtskräftig entschieden werden, bevor weitreichende Einzelbescheide erlassen werden.

3. Antrag

Wie bereits in den Schlussbesprechungen und in der Berufung angeführt sowie auch von der Betriebsprüferin mehrfach erwähnt, handelt es sich um eine hochkomplexe Angelegenheit, in die insgesamt fünf Beteiligte (2 GmbH, 3 Einzelpersonen) verwoben sind. Einzelentscheidungen im einen Fall, haben Auswirkungen auf alle anderen Fälle.

Es wird deshalb beantragt die USt und ESt-Bescheide 2012 - 2016 ersatzlos aufzuheben und die ursprünglichen, vor der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide zu bestätigen.

in eventu

die USt- und ESt-Bescheide 2012 - 2016 ersatzlos aufzuheben, die Angelegenheit an die 1. Instanz zur neuerlichen Prüfung zurückzuverweisen und anzuordnen, dass zuerst das Thema Liebhaberei schlüssig und widerspruchsfrei geklärt werden muss.

Die Behörde widerspricht sich nämlich selbst, indem sie trotz gegenteiligen Antrags die einzelnen Verfahren in einer Art Salamitaktik zeitversetzt beurteilt und zustellt.

Nachdem selbst die Prüferin die Ausweitung ihrer Prüfung im Jahre 2017 damit begründet hat, dass man diesen Komplex nur als Ganzes betrachten kann, ist es alleine schon aus Gründen der Verfahrensökonomie angebracht, alle in diesem Zusammenhang einlangenden Anträge in einem gemeinsamen Verfahren zu beurteilen.

Die weiteren Verfahren sind:

- ***11***
- ***8*** ***2***
- ***16*** ***18*** ***10*** und ***17***-***10***
- ***9*** Ferienwohnungen GmbH“

Beim **Erörterungstermin am 10.10.2023** sagte die Beschwerdeführerin vor dem Bundesfinanzgericht zur Tätigkeit der ***1*** ***2*** GmbH aus, sie schreibe Geschäftsberichte, Texte für Magazine und gestalte Power-Point-Präsentationen und Konzeptionen. Es gebe aber auch viele technische Kunden wie Telecom oder Hoffmann La Roche, für die Berichte dokumentiert würden. Die Kunden der ***1*** ***2*** GmbH kämen vorwiegend aus Deutschland, es gebe aber auch Kunden aus der Schweiz und aus Österreich. Die ***1*** ***2*** GmbH habe keine Angestellte, sie mache die Arbeit selbst zusammen mit ***11***. Vielleicht einmal im Monat kämen Kunden persönlich vorbei, nicht öfter. Das bis 2012 gemietete Büro in ***20*** 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.

In den Jahren 2015 und 2016 seien ***1*** und die Beschwerdeführerin getrennt gewesen und habe sie in ihrer Wohnung Top 4 gewohnt. Für die Miete habe er sich an den Vermietungserlösen aus der Ferienwohnungsvermietung orientiert.

Die Beschwerdeführerin gab an, in der Wohnung Top 4 den oberen Teil mit ca. 100 m² als Büro genutzt zu haben, unten seien Schlafzimmer gewesen, von denen sie eines als Archiv genutzt habe. In dieser Zeit habe sie so gut wie kein Privatleben gehabt und Tag und Nacht gearbeitet.

Im Erkenntnis vom 30. April 2024, RV/1100280/2024 mit dem das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde der ***1*** ***2*** GmbH hinsichtlich Körperschaftsteuer 2014 bis 2016 sowie Umsatzsteuer 2015 entschieden hat, wurde ausgeführt:

„33. In den Jahren 2015 und 2016 hat die Bf. die Wohnung Top 4 gemietet. Die Wohnung Top 4 stand im Eigentum der Geschäftsführerin und wurde von ihr sowohl beruflich als auch privat genutzt. Mit dem Mietvertrag vom Jänner 2015 wurde die gesamte Wohnung Top 4 an die Bf. vermietet und damit auch der Teil, der von der Bf. für private Wohnzwecke genutzt wurde.

34. Wie bereits weiter oben ausgeführt, ist es ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Vorgang, bei dem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet, die diese ihm wieder als Dienstwohnung zur Verfügung stellt, den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO erfüllt (vgl. VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0025). Im vorliegenden Fall hat die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der beschwerdeführenden GmbH ihre Eigentumswohnung an die GmbH vermietet und gleichzeitig auch für private Wohnzwecke verwendet. Eine derartige Konstruktion ist nur durch den steuersparenden Effekt zu erklären, der dadurch erzielt werden konnte, dass der Mietaufwand bei der Bf. den Gewinn entsprechend verminderte, während auf der Gegenseite die Einnahmen bei der Vermieterin aufgrund der vorhandenen Verlustvorträge durch die verlustreiche Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung sich steuerlich nicht auswirkten (vgl. dazu VwGH 25.9.2002, 97/13/0175).

35. Der geltend gemachte Mietaufwand ist daher insoweit nicht anzuerkennen, als er sich auf die private Verwendung der Wohnung bezieht. Das Ausmaß der privaten und betrieblichen Verwendung kann mangels einer klaren räumlichen Abgrenzung nur geschätzt werden. Diese Schätzung ergeht wie folgt:

*Laut Aussage von ***8*** *W.* im Erörterungsgespräch vom 10.10.2023 hat sie den „oberen Raum“ für ihr Büro genutzt. Dieser obere Raum im Dachgeschoß besteht laut Nutzungsgutachten aus einem Vorraum, einem Bad und WC, einer Küche und einem Wohnzimmer sowie einem „Podest“. Von diesen Räumen kann allerdings nur beim Wohnzimmer eine zumindest überwiegende betriebliche Nutzung unterstellt werden, nicht aber beim Vorraum, beim WC und Bad, bei der Küche und beim „Podest“. Diese Räume werden aber auch nicht als ausschließlich privat genutzt gewertet, sondern bleiben vielmehr als allgemeine oder neutrale Flächen von der Aufteilung ausgenommen. Die Räume im unteren Stock - Vorraum, Badezimmer und Schlafzimmer - ebenso wie die Terrasse, werden hingegen als ausschließlich privat genutzte Räume beurteilt.*

Die Räume im Dachgeschoß werden laut Nutzungsgutachten mit einer Bewertungsziffer von 0,90 bewertet, die Räume im Obergeschoß mit 1,00, das Podest mit 0,15 und die Terrasse mit 0,20. Das ergibt eine Gesamtfläche nach Bewertung mit den Bewertungsziffern von 154,42 m².

Von dieser Gesamtfläche sind das Bad (10,66 m² bzw. 9,60 m²), die Küche (14,36 m² bzw. 12,92 m²) der Vorraum (7,60 m² bzw. 6,84 m²) und das Podest (11,91 m² bzw. 1,79 m²) auszuscheiden. Von der so verbleibenden Fläche von 123,28 m² sind 50,88 m² als betrieblich und 72,40 m² als privat zu beurteilen.

Der betriebliche Anteil an der Wohnung Top 4 wird auf der Grundlage dieser Berechnung mit 40%, der privat genutzte Teil mit 60% geschätzt. Dementsprechend können auch nur 40% der mit Mietvertrag vereinbarten Miete als für den betrieblich genutzten Teil der Wohnung anerkannt werden. Die vereinbarte Miete laut Mietvertrag vom Jänner 2015 betrug inklusive Betriebskosten 33.700 Euro brutto. 40% von 33.700 Euro sind 13.480 Euro brutto und 11.233 Euro netto im Jahr. Als Mietaufwand für ein Büro sind daher 11.223 Euro anzuerkennen, die darüber hinaus als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge sind hingegen abzuerkennen.

36. Die Mietaufwände 2014 bis 2016 werden somit um 14.448 Euro im Jahr 2014, um 16.860,33 Euro im Jahr 2015 und um 30.777 Euro im Jahr 2016 gekürzt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhen sich um diese Beträge auf 58.597,78 Euro im Jahr 2014, auf 49.584,84 Euro im Jahr 2015 und auf 67.565,18 Euro 2016.

37. Auch bei den im Zusammenhang mit der Miete geltend gemachten Vorsteuern 2015 wird gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eine Kürzung um 60% auf 3.370 Euro vorgenommen und der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2015 in diesem Sinne abgeändert.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin ist zu 100% beteiligte Gesellschafterin und Geschäftsführerin der ***1*** ***2*** GmbH und erzielt als Geschäftsführerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Jahr 2006 erwarb die Beschwerdeführerin Liegenschaftsanteile und damit verbundenes Wohnungseigentum (Top 4) an der Liegenschaft mit der Adresse ***3*** 61, ***4*** ***5*** in EZ ***6***, KG ***7***. Nach Sanierung und Umbau des Objektes befinden sich darin nunmehr vier Wohnungen (Top 1 – 4) und fünf Kfz-Einstellplätze (Top 5 – 9). Bei der Wohnung der Beschwerdeführerin mit der Bezeichnung „***14***“ handelt es sich um eine ca. 160 m² große 3,5 Zimmerwohnung, welche sich über zwei Etagen erstreckt und über zwei Schlafzimmer, zwei Bäder, einen großzügigen Wohnbereich mit Designer-Küche sowie einen offenen Kamin, Whirlpool und Sonnenterrasse verfügt. Die Wohnung ist über das Ober- und

Dachgeschoß des Gebäudes verteilt und verfügt laut Nutzwertgutachten vom 15.5.2011 über folgende Räume:

Im Obergeschoß: Vorraum (8,05 m²), Badezimmer (8,79 m²) Schlafzimmer (39,40 m²). Im Dachgeschoß: Vorraum (7,60 m²), Bad/WC (10,66 m²), Küche (14,36 m²) und Wohnen/Essen (56,53 m²), Podest (11,91 m²). Dazu kommt eine Terrasse mit 80,81 m². Die Räume im Dachgeschoß werden aufgrund der Dachschrägen mit einer Bewertungsziffer von 0,90, die Terrasse mit einer Bewertungsziffer von 0,20 und das Podest mit einer von 0,15 bewertet, die Räume im Obergeschoß bilden die Basis mit einer Bewertungsziffer von 1,0.

Die Beschwerdeführerin beabsichtigte diese Wohnung langfristig als Ferienwohnung zu vermieten. Dies ergibt sich aus der von der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 vorgelegten Prognoserechnung.

Mit Eingabe vom 26. November 2008 hat die Beschwerdeführerin auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG) verzichtet. Dieser Verzicht wurde erst in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2016 widerrufen. Allerdings haben die Umsätze im Jahr 2016 42.000,00 € betragen.

Von 2007 bis einschließlich 2014 wurde diese Wohnung als Ferienwohnung vermietet. In dieser Zeit wurden insgesamt Verluste in Höhe von ca 45.000,00 € angesammelt. In der Prognoserechnung wurde für diesen Zeitraum ein Gesamtverlust in Höhe von ca. 30.000,00 € prognostiziert.

Im Jahr 2015 hat die Beschwerdeführerin ohne Bekanntgabe von Gründen, die Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung aufgegeben und hat diese Wohnung auf Dauer an die ***1*** ***2*** GmbH vermietet.

Dazu liegt ein Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der ***1*** ***2*** GmbH vor, welcher mit Jänner 2015 datiert und von keiner der beiden Vertragspartnerinnen unterzeichnet wurde. Mietgegenstand ist die gesamte, im Eigentum der Beschwerdeführerin stehende Wohnung Top 4 sowie zwei Autoabstellplätze und ein Garagenplatz. Der Mietzins beträgt laut Vertrag € 29.500,- jährlich zuzüglich Betriebskosten von pauschal € 4.200,- jeweils inkl 20% USt. Diesbezügliche Zahlungsmodalitäten sind nicht vereinbart. Die Laufzeit des Mietvertrages ist unbefristet. Für das Jahr 2015 wurden Miete und Betriebskosten laut diesem Vertrag als Mieteinnahmen bzw Umsätze in Höhe von € 33.700 erklärt, für das Jahr 2016 wurden hingegen Mieteinnahmen sowie Umsätze in Höhe von € 42.000 erklärt.

Seit 1.7.2009 hat die Beschwerdeführerin ihren Hauptwohnsitz an der Adresse ***3*** 61 in ***12*** gemeldet. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bewohnte die Beschwerdeführerin zunächst gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten ***11*** die im selben

Haus befindliche Wohnung Top 2 und in den Jahren 2015 und 2016 nutzte sie die in ihrem Eigentum stehende Wohnung Top 4 zu privaten Wohnzwecken.

Die Wohnung Top 4 wurde in den Jahren 2015 und 2016 von der Beschwerdeführerin für private Wohnzwecke und von der ***1*** **2*** GmbH als Büro genutzt. Eine räumliche Trennung zwischen dem privat genutzten Teil und dem von der ***1*** **2*** GmbH betrieblich genutzten Teil gibt es nicht. Für die private Nutzung der Wohnung wurde kein Sachbezug festgesetzt.

Im Jahr 2016 hat die Beschwerdeführerin die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung als steuerfrei behandelt, da die ***1*** **2*** GmbH es unterlassen habe die Vorsteuer aus den Mietzahlungen an die Beschwerdeführerin geltend zu machen.

2. Beweiswürdigung

Die Absicht der Beschwerdeführerin, die Wohnung langfristig als Ferienwohnung zu vermieten ergibt sich aus der vorgelegten Prognoserechnung und dem Vorbringen im Vorlageantrag.

Die private Nutzung der Wohnung Top 4 in den Jahren 2015 und 2016 durch die Beschwerdeführerin ergibt sich für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft aus den Aussagen des ***11*** im Erörterungsgespräch vom 10.10.2023, wonach er und die Beschwerdeführerin in diesen Jahren getrennt waren und sie in dieser Zeit „oben“, also in der Wohnung Top 4, gewohnt habe. Dass die Wohnung auch von der ***1*** **2*** GmbH für betriebliche Zwecke genutzt wurde, erschließt sich für das Gericht aus der Tatsache, dass diese operativ tätig war und Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Einkommensteuer 2012 bis 2014:

Gemäß § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, entstehen. Im vorliegenden Fall wurde eine Eigentumswohnung vermietet. Es liegt daher eine Betätigung gemäß § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung vor.

Gemäß § 1 Abs 4 Liebhabereiverordnung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 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. Andernfalls ist das Vorliegen von

Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 23. März 2000, 97/15/0009, und vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, zum Ausdruck gebracht hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhabelei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Gleiches gilt im zeitlichen Anwendungsbereich der LVO 1993.

Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit durch den sich Betätigenden bewirkt, dass

die ursprüngliche Betätigung als beendet (abgeschlossene Betätigung) und

die geänderte Betätigung als neu begonnen gilt.

Die abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhabelei zu beurteilen.

Eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit liegt bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen vor, wenn eine wesentliche Änderung vorgenommen wird. Maßnahmen, welche allgemein bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen zur Änderung der Art der Bewirtschaftung führen können, sind zB

außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital;

wesentliche Änderung der Preisgestaltung;

wesentliche zeitliche Intensivierung oder Verminderung des Betätigungsumfanges;

wesentliche quantitative Ausweitung oder Verminderung des Betätigungsumfanges;

wesentliche qualitative Verbesserung oder Verminderung der Betätigung.

Hat der sich Betätigende den freien Entschluss zur vorzeitigen Beendigung einer ursprünglich zeitlich unbegrenzt geplanten Betätigung erst nachträglich aus privaten Motiven (zB Schenkung, vorweggenommene Erbfolge, Privatnutzung) gefasst, so ist sie von Beginn an Liebhaberei. Denn für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung ist nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend. Eine freiwillige nachträgliche Planänderung, die zur vorzeitigen Beendigung der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit führt, hat daher – wie die bloße Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit – Auswirkung auf die objektive Ertragsfähigkeit einer solchen Betätigung. Dementsprechend wird nur zwischen Unwägbarkeiten und „anderen, insbesondere privaten, Motiven“ unterschieden, weshalb auch in einem solchen Fall für den gesamten abgeschlossenen Betätigungszeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen ist.

Die Eigennutzung der Wohnung ab dem Jahr 2015 und die Vermietung dieser Wohnung an die ***1*** **2*** GmbH als Büro führen dazu, dass der Zeitraum 2007 bis 2014 einen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum darstellt. Sowohl nach der Prognoserechnung als auch nach den tatsächlichen Ergebnissen hat die Vermietung als Ferienwohnung zu einem Gesamtverlust geführt. Die Vermietung der gegenständlichen Wohnung in diesem Zeitraum ist daher Liebhaberei. Die Verluste sind daher endgültig nicht zu gewähren.

Umsatzsteuer 2012 bis 2014:

§ 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht unternehmerisch ist. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Aufgrund des § 6 LVO, der eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Bereich des UStG darstellt, können Betätigungen gemäß § 1 Abs 1 niemals als Liebhaberei im Sinn des § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 angesehen werden. Eine unternehmerische Tätigkeit liegt daher auch dann vor, wenn die Kriterienprüfung nach § 2 ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt. Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 2 deckt sich hingegen die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Beurteilung, nur hier kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen.

Da im gegenständlichen Fall eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung vorliegt und diese einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei gilt, liegt im gegenständlichen Fall auch umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei vor.

Einkommensteuer 2015 und 2016:

Die Umstellung von kurzfristiger Vermietung zu Ferienzwecken auf Dauervermietung stellt wie bereits oben dargestellt eine Änderung der Bewirtschaftungsweise dar, da dadurch die Einnahmen massiv gesteigert und die Aufwendungen massiv gesenkt werden konnten. Dadurch ist es gelungen Gewinne aus Vermietung und Verpachtung zu lukrieren. Liebhaberei liegt daher in den Jahren 2015 und 2016 nicht vor.

Es ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Vorgang, bei dem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet, die dieser ihm wieder als Dienstwohnung zur Verfügung stellt, den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO erfüllt (vgl. VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0025). Im vorliegenden Fall hat die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der ***1*** ***2*** GmbH ihre Eigentumswohnung an die GmbH vermietet und gleichzeitig auch für private Wohnzwecke verwendet. Eine derartige Konstruktion ist nur durch den steuersparenden Effekt zu erklären, der dadurch erzielt werden konnte, dass der Mietaufwand bei der GmbH den Gewinn entsprechend verminderte, während auf der Gegenseite die Einnahmen bei der Vermieterin aufgrund der vorhandenen Verlustvorträge durch die verlustreiche Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung sich steuerlich nicht auswirkten (vgl. dazu VwGH 25.9.2002, 97/13/0175).

Die Mieteinnahmen sind daher einkommensteuerrechtlich insoweit nicht anzuerkennen, als sie sich auf die private Verwendung der Wohnung beziehen. Das Ausmaß der privaten und betrieblichen Verwendung kann mangels einer klaren räumlichen Abgrenzung nur geschätzt werden. Diese Schätzung ergeht wie folgt:

Laut Aussage der Beschwerdeführerin im Erörterungsgespräch vom 10.10.2023 hat sie den „oberen Raum“ für ihr Büro genutzt. Dieser obere Raum im Dachgeschoß besteht laut Nutzungsgutachten aus einem Vorraum, einem Bad und WC, einer Küche und einem Wohnzimmer sowie einem „Podest“. Von diesen Räumen kann allerdings nur beim Wohnzimmer eine zumindest überwiegende betriebliche Nutzung unterstellt werden, nicht aber beim Vorraum, beim WC und Bad, bei der Küche und beim „Podest“. Diese Räume werden aber auch nicht als ausschließlich privat genutzt gewertet, sondern bleiben vielmehr als allgemeine oder neutrale Flächen von der Aufteilung ausgenommen. Die Räume im unteren Stock - Vorraum, Badezimmer und Schlafzimmer - ebenso wie die Terrasse, werden hingegen als ausschließlich privat genutzte Räume beurteilt.

Die Räume im Dachgeschoß werden laut Nutzungsgutachten mit einer Bewertungsziffer von 0,90 bewertet, die Räume im Obergeschoß mit 1,00, das Podest mit 0,15 und die Terrasse mit 0,20. Das ergibt eine Gesamtfläche nach Bewertung mit den Bewertungsziffern von 154,42 m².

Von dieser Gesamtfläche sind das Bad (10,66 m² bzw. 9,60 m²), die Küche (14,36 m² bzw. 12,92 m²) der Vorraum (7,60 m² bzw. 6,84 m²) und das Podest (11,91 m² bzw. 1,79 m²) auszuscheiden. Von der so verbleibenden Fläche von 123,28 m² sind 50,88 m² als betrieblich und 72,40 m² als privat zu beurteilen.

Der betriebliche Anteil an der Wohnung Top 4 wird auf der Grundlage dieser Berechnung mit 40%, der privat genutzte Teil mit 60% geschätzt. Dementsprechend können auch nur 40% der mit Mietvertrag vereinbarten Miete als für den betrieblich genutzten Teil der Wohnung anerkannt werden.

Die vereinbarte Miete laut Mietvertrag vom Jänner 2015 betrug inklusive Betriebskosten 33.700 Euro brutto. 40% von 33.700 Euro sind 13.480 Euro brutto und 11.233 Euro netto im Jahr. Als Mieteinnahmen für ein Büro sind daher 11.223 Euro anzuerkennen, die darüber hinaus als Mieteinnahmen geltend gemachten Beträge sind hingegen einkommensteuerrechtlich unbeachtlich.

Die vereinbarte Miete inklusive Betriebskosten hat im Jahr 2016 42.000 Euro brutto betragen. 40% von 42.000 Euro sind 16.800 Euro brutto und 14.000 Euro netto. Als Mieteinnahmen für ein Büro sind daher 14.000 Euro anzuerkennen, die darüber hinaus als Mieteinnahmen geltend gemachten Beträge sind hingegen einkommensteuerrechtlich unbeachtlich.

Da 60% der Vermietung nicht anerkannt werden können, sind auch 60% der Werbungskosten nicht anzuerkennen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2015 und 2016 errechnen sich daher folgendermaßen:

	2015	2016
Mieteinnahmen inkl. Betriebskosten	11.233,53	14.000,00
AfA	2.746,49	2.568,89
Zinsen und Spesen	3.340,73	3.528,01
sonstige Kosten	1.458,78	1.910,03
Einnahmenüberschuss	3.687,54	5.993,07

Die Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 errechnet sich daher folgendermaßen:

Einkommensteuer 2015	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	29.774,69
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	3.687,54
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00

Einkommen	33.402,23
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG beträgt	
$(33.402,23 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5110,00$	
Einkommensteuer	8.740,96
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	0,04
Festgesetzte Einkommensteuer	8.741,00
Einkommensteuer 2016	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	23.852,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	5.993,07
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	29.785,07
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG beträgt	
0% für die ersten 11.000,00	0,00
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00
35% für die restlichen 11.785,07	4.124,77
Einkommensteuer	5.874,77
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	0,23
Festgesetzte Einkommensteuer	5.875,00

Umsatzsteuer 2015 und 2016:

Liegt ertragsteuerrechtlich Missbrauch iSd § 22 BAO vor, folgt hieraus noch nicht das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlich missbräuchlichen Praxis, wenn die fraglichen Umsätze keinen umsatzsteuerrechtlichen Vorteil zum Ergebnis haben (VwGH vom 23.04.2008, 2005/13/0115).

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein Ziel, das von der Sechsten MwSt-Richtlinie (und der MwStSystRL 2006/112/EG) anerkannt und gefördert wird (vgl. EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, ÖStZB 2006/544, Rn 71). Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH vom 27. Oktober 2011, C-504/10, Tanoarch, Rn 52, und vom 22. Dezember 2010, C-103/09, Weald Leasing, ÖStZB 2012/214). Missbrauch liegt nämlich nicht vor, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben

als die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service, ÖStZB 2009/257, Rn 42).

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0115).

Bei Prüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides ist zu prüfen, ob die besonderen Umstände der gegenständlichen Vermietung dem mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des UStG 1994 verfolgten Ziel entgegenstehen.

Im gegenständlichen Fall liegt ein Scheingeschäft (§ 23 Abs. 1 BAO) nicht vor. Die vereinbarte Vermietung ist tatsächlich durchgeführt worden.

Das Mietverhältnis ist fremdüblich gestaltet worden.

Die Vermietung ist so gestaltet, dass dauerhaft die Erzielung von Einnahmenüberschüssen wahrscheinlich ist (vgl. § 1 Abs. 2 Z 3 und § 2 Abs. 4 LVO 1993).

Durch die Miete hat die GmbH die ausschließliche wirtschaftliche Verfügungsmacht über die gesamte Wohnung erlangt. In weiterer Folge hat die GmbH der Beschwerdeführerin einen Teil der Wohnung zu privaten Wohnzwecken überlassen. Durch diese Gestaltung wurde kein umsatzsteuerrechtlicher Vorteil erlangt. Es ist daher die Miete für die gesamte Wohnung der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Da die Beschwerdeführerin auf die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung) verzichtet hat, unterliegen ihre Umsätze der Umsatzsteuer.

Aus dem Widerruf dieser Verzichtserklärung in der Umsatzsteuererklärung für 2016 ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da in diesem Jahr die Umsätze die damals geltende Umsatzgrenze in Höhe von 30.000,00 € überschritten hat.

Aus der Tatsache, dass die Mieterin die ihr zustehenden Vorsteuern nicht geltend gemacht hat, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da es sich dabei um zwei Personen handelt die von einander unabhängige Steuersubjekte sind.

Die Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 errechnet sich daher folgendermaßen:

	2015		2016	
	BMG	USt	BMG	USt
Lieferungen und sonstige Leistungen	28.083,33		35.000,00	
20% Steuersatz	28.083,33	5.616,67	35.000,00	7.000,00
Vorsteuern		-558,33		-654,73
Zahllast		5.058,34		6.345,27

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Alle im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen sind bereits vom Verwaltungsgerichtshof geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 24. Jänner 2025