

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch A. Wirtschaftsprüfungs u. Steuerberatungs GmbH, X, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2011 und Einkommensteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2011 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die betreffenden Bescheide bleiben unverändert.

II. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 wird insofern abgeändert, als die Umsatzsteuer für dieses Jahr anstelle von bisher 6.172,80 € für dieses Jahr mit 0,00 € festgesetzt wird.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 wird insofern abgeändert, als die Umsatzsteuer für dieses Jahr anstelle von bisher 634,20 € für dieses Jahr mit 0,00 € festgesetzt wird.

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

Entscheidungsgründe

Der in der Schweiz ansässige Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt Bf.) erwarb im Jahr 2006 ein unbebautes Grundstück in X., worauf er hauptsächlich in den Jahren 2008 und 2009 um ca. 4.120.000,00 € brutto ein Gebäude errichtete. Das betreffende Gebäude besteht aus einem Keller-, einem Unter-, einem Mittel- und einem Obergeschoss. Das Kellergeschoss findet im Wesentlichen als Werk-, Wasch- und Technikraum Verwendung. Im Untergeschoss befindet sich ein 2-Zimmer-Appartement mit Kochgelegenheit und einem Wellnessbereich (Schwimmbad, Whirlpool, 3 Saunen, Barbereich mit Liegewiese und Fitnessraum). Das Mittelgeschoss besteht aus einem offenem Wohnbereich, einem Essbereich, einer Küche und einem Weinkeller. Das Obergeschoss umfasst eine Mastersuite ohne Kochgelegenheit, ein 2-Zimmer-Appartement mit Kochgelegenheit, ein weiteres 2-Zimmer-Appartement, in welchem ein Raum als Büro eingerichtet ist, einen großen Eingangsbereich, eine Doppelgarage und einen großen Terrassenbereich.

I. Verfahrensgang

Nachdem dem Finanzamt die beabsichtigte Vermietung des gegenständlichen Objekts angezeigt wurde, wurden für die Jahre 2008, 2009 und 2010 Umsatzsteuererklärungen eingebracht. Danach betrug der steuerbare Umsatz 2008 0,00 € und die diesem gegenüberstehenden Vorsteuern 116.242,75 €. Für 2009 wurden steuerbare Umsätze von 7.000,00 € und Vorsteuern von 58.065,30 € erklärt. 2010 betrug der erklärte Umsatz 84.000,00 € und die Vorsteuern 418.938,79 €. Für die ersten drei Quartale 2011 wurden insgesamt Umsätze von 63.000,00 € und Vorsteuern von 170.935,04 € erklärt.

Im Rahmen einer in der Folge vom Finanzamt gemäß § 150 BAO durchgeführten Außenprüfung wurde ein mit 26. November 2009 datierter schriftlicher Mietvertrag vorgelegt, laut dem Mieter der im Alleineigeneigentum des Bf. stehenden Liegenschaft in X. samt dem darauf errichteten Gebäude die „Anstalt“, eine in Liechtenstein ansässige juristische Person ist. Als Beginn des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverhältnisses ist im Vertrag der 1. Dezember 2009 angeführt. Der vereinbarte Mietzins, bestehend aus dem Hauptmietzins, den Betriebskosten und den auf die Liegenschaft entfallenden Steuern, Gebühren und öffentlichen Abgaben, beträgt monatlich 7.000,00 € netto zuzüglich Umsatzsteuer. Vertraglich vorgesehen ist eine Wertsicherungsklausel (Wertmaßstab ist der Verbraucherpreisindex 2005, eine Hauptmietzinsanpassung erfolgt bei jeder 5%igen Indexänderung). Der Mietzins ist bargeldlos am Ersten eines jeden Monats im voraus auf ein Konto des Vermieters zu entrichten. Vereinbart wurde zudem die Leistung einer beim Vermieter zu hinterlegenden Kautions von 21.000,00 €.

Mit Schreiben vom 21. November 2011 ersuchte der Betriebsprüfer den Bf. um Beantwortung der nachfolgend angeführten Fragen zur liechtensteinischen juristischen Person „Anstalt“:

- *"Wer sind die Gründer des Unternehmens?"*
- *Mit welchen Aktivfunktionen sind die Gründer ausgestattet?"*
- *Wer sind die Begünstigten des Unternehmens?"*
- *Gibt es Beistatuten, wenn ja ist eine Kopie vorzulegen.*
- *Der Eintrag im Öffentlichkeitsregister Liechtenstein enthält bzw enthielt einen "care of" (c/o)-Vermerk. Erläutern sie diesen. Handelt es sich um eine Sitzfirma?"*
- *Wer leitet die Geschäfte bzw. trifft die Entscheidungen?"*
- *Von wo aus wird die Geschäftsleitung ausgeübt?"*
- *Sind die Geschäftsführer haupt- oder nebenberuflich für das Unternehmen tätig?"*
- *Sofern die Geschäftsführer nur nebenberuflich für das Unternehmen tätig sind, werden Angaben zu ihrer hauptberuflichen Tätigkeit, insbesondere dazu, ob sie selbständig tätig sind, erbeten.*
- *Der Geschäftszweck ist im Einzelnen genau zu definieren (z.B. event&rent Management, Handelsgeschäfte aller Art = welche?). Angaben zum registrierten Zweck sind nicht ausreichend.*
- *In welchen Branchenverzeichnissen wird das Unternehmen geführt?"*

- *Verfügt das Unternehmen am Sitz über eigene Geschäftsräume oder Lagerkapazitäten oder ist nur ein Verwaltungsbüro vorhanden?*
- *Wurden derartige Räume angemietet (wo, von wem, welche Raumgröße, Höhe der Mietzinszahlungen; Mietvertrag ist gegebenenfalls in Kopie vorzulegen)?*
- *Werden diese Räumlichkeiten auch von anderen Firmen genutzt (Firmennamen)?*
- *Liegt ein eigener Telefon-/Telefax-Anschluss vor? Unter welchem Namen erfolgte der Eintrag im Telefonbuch? Besteht die Möglichkeit einer externen Weitervermittlung? Die entsprechenden Telefon-/Telefaxnummern sind anzugeben und die Zahlung der Gebühren ist nachzuweisen.*
- *Wie viele Mitarbeiter werden im Unternehmen beschäftigt und welche Funktionen werden von diesen wahrgenommen (Fotokopien der Arbeitsverträge sind beizufügen)?*
- *Sind die Mitarbeiter noch bei anderen Unternehmen beschäftigt (Benennung der Firma, Angabe des zeitlichen Umfangs und der Art der Tätigkeit)?*
- *Fragen zur Organisation:*
 1. *Benennung der einzelnen Organisationseinheiten (Buchführung, Sekretariat, Ein- und Ausschecken der Gäste, Rechnungslegung, Zahlungsverkehr, Warenbestellungen, etc.).*
 2. *Wer - namentlich — ist für die jeweilige Organisationseinheit verantwortlich und mit deren Erledigungsaufgaben betraut?*
 3. *Liegt eine ordnungsgemäße Buchführung vor und von wem — namentlich — wird diese durchgeführt (wo, wer, wie, entgeltlich, Angabe der Revisionsstelle)?*
 4. *Wer - namentlich - bahnt in tatsächlicher Hinsicht und in welcher Form (z.B. Prospekte, Inserate, Internet, Reisebüro, etc.) die Geschäftsbeziehungen zu den Leistungsbeziehern an, wie werden die Aufträge abgewickelt (Angaben zum zeitlichen Umfang, ggf. Verträge vorlegen)?*
 5. *Wie erfolgen die Willensbildung sowie das Umsetzen der Entscheidungen?*
 6. *Wie stellen sich Warenbezug und Warenlieferungen dar? Wo erfolgt der Ein- und Verkauf - ausschließlich außerhalb des Sitzstaates?*
- *Die Kopien der Bilanzen, der Erfolgsrechnungen, der Steuererklärungen und der Steuerbescheide aus Liechtenstein sind für die Jahre des Prüfungszeitraumes vorzulegen."*
- *Kopien des Baubescheides der Gemeinde X. oder der Baubewilligung der BH B und der Benützungsbewilligung sind vorzulegen.*
- *Was für innergemeinschaftliche Erwerbe wurden in den Jahren 2009 und 2010 durch den Bf. bezogen?*

Trotz mehrerer behördlicher Urgezen erfolgte keine Beantwortung der im Vorhalt vom 21. November 2011 angeführten Fragen und auch keine Nachreichung von Unterlagen.

Der Betriebsprüfer wertete die Vermietungstätigkeit des Bf. mangels Fremdüblichkeit als nicht unternehmerisch. Zur Begründung wurde ausgeführt, bei der vermieteten Immobilie handle es sich um ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Bf. abgestimmt sei. Das Gebäude sei nach den Wünschen des Bf. geplant, errichtet und sogar eingerichtet worden. Das Mietentgelt sei nicht fremdüblich

und die Mieterin des Gebäudes, eine liechtensteinische „Establishment“ sei dem Bf. zuzurechnen. Die tatsächliche Nutzung des Gebäudes als Ferienwohnung sei fast ausschließlich durch den Bf. selbst und vereinzelt auch zeitgleich durch Bekannte erfolgt. Die Ausgaben würden auch durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft und eines Mietvertrages nicht ihre Eigenschaft als Kosten der privaten Lebensführung verlieren. Vielmehr liege durch Schaffung einer der Erzielung eines Steuervorteils für den Privatbereich des Bf. dienenden rechtlichen Konstruktion eine missbräuchliche Praxis vor.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung und berücksichtigte bei den Umsatzsteuerveranlagungen der Jahre 2008, 2009 und 2010 mit Bescheiden vom 10. Mai 2012 sowie bei der Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-03/2011, 04-06/2011 und 07-09/2011 mit Bescheiden vom 25. April 2012 weder die aus der Vermietung resultierenden Umsätze noch die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern.

Gegen die obig angeführten Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben und die erklärungskonforme Veranlagung der Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und der Umsatzsteuer für die ersten drei Quartale 2011 begehrt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bf. habe in den Jahren 2008 und 2009 ein Ferienhaus und nicht, wie von der Betriebsprüfung angenommen, ein Wohngebäude errichtet. Das Gebäude diene also Ferienzwecken und nicht der Befriedigung eines dauernden Wohnbedürfnisses. Auch die Betriebsprüfung behaupte nicht, dass das betreffende Gebäude ein Wohnsitz des Bf. im Sinne des § 26 BAO wäre und bringe dieser Einschätzung folgend in den Einkommensteuerbescheiden den Hinzurechnungsbetrag gem § 102 Abs 3 EStG 1988 zum Ansatz. Diese Vorgangsweise sei nur rechtmäßig, wenn keine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988 vorliege. Eine solche liege wiederum nur dann nicht vor, wenn im Inland weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt gegeben sei. Es sei widersprüchlich, dass die Betriebsprüfung zwar nicht von einem Wohnsitz des Bf. im betreffenden Gebäude ausgehe, aber das Mietverhältnis dennoch nicht anerkenne.

Die Betriebsprüfung gehe davon aus, dass die Mieterin des Objektes, die „Anstalt“, das angemietete Objekt überwiegend an den Bf. vermiete. Mit dieser Sachverhaltsdarstellung konzidiere die Betriebsprüfung der „Anstalt“ die Stellung einer Rechtsbesitzerin, da sie sonst ihrerseits die Immobilie nicht vermieten könnte. Vor allem aber stelle sie den Sachverhalt unvollständig bzw. verzerrend dar, weil hinsichtlich der Nutzung nicht zwischen der Bauphase (bis Fertigstellung) und der anschließenden Regelnutzungsphase unterschieden werde. Tatsächlich habe der Bf. in seiner Funktion als Bauherr die Bauführung insbesondere in der Finalisierungsphase intensiv beaufsichtigen und fortlaufend eine Vielzahl von Entscheidungen treffen müssen. Dies bedeute naturgemäß, dass eine verstärkte Anwesenheit auf der Baustelle erforderlich gewesen wäre. Auf die tatsächlichen Anwesenheitszeiten des Bf. sei die Betriebsprüfung ausdrücklich unter Vorlage von Aufzeichnungen hingewiesen worden. Die Betriebsprüfung habe diese

Umstände aber ohne nähere Begründung nicht entsprechend gewürdigt. Wie aus den Kurtaxeabrechnungen ersichtlich sei, seien die Anwesenheitszeiten mit Aufnahme des Regelbetriebes sehr stark zurückgegangen.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 16. Mai 2012 werde auf die abgabenrechtlichen Offenlegungspflichten gemäß § 119 BAO hingewiesen, ohne allerdings darzulegen, welche entscheidungsrelevanten Informationen die Behörde nicht gehabt hätte. Der Hinweis auf nicht erfolgte Beantwortungen von Fragen sei jedenfalls nicht geeignet, eine Verletzung von Offenlegungspflichten aufzuzeigen, weil keine für die Beurteilung des Sachverhaltes relevante Frage offen geblieben sei. Die Betriebsprüfung habe zwar den Sachverhalt im Wesentlichen richtig erhoben, daraus aber die falschen Schlüsse gezogen bzw. die falschen Wertungen vorgenommen. Der Hinweis auf nicht erfolgte Offenlegungen erweise sich daher als reine Schutzbehauptung, der keine abgabenrechtliche Relevanz zukommen könne.

Ins Leere gehe auch der Hinweis im Betriebsprüfungsbericht auf die Judikatur zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten. Gegenständlich liege deshalb kein Auslandssachverhalt vor, weil es um die Vermietung eines inländischen Gebäudes auf Basis eines inländischen - der Behörde schon bei Errichtung angezeigten - Mietvertrages gehe. Dass der Grundeigentümer und Vermieter über keinen inländischen Wohnsitz verfüge und es sich bei der Mieterin um eine ausländische Gesellschaft handle, ändere nichts an diesem Umstand. Richtig sei, dass es sich bei der Mieterin um eine im Einflussbereich des Vermieters stehende Gesellschaft handle, deren Existenz durch die Vorlage von Satzung und Registerauszug nachgewiesen worden sei. Es treffe zudem zu, dass die Mieterin auch an den Vermieter vermietet habe (siehe dazu die Kurtaxeabrechnungen). Nach Auffassung des Bf. seien der Behörde aber alle entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente bekannt gegeben worden. Wenn die Behörde anderer Meinung sei, hätte sie in ihren Bescheidbegründungen die zur Beurteilung fehlenden Sachverhaltselemente konkret bezeichnen müssen. Dass sie das nicht getan habe, lasse darauf schließen, dass der Hinweis auf eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten rein taktischer Natur sei, um den Bf. als im formellen Unrecht stehend erscheinen zu lassen. Eine solche Vorgangsweise sei unvereinbar mit den §§ 114f BAO.

Festzuhalten sei, dass die Sachverhaltsfeststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 16. Mai 2012 über den Erwerb der Liegenschaft, der Beschreibung des Gebäudes und die erfolgte Vermietung inhaltlich richtig seien. Mieterin sei somit tatsächlich eine im Einflussbereich des Bf. stehende liechtensteinische Establishment. Im gegebenen Zusammenhang unbedeutend sei, dass es sich bei einer Establishment nicht um eine Gesellschaft im technischen Sinne handle. Es treffe weiters zu, dass die „Anstalt“ die Appartements als Ferienwohnungen auch an den Bf. vermietet habe, wobei bis zur Aufnahme des Regelbetriebes zwangsläufig fast nur der Bf. ortsanwesend gewesen sei. In Hinblick auf den Umstand, dass Bauarbeiten und insbesondere Fertigstellungsarbeiten zu organisieren und zu überwachen gewesen seien, könne dieser Umstand nicht

verwundern. Eine Vermietung an Fremde in der Phase der Fertigstellung des Gebäudes hätte schon deshalb nicht erfolgen können, weil fremde Gäste bei den zu bezahlenden Preisen wohl kaum eine Baustelle in Kauf genommen hätten. Zudem sei auch bei der „Anstalt“ eine Markteinführungs- und Anlaufphase zu berücksichtigen.

Richtig sei auch, dass das Gebäude luxuriös und besonders repräsentativ sei. Zutreffend sei zudem die Feststellung der Betriebsprüfung, dass das Gebäude nach den Wünschen des Bf. gestaltet worden sei. Dieser Umstand könne aber nicht verwundern, weil es das Privileg jedes Bauherren sei, ein Objekt nach seinen Wünschen zu errichten. Falsch sei jedoch die Behauptung, das Objekt sei nach den Bedürfnissen des Bf. geplant worden. Tatsächlich habe sich die Planung des Objektes an einer optimalen Nutzbarkeit als Ferienimmobilie orientiert. Die tatsächliche Nutzung beispielsweise der Mastersuite lasse keine Rückschlüsse auf eine Planung „nach den Bedürfnissen“ des Bf. zu. Diese Aussage der Betriebsprüfung erweise sich als eine mit einer objektiven Sachverhaltsermittlung nicht in Einklang zu bringende tendenziös und ergebnisorientiert erscheinende Wertung. Die Betriebsprüfung, die in diesem Zusammenhang keine Informationen angefordert habe, stütze ihren Befund offensichtlich auf den Lokalaugenschein und auf reine Spekulationen.

Korrekt sei weiters die Feststellung der Betriebsprüfung, dass es sich nicht um ein typisches Appartementhaus handle. Allerdings beinhalte das Gebäude drei völlig getrennt vermietbare Apartments. Die Feststellung der Betriebsprüfung, es komme nur eine Vermietung des gesamten Hauses in Betracht, sei nicht nachvollziehbar und widerspreche den lokalen, der Behörde bekannten Gegebenheiten. Auch diese Aussage solle offensichtlich ein bestimmtes Bild erzeugen und könne nicht auf § 114 BAO gestützt werden.

Der Feststellung der Betriebsprüfung, es habe deshalb keine anderen möglichen Mieter für dieses Gebäude gegeben als die „Anstalt“, weil das Objekt nie am freien Markt angeboten worden sei, sei Folgendes entgegenzuhalten: Das Gebäude werde fremdüblich an die „Anstalt“ vermietet. So sei der Mietzins in Abhängigkeit vom Investitionsvolumen unter Berücksichtigung marktüblicher Renditeerwartungen kalkuliert. Natürlich könne das Objekt auch an andere Vermieter vermietet werden. Allerdings unterliege der Vermieter keinem Ausschreibungsgebot und könne kontrahieren, mit wem immer er wolle. Er unterliege auch keinem Kontrahierungszwang. Entscheidend sei innerhalb der familia suspecta lediglich, dass das Rechtsverhältnis fremdüblich gestaltet sei und nach außen in Erscheinung trete.

Nicht richtig sei die Feststellung der Betriebsprüfung, weder der tatsächliche Geldfluss der Mieten, noch die Zahlung der Kautions bzw. die laut Mietvertrag vereinbarte Verrechnung der Betriebskosten sei nachgewiesen worden. Vielmehr seien der Betriebsprüfung alle die Vermietung betreffenden Belege vorgelegen.

Es treffe auch nicht zu, dass die „Anstalt“ die Apartments nicht am freien Markt und - wie in der Benützungsbewilligung gefordert - über die Tourismusinformation X. angeboten habe. Tatsächlich habe es aber bisher keine Vermietung über die Tourismusinformation

X. gegeben und werde es eine solche auf Grund der exorbitant hohen Mietzinse voraussichtlich auch nicht geben. Die potentiellen Kunden der "Anstalt" pflegten nicht nach einer Ferienwohnung in X. auf der Tourismusinformation X. zu googeln.

Der Feststellung der Betriebsprüfung, es sei nur an den Bf. vermietet worden, wobei vereinzelt auch Bekannte des Bf. das Objekt genutzt hätten, werde Folgendes entgegengehalten: Es treffe zu, dass in der Bauphase im Wesentlichen der Bf. ortsanwesend gewesen sei, jedoch keineswegs ausschließlich. Nach Aufnahme des Regelbetriebes habe sich die Ortsanwesenheit des Bf. drastisch vermindert und sei die Nutzung durch fremde Dritte deutlich gestiegen. Verwiesen werde nochmals auf die bautechnischen und organisatorischen Erfordernisse der Ortsanwesenheit des Bf.

Unrichtig sei die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach der tatsächliche Geldfluss der Mieteinnahmen der Gesellschaft nicht nachgewiesen worden sei.

Der unzutreffenden Rechtsmeinung der Behörde, die Vermietung sei nicht fremdüblich und es liege Missbrauch iSd § 22 BAO vor, werde Folgendes entgegengehalten:

Die Annahme der Fremdüblichkeit bedeute, dass offenbar dem Grunde nach vom Vorliegen von Mietverhältnissen und nicht von einem Scheingeschäft iSd § 23 BAO ausgegangen werde. Befremdlich sei, dass sowohl die Rechtsbeziehung des Bf. zur "Anstalt" als auch jene der "Anstalt" zu deren Kunden als fremdunüblich gewertet würden. Im konkreten Beschwerdefall sei jedenfalls lediglich die Rechtsbeziehung des Bf. zur "Anstalt" von Bedeutung. Diesbezüglich sei anzumerken, dass seitens der Betriebsprüfung keine Erhebungen hinsichtlich der Fremdüblichkeit der laut Mietvertrag zu bezahlenden wertgesicherten monatlichen Nettomiete von 7.000,00 € erfolgt seien. Die Feststellung der Betriebsprüfung, die Miethöhe sei fremdunüblich, basiere somit auf keiner Analyse, sondern sei lediglich eine Behauptung. Eine fremdunübliche Gestaltung des Mietverhältnisses werde jedenfalls nicht behauptet.

Zum Missbrauchsvorwurf sei festzuhalten, dass die Schaffung einer Konstruktion zur Erzielung von Steuervorteilen nicht missbräuchlich sei. Denn es stehe jedem Abgabepflichtigen frei, seine Angelegenheiten so zu regeln, dass daraus die für ihn geringste Abgabenbelastung resultiere. Die Behörde hätte daher darzulegen gehabt, weswegen die gegenständliche Gestaltung nur durch das Streben nach Erzielung eines ungerechtfertigten Steuervorteils verständlich sein solle und weshalb es keine anderen außersteuerlichen Gründe im Sinne der Außentheorie für die gewählte Gestaltung geben solle. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit werde darauf verwiesen, dass die gewählte Gestaltung von der Baubehörde deshalb geradezu erzwungen worden sei, weil der Baubescheid für das betreffende Grundstück keine Ferienwidmung vorsähe und deswegen eine Nutzung des Objektes als Ferienhaus durch den Bf. selbst rechtlich nicht zulässig wäre. Zur Wahrung des Gesetzes sei der Bf. daher gezwungen, an ständig wechselnde Kurzzeitgäste zu vermieten. Für den Bf. sei es somit wirtschaftlich von Interesse, einen Dauermieter zu haben, der die Vermietung auf eigenes Risiko übernehme. Zudem sei der Verwaltungsgerichtshof in seinen neueren Erkenntnissen von

der Außentheorie abgerückt und vertrete nunmehr die Innentheorie (siehe dazu VwGH 29.9.2010, 2005/13/0079). Daher sei umso bedeutsamer, dass selbst die Behörde vom Vorliegen eines Mietverhältnisses ausgehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2013 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, der "Anstalt" sei mit Bescheiden der Marktgemeinde X. vom 6. April 2010 antragsgemäß für jeweils drei Appartements eine zeitlich befristete Bewilligung zur Nutzung als Ferienwohnung erteilt worden. Die Nutzungsbewilligung enthalte die Auflage, dass die Appartements über die Tourismusinformation X. anzubieten seien und eine Nutzungsüberlassung an ständig wechselnde Gäste für die bei der gastgewerblichen Beherbergung üblichen Dauer der Gästebeherbergung zu erfolgen habe. Zwischenzeitlich sei die Nutzungsbewilligung über den streitgegenständlichen Zeitraum hinaus verlängert worden. Pro Tag und Appartement verrechne die "Anstalt" 1.000,00 € Mietentgelt. Im Zeitraum Mai 2010 bis Oktober 2011 habe die "Anstalt" 197 Tage an den Bf. vermietet und 65 Tage an andere Personen. Die Auslastung habe in diesem Zeitraum insgesamt 12,43% betragen. Werde die Vermietung an den Bf. ausgeblendet, betrage die Auslastung für den Zeitraum Mai 2010 bis Oktober 2011 lediglich 4,10%. Laut Auskunft der Marktgemeinde X. seien die Appartements weder im Katalog der Vermieter noch über das Internetportal Tourismusinfo X. angeboten worden.

Der Bf. habe aus der Vermietung der Liegenschaft an die "Anstalt" für 2009 einen Werbungskostenüberschuss im Ausmaß von 28.275,41 € erklärt und für 2010 einen Einnahmenüberschuss von 29.747,85 €.

Die unstrittig im Einflussbereich des Bf. stehende juristische Person "Anstalt" sei vergleichbar mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft. Für den zwischen dem Bf. und der liechtensteinischen Establishment (Anstalt) abgeschlossenen Mietvertrag würden die von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen gelten. Der gegenständliche Mietvertrag könne daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn er nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sei (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Die Prüfung der Fremdüblichkeit habe aus der Sicht beider Vertragspartner zu erfolgen. Es sei daher nicht ausreichend, wenn der Vertrag nur für einen der Vertragspartner lukrativ bzw. fremdüblich sei, nicht aber für den anderen.

A. Fremdunüblichkeit des Vertrages

Die "Anstalt", die angeblich das Mietverhältnis mit dem Bf. eingegangen sei, um das Gebäude zu Beherbergungszwecken zu nutzen, verfüge in Österreich über kein eigenes Personal. Der Bf. und nicht die "Anstalt" setze die Vermietungspreise fest. Selbst in der Regelnutzphase stammten die von der liechtensteinischen Anstalt erzielten Mieterlöse zu 67% vom Bf. und auch die sonstigen Mieterlöse würden einzig aufgrund der Vermittlungstätigkeit des Bf. erzielt. Die liechtensteinische Establishment entfalte

keine eigene Werbetätigkeit. Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt seien die Appartements laut Auskunft des Meldeamtes nur von sieben verschiedenen Personen angemietet worden. Jene Person, die nach dem Bf. am zweithäufigsten ein Appartement angemietet habe, werde in Zusammenhang mit dem Bf. bei der Fa. XY genannt. Es sei daher davon auszugehen, dass alle Mieter der "Anstalt" in einem Naheverhältnis zum Bf. stünden. Eines der Appartements (Appartement AD) sei von Oktober 2010 bis Februar 2013 ausschließlich vom Bf. genutzt worden. In den Monaten Mai 2011 bis Oktober 2011 seien auch für die Appartements "AB" und "AC" nur zwei Nächtigungen durch andere Personen als den Bf. verzeichnet. Die "Anstalt" könne selbständig nicht einmal die für Personen mangels Wohnsitz am Nächtigungsort geltenden Meldebestimmungen einhalten. Auch Fragen zu dieser liechtensteinischen Anstalt könnten mangels eines dieser zurechenbaren Ansprechpartners einzig durch den Bf. beantwortet werden.

Die "Anstalt" habe 2009 einen Verlust von 29.207,77 € erzielt und 2010 einen solchen in Höhe von 65.772,72 €. Nach Auskunft der Marktgemeinde X. konnten auch 2011 und 2012 keine Steigerungen der Nächtigungszahlen erreicht werden, sodass mit Betriebsergebnissen, die jenem des Jahres 2010 entsprechen würden, zu rechnen sei.

Gegen die Fremdüblichkeit der Mietvereinbarung spräche,

- dass die "Anstalt" bezüglich ihres Umsatzes in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Bf. stünde;
- dass die Mieteinnahmen hauptsächlich vom Vermieter, dem Bf. selbst stammten;
- dass die "Anstalt" selbst über keine Möglichkeit der Beeinflussung der Umsatzzahlen verfüge;
- dass die "Anstalt" kein Personal habe und
- dass die "Anstalt" regelmäßig hohe Verluste erziele.

Nach Auffassung des Finanzamtes hätte ein fremder Mieter keinen Mietvertrag zu den vorliegenden Bedingungen abgeschlossen, Ursache für den Vertragsabschluss sei somit einzig das Naheverhältnis der Vertragspartner.

B. Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit der gewählten zivilrechtlichen Gestaltung iSd § 22 BAO

Unter einer missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO verstehe der Verwaltungsgerichtshof eine solche, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und nur in der Absicht der Steuervermeidung erklärbar sei (siehe dazu VwGH 25.2.2009, 2006/ 13/0111). Demnach sei zu prüfen, ob die gewählte Konstruktion noch sinnvoll erscheine, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht werde bzw. ob die gewählte Vorgangsweise ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

Aus der Sicht der Behörde mache die gewählte zivilrechtliche Gestaltung der entgeltlichen Überlassung des Gebäudes an die "Anstalt", die ihrerseits das Gebäude hauptsächlich wieder an den Bf. rückvermiete und nur gelegentlich an „Dritte“ vermiete, wirtschaftlich bei Außerachtlassung der steuerlichen Vorteile keinen Sinn. Für das eingesetzte Kapital

von ca. 4.050.000,00 € könne mit einem jährlichen Ertrag von 27.000,00 € gerechnet werden. Das entspreche einer Verzinsung von unter 1%. Die gewählte Konstruktion könne daher nicht mit der Absicht gewählt worden sein, für das angelegte Geld eine gegenüber anderen Anlageformen bessere Rendite zu erzielen.

Dass der Bf. das gegenständliche Vermietungsobjekt in erster Linie für eigene Wohnzwecke genutzt habe, sei einerseits durch die Meldungen bei der Marktgemeinde X. erwiesen und andererseits durch eine Auskunft einer Nachbarin an die Finanzpolizei sowie durch einen Facebookeintrag des Bf. vom 28. September 2011. So habe die Nachbarin unter namentlicher Nennung des Bf. angegeben, sie kenne den Eigentümer des Nachbarhauses, dieser sei nicht ständig anwesend, aber immer wieder vor Ort - in der Regel über die Weihnachtsfeiertage bis Februar.

Unzutreffend sei, dass die gewählte Konstruktion durch die Vorgaben im Baubescheid erzwungen worden sei. Laut Auskunft eines Bediensteten der Marktgemeinde X. hätte der Bf. nicht nur eine Baubewilligung für Ferienappartements mit ständig wechselnden Gästen erhalten können. Sofern der Bf. bereit gewesen wäre, in der betreffenden Gemeinde einen Zweitwohnsitz anzumelden, wäre ihm eine Baubewilligung für eigene Wohnzwecke erteilt worden. Eine solche Möglichkeit habe der Bf. offensichtlich aber schon deshalb nicht in Erwägung gezogen, weil die Begründung eines österreichischen Wohnsitzes unter Umständen steuerliche Rechtsfolgen nach sich gezogen hätte. Außersteuerliche Gründe für die gewählte Vorgangsweise lägen somit nicht vor. Die einzige Erklärung für die ungewöhnliche Gestaltung (Zwischenschaltung der liechtensteinischen Anstalt) sei die dadurch mögliche Lukrierung eines Vorsteuerabzuges von über 600.000,00 €. Die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges für ein Gebäude, das vom Bf. überwiegend zur Eigennutzung errichtet worden sei, sei als Missbrauch iSd § 22 BAO zu werten. Für die Eigennutzung des Gebäudes bestehe gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1988 ein Vorsteuerauschluss. Die gelegentliche Vermietung an Dritte (Auslastung 4,10%) sei, selbst wenn für die Eigennutzung eine zukünftige Fremdnutzung unterstellt werde, umsatzsteuerlich als Liebhaberei gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1988 einzustufen. Dabei sei zu beachten, dass die Fremdnutzung 2011 im Vergleich zu 2010 sogar rückläufig sei. Bei der Liebhabereibetrachtung sei die Behörde von den dem Bf. und der "Anstalt" bisher erwachsenen Kosten (ohne Mietaufwand) ausgegangen. Für die Hausbetreuung durch Fremde, die laut Lokalausweis der Finanzpolizei offensichtlich erfolge, sich aber weder in den Büchern noch in den Meldungen bei der Sozialversicherung niederschlage, seien Pauschalkosten von monatlich pauschal 1.000,00 € Euro geschätzt worden. Die Mieteinnahmen seien jährlich um 1,5% erhöht worden, das Mietausfallwagnis sei mit 3% der Einnahmen geschätzt worden, die Leerstandskosten mit 2% der Einnahmen und die zukünftige Instandhaltung mit 5% der Einnahmen. Wie aus der Anlage „Prüfung Liebhaberei“ ersichtlich sei, sei in keinem Jahr des Prognosezeitraumes mit einem laufenden Überschuss zu rechnen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde das Berufungsbegehren aufrecht erhalten und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ergänzend wurde den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung Folgendes entgegengehalten:

A. Fremdunüblichkeit des Vertrages

Zutreffend sei, dass das Bestandsverhältnis zwischen dem Bf. und der "Anstalt" als Vertrag zwischen nahen Angehörigen zu betrachten und an der einschlägigen Judikatur zu messen sei. Da das Finanzamt lediglich die Fremdüblichkeit in Zweifel ziehe, bestätige es implizit, dass das Mietverhältnis ausreichend nach außen in Erscheinung getreten sei und einen klaren Inhalt aufweise.

Die Fremdüblichkeit des berufungsgegenständlichen Bestandsverhältnisses sei ausschließlich danach zu beurteilen, ob ein Vermieter zu den gegebenen Konditionen - also um monatlich 7.000,00 € bzw. jährlich 84.000,00 € - an einen Dritten vermietet hätte oder ein Mieter zu den gegebenen Konditionen von einem fremdem Vermieter gemietet hätte. Das Finanzamt habe sich mit dieser Frage aber nicht auseinandergesetzt, sondern sich ausschließlich mit dem Vermarktungsverhalten und dem Vermarktungserfolg der Mieterin beschäftigt.

Aus der Sicht des Vermieters erbringe die gegenständliche Vermietung eine Rendite von ca. 2% auf das eingesetzte Kapital. Im Hinblick auf den Umstand, dass der Vermieter die aus dem Eigentumsrecht erwachsenden Vorteile (beispielsweise Wertsteigerung der Immobilie selbst) bei sich behalte, sei angesichts der Größe und der Herstellungskosten der Immobilie eine Jahresrendite von 2% als absolut fremdüblich zu betrachten, zumal aus einer vereinbarten Wertsteigerung steigende Mieterträge erwartet werden könnten. Je höherwertiger eine Immobilie sei, umso geringer seien die erzielbaren laufenden Renditen, wie der Umstand zu verdeutlichen vermöge, dass in städtischen Zentrumslagen Renditen von 0,5% durchaus nicht unüblich seien. Selbst gewöhnliche Immobilien (zB Eigentumswohnungen) an wenig attraktiven Standorten erzielten Renditen von lediglich 3% bis 3,5%. Aufgabe des Finanzamtes wäre es gewesen, die Unangemessenheit der vereinbarte Miete von 7.000,00 € darzulegen. Dies habe die Behörde aber verabsäumt.

Aus der Sicht des Mieters sei entscheidend, dass selbst bei einer Auslastung von 20% ein Umsatz von mehr als 200.000,00 € erzielt werden könne, sodass selbst bei großzügiger Bemessung der Betriebskosten die anfallenden Belastungen durch die Mieten gedeckt seien. Daher stelle sich das Mietverhältnis aus der Sicht eines objektiven Mieters geradezu als Geschäftschance dar.

Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit eines Bestandsverhältnisses komme es nicht darauf an, welche wirtschaftlichen Vorteile der Mieter tatsächlich aus dem Rechtsverhältnis erlange. Insbesondere sei unbedeutend, ob der Mieter durch geschicktes Wirtschaften Gewinn mache oder einen Verlust erleide. Entscheidend sei ausschließlich, ob ein kaufmännisch denkender dritter Fremder das Mietverhältnis auf der Mieterseite begründet hätte. Auch dazu habe die Abgabenbehörde keine Erwägungen angestellt. Deshalb könne auch nicht objektiv unterstellt werden, dass ein fremder Dritter nicht

bereit gewesen wäre, monatlich 7.000,00 € Miete zu bezahlen. Die Annahme einer Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses sei somit nicht möglich.

B. Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit der gewählten zivilrechtlichen Gestaltung iSd § 22 BAO

Der Bf. hätte nur bei einer Wohnsitzverlegung in die Marktgemeinde X. eine Baubewilligung für eigene Wohnzwecke erhalten. Abgesehen davon, dass es einen "Zweitwohnsitz" melderechtlich nicht gebe, sondern lediglich Wohnsitze, sei die Feststellung der Abgabenbehörde, die Anmeldung eines "Zeitwohnsitzes" wäre ausreichend gewesen für die Erteilung einer Baugenehmigung zur Eigennutzung, unrichtig. Überdies wäre angesichts des Umstands, dass der Bf. mit Ausnahme der gegenständlichen Vermietungstätigkeit keine im Inland einer Besteuerung unterliegenden Einkünfte erziele, die Begründung eines Wohnsitzes in Österreich abgabenrechtlich unproblematisch. Als Inkonsistenz zu werten sei, dass die Abgabenbehörde bei den Einkommensteuerveranlagungen von einer beschränkten Einkommensteuerpflicht des Bf. ausgegangen sei und somit die Existenz eines inländischen Wohnsitzes des Bf. offensichtlich verneine.

Die Behauptung, der Bf. hätte in X. einen Wohnsitz, der den raumordnungsrechtlichen Vorschriften genüge, entspreche jedenfalls nicht den Tatsachen. Der Bf. halte sich nur sporadisch in X. auf, ein Umstand, der aus der Sicht der Raumordnung für die Vermeidung des Erfordernisses einer Ferienwidmung geradezu verpönt sei. Einem Abgabepflichtigen könne aber keinesfalls die Begründung und Verharrung in einem rechtswidrigen Zustand zugedacht werden.

Sei aber die Nutzung zu Ferienzwecken rechtlich zwingend und sei ein Gebäude mit drei separaten Suiten zu bewirtschaften, sei es als außersteuerlicher Grund zu werten, wenn ein Abgabepflichtiger die aus der Bewirtschaftung resultierenden Lasten und Aktivitäten einem Dritten überlasse, der überdies bereit sei, dafür eine ansehnliche Pauschalmiete auf Dauer und wertgesichert zu bezahlen. Dass eine juristische Person wie die Mieterin durch ihre Organe handle, könne selbst dann an dieser Einschätzung nichts ändern, wenn die Organfunktionen durch den Bf. ausgeübt würden. Denn es läge in der Gerenz des Mieters, jederzeit für seine Handlungsfähigkeit zu sorgen. Aufgrund des aufgezeigten außersteuerlichen Grundes für die vorliegende Gestaltung liege kein Missbrauch iSd § 22 BAO vor.

In der Folge wurde mit Bescheiden vom 10. Mai 2013 auch die Einkommensteuer 2011 und die Umsatzsteuer 2011 abweichend von den Erklärungen den Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung gemäß veranlagt. Das dagegen eingebrachte Rechtsmittel verweist zur Begründung auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 sowie auf den Inhalt des obig wiedergegebenen Vorlageantrags. Das Rechtsmittel wurde dem Unabhängigen Finanzsenat unmittelbar, d.h. ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 10. März 2017 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf. seitens des BFG vereinbarungsgemäß (siehe dazu den Aktenvermerk vom selben Tag) nochmals auf elektronischem Weg die im Schreiben der Betriebsprüfung vom 21. November 2011 angeführten, bislang unbeantwortet gebliebenen Fragen zu der in Liechtenstein ansässigen juristischen Person „Anstalt“ übermittelt. Ergänzend wurde angemerkt, es finde sich in den dem BFG vorliegenden Akten entgegen den Ausführungen in der Berufung kein Nachweis über Zahlungen der „Anstalt“ an den Bf. über den vereinbarten monatlichen Mietzins von 7.000,00 €. Auch fehle ein Nachweis darüber, dass die Kaution in Höhe von 21.000,00 € tatsächlich entrichtet worden sei. Weiters seien zwar als Nachweis dafür, dass die „Anstalt“ an diverse Feriengäste Appartements vermietet habe, Rechnungen vorgelegt worden, es sei aber nicht belegt worden, dass die „Anstalt“ diese Gelder auch tatsächlich vereinnahmt habe (beispielsweise durch Beibringung von Kontobelegen). Hinzu komme, dass in den in den Akten befindlichen Ein- und Ausgabenrechnungen der „Anstalt“ für die Jahre 2009 und 2010 keine Personalkosten aufscheinen würden. Da eine Appartementvermietung aus der Sicht des BFG gänzlich ohne Personal nicht vorstellbar sei (Appartementvermietung erfordere Werbetätigkeiten, Veranlassung von Reinigungs- und Nachschautätigkeiten, Buchhaltungstätigkeiten wie Rechnungsausstellung etc.) wäre darzulegen, welche der „Anstalt“ zuzurechnenden Personen aufgrund welchen Rechtstitels tätig geworden seien bzw. tätig würden. Eine Beantwortung der seitens der Verwaltungsbehörde gestellten Fragen erscheine daher auch dem BFG erforderlich.

Im Rahmen der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde dem Bf. wiederum in Erinnerung gerufen, dass sowohl der Vorhalt der Betriebsprüfung vom 21. November 2011 (siehe dazu oben), als auch der im Rechtsmittelverfahren betreffend die „Anstalt“ ergangene Vorhalt des Finanzamtes vom 9. November 2012 und der auf elektronischem Weg übermittelte Vorhalt des BFG vom 10. März 2017 bislang unbeantwortet geblieben sind bzw. die erbetenen Unterlagen nicht nachgereicht wurden. Der Bf. wurde aufgefordert, die laut den obigen Vorhalten nachzureichenden Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzubringen.

Vorhalt des Finanzamtes vom 9. November 2012:

"Bekanntgabe der Einnahmen der "Anstalt" aus den Vermietungen je Appartement (AD, AE/AC) für den Zeitraum 06/2011 bis 10/2012 aufgelistet nach Personen (Namen und Adresse).

Wer führt die Reinigungsarbeiten und Instandhaltungen am von der "Anstalt" gemieteten Gebäude durch? Welche Personen sind für die Außenanlage zuständig? Stehen diese Personen in einem Dienstverhältnis zur "Anstalt" oder werden diese Leistungen zugekauft?

Handelt es sich bei den Vermietungen der Appartements um Beherbergungsleistungen oder um Überlassung von Wohnraum ohne Nebenleistungen? Welche Nebenleistungen zur Miete werden erbracht?

Werden die Nächtigungen durch die Kunden nur bar bezahlt? Wer übernimmt die Barzahlungen und auf welches Konto werden sie eingezahlt?

Von welchem Bankkonto erfolgen die Mietüberweisungen der "Anstalt" an den Vermieter?

Die Bf. erzielte in den Jahren 2009 und 2010 Verluste. Wie werden diese Verluste abgedeckt bzw. verfügt die "Anstalt" über genügend Eigenkapital mit dem die Verluste finanziert werden können?"

In der am 25. April 2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurden folgende Unterlagen nachgereicht:

A. Stellungnahme zum Vorhalt des Betriebsprüfers vom 21. November 2011:

- Gründer der "Anstalt" ist der Bf.
- Der Gründer hat keine formellen Funktionen.
- Begünstigter des Unternehmens ist der Bf.
- Es gibt keine Beistatuten.
- Bei der "Anstalt" handelt es sich um eine Sitzfirma.
- Der Verwaltungsrat leitet die Geschäfte bzw. trifft die Entscheidungen.
- Die Geschäftsleitung wird am Sitz des liechtensteinischen Verwaltungsrates bzw. Repräsentanten ausgeübt.
- Der Verwaltungsrat ist im Rahmen seiner sonstigen beruflichen Tätigkeit (Treuhänder, Anwalt) für das Unternehmen tätig.
- Der Verwaltungsrat ist Treuhänder und Anwalt.
- Geschäftszweck des Unternehmens ist die Vermietung von Luxus-Assets (Boote, Feriendomizile). Es werden keine Handelsgeschäfte getätigt.
- Das Unternehmen ist in keinem Branchenverzeichnis angeführt.
- Das Unternehmen verfügt am Sitz über keine eigenen Geschäftsräume oder Lagerkapazitäten.
- Es existiert eine High-speed-Verbindung in X..
- Das Unternehmen beschäftigt fallweise Reinigungs- und Hausbetreuungskräfte. Es existieren aber keine Dienstverträge.
- Die Reinigungs- und Hausbetreuungskräfte sind nicht bei anderen Unternehmen beschäftigt, sie werden aber fallweise von anderen Unternehmen entsendet.
- Fragen zur Organisation:
 1. Das Unternehmen wird vom Treuhänder geführt.
 2. Die Geschäftsanbahnung erfolgt durch den Bf.
 3. Die Willensbildung erfolgt durch den Verwaltungsrat. Die Interessen des Bf. werden berücksichtigt.
 4. Es gibt keinen Warenverkehr.
 5. Die Bilanzen der Jahre 2009 bis 2011 liegen vor (bzw. Revisionsberichte).

B. Stellungnahme zum Vorhalt des Finanzamtes vom 9. November 2012:

- Beigebracht wurde eine Aufstellung "Mieteinnahmen nach Appartement für den Zeitraum 06/2011 bis 11/2012".

Danach wurde das Appartement "AE." vom 15.12.2011 bis zum 23.01.2012, vom 18.02.2012 bis zum 10.03.2012 und vom 12.08.2012 bis zum 24.09.2012 an eine in der USA ansässige Person um insgesamt 7.490,90 € vermietet (Anmerkung: Dabei handelt es sich um die damalige Gattin des Bf.). Vom 01.12.2012 bis zum 12.12.2012 wurde das Appartement "AE." an eine in der BRD ansässige Person um 8.000,00 € vermietet. Der Namen dieser in der Aufstellung aufgelisteten Person ist nicht ident mit den Namen jener Mieter, die in den dem BFG seitens des Finanzamtes vorgelegten Akten aufscheinen.

Das Appartement "AC" wurde laut dieser Aufstellung von 3 verschiedenen Personen angemietet und zwar für die Zeiträume 01.10.2011 bis 04.10.2011, 22.10.2011 bis 23.10.2011, 28.12.2011 bis 02.01.2012, 03.01.2012 bis 07.01.2012, 25.02.2012 bis 27.02.2012 und vom 01.03.2012 bis zum 31.12.2012. Die Einnahmen betrugen insgesamt 30.909,09 €. Eine der drei in der Aufstellung aufgelisteten Personen scheint in den dem BFG seitens des Finanzamtes übermittelten Akten nicht als Mieter eines Appartements auf.

Das Appartement "AD" wurde laut dieser Aufstellung vom Bf. für die Zeiträume 17.08.2011 bis 21.08.2011, 27.09.2011 bis 07.10.2011, 22.10.2011 bis 26.10.2011, 22.12.2011 bis 08.01.2012, 23.04.2012 bis 25.04.2012, 10.08.2012 bis 14.08.2012, 19.10.2012 bis 21.10.2012 und 24.11. bis 25.11.2012 um insgesamt 36.000,00 € angemietet. Für die Zeiträume 15.12.2011 bis 21.12.2011 und 15.08.2012 bis 18.08.2012 wurde das Appartement "AD" von zwei weiteren in den vorliegenden Akten bisher nicht als Mieter genannten, in den USA ansässigen Personen um insgesamt 8.181,82 € angemietet. Vom 21.10.2012 bis zum 25.10.2012 wurde das Appartement "AD" laut Aufstellung um 3.636,36 € von jener Person angemietet, die vom 03.01.2012 bis 07.01.2012 das Appartement "AC" angemietet hat.

- Die Reinigungsleistungen wurden teilweise zugekauft, teilweise von Dienstnehmern anderer Unternehmen verrichtet und sind zum Teil durch eigene Dienstnehmer erfolgt. Aus den beigelegten Jahreslohnkonten 2014 und 2015 ist ersichtlich, dass die "Anstalt" vom 01.07.2014 bis zum 05.05.2015 eine Dienstnehmerin als Reinigungskraft beschäftigte (im Zeitraum 01.07.2014 bis 31.12.2014 war die betreffende Person lediglich geringfügig beschäftigt (12 Wochenstunden; 395,31 € brutto monatlich).
- Bei den Vermietungen der Appartements handelt es sich um Beherbergungsleistungen. Als Nebenleistungen zur Miete werden Reinigungsleistungen und Hauskeeping erbracht.
- Die Nächtigungen werden durch die Kunden nur bar bezahlt. Die Barzahlungen übernimmt der Bf. oder der Beauftragte des Bf.
- Aus der beigebrachten Belastungsanzeige der X-Bank mit Sitz in ch vom 24. Jänner 2012 geht hervor, dass die "Anstalt" dem Bf. mit Auftrag vom 20. Jänner 2012 210.000,00 € überwiesen hat. Als Zahlungsgrund wurde angeführt *"Monatsmieten X. A E 8400 inkl. MWST für den Zeitraum 01.01.2010-31.01.2012"*.
- Aus den beigebrachten Bilanzen und Erfolgsrechnungen für 2008 bis 2011 sowie den Berichten der Revisionsstelle geht hervor, dass die "Anstalt" bereits zum 31.12.2009 das

gesamte Grundkapital von 30.000,00 CHF verloren hat (der Bilanzverlust betrug 2009 68.405,65 CHF gegenüber einem Bilanzverlust von 14.764,48 CHF im Jahr 2008). Im Jahr 2010 betrug der Bilanzverlust 157.676,56 CHF. Ein Insovenzverfahren wurde trotz Überschuldung deshalb nicht eröffnet, weil eine Rangrücktrittsvereinbarung in Höhe von 211.822,45 CHF vorliegt.

C. Auflistung Ausgangsrechnungen 2010"

Laut dieser Aufstellung, die ident ist mit jener, die dem BFG bereits seitens des Finanzamtes vorgelegt wurde, haben im Jahr 2010 der Bf. und sieben weitere Personen eines der Appartements angemietet.

D. "Übersicht Mieteinnahmen"

Danach betrugen die Mieteinnahmen des Bf. im Jahr 2009 7.000,00 €, in den Jahren 2010 bis 2012 jeweils 84.000,00 €, im Jahr 2013 94.164,00 €, im Jahr 2014 88.356,00 €, im Jahr 2015 97.380,00 € und im Jahr 2016 92.868,00 €.

E. Überschussermittlungen der "Anstalt" für 2011, 2012 und 2013

F. Auflistung Ausgangsrechnungen 2011 samt sämtlichen im Jahr 2011 seitens der "Anstalt" ausgestellten Rechnungen:

Diese Aufstellung ist bis einschließlich 07.10.2011 ident mit jener, die dem BFG bereits seitens des Finanzamtes vorgelegt wurde. Die genannten Mieter entsprechen jenen des Vorjahres.

Für die Zeiträume danach wurden seitens des Finanzamtes keine Erhebungen über Nächtigungsgäste der "Anstalt" getätigt. Laut der gegenständlichen, seitens des Bf. vorgelegten Aufstellung wurde das Appartement "AC" vom 22.10.2011 bis zum 23.10.2011 von einer Person angemietet, die bereits 2010 als Mieter aufscheint. Vom 22.10.2011 bis zum 26.11.2011 hat laut der gegenständlichen Aufstellung der Bf. das Appartement "AD" angemietet und vom 15.12.2011 bis zum 21.12.2011 wurde das betreffende Appartement von einer Person angemietet, die bisher nicht als Mieter aufschien.

G. Auflistung Ausgangsrechnungen 2012 samt sämtlichen im Jahr 2012 seitens der "Anstalt" ausgestellten Rechnungen:

Laut dieser Aufstellung hat der Bf. das Appartement "AD" für folgende Zeiträume angemietet: 22.12.2011 bis 08.01.2012, 23.04.2012 bis 25.04.2012, 10.08.2012 bis 14.08.2012, 19.10.2012 bis 21.10.2012 und 24.11.2012 bis 25.11.2012.

Die ehemalige Gattin des Bf. hat das Appartement "AE." für die Zeiträume 15.12.2011 bis 23.01.2012, 18.02.2012 bis 10.03.2012 und 12.08.2012 bis 24.09.2012 angemietet.

Für die Zeiträume 28.12.2011 bis 02.01.2012, 25.02.2012 bis 27.02.2012 und 01.03.2012 bis 31.12.2012 werden zwei Personen als Mieter genannt, die bereits in den Vorjahren als Mieter aufscheinen.

Die für die Zeiträume 03.01.2012 bis 07.01.2012, 15.08.2012 bis 18.08.2012, 21.10.2012 bis 25.10.2012 und 01.12.2012 bis 12.12.2012 als Mieter benannten drei Personen sind in den Vorjahren nicht als Mieter aufgeschienen.

H. Auflistung Ausgangsrechnungen 2013 samt sämtlichen im Jahr 2013 seitens der "Anstalt" ausgestellten Rechnungen:

Laut dieser Aufstellung hat der Bf. das Appartement "AD" für folgende Zeiträume angemietet: 21.12.2012 bis 06.01.2013, 15.02.2013 bis 20.02.2013, 26.03.2013 bis 31.03.2013 und 02.12.2013 bis 05.12.2013.

Für die Zeiträume 12.12.2012 bis 02.01.2013, 02.01.2013 bis 07.01.2013, 02.02.2013 bis 07.02.2013, 01.01.2013 bis 31.03.2013, 10.03.2013 bis 15.03.2013, 01.12.2013 bis 04.12.2013 und 01.10.2013 bis 31.12.2013 werden drei Personen als Mieter genannt, die bereits im Vorjahr als Mieter aufscheinen.

Lediglich die für den Zeitraum 16.12.2013 bis 27.12.2013 benannte Mieterin des Appartements AE. ist in den Vorjahren nicht als Mieterin aufgeschienen.

Ergänzend führt der steuerliche Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung aus, dass bezüglich der im Mietvertrag vereinbarten Kautionszahlung kein Nachweis existiert.

Die Vertreter des Finanzamtes bemängeln, dass die vorgelegte Belastungsanzeige der X-Bank kein tauglicher Beweis dafür sei, dass die liechtensteinische Anstalt tatsächlich Mietzahlungen an den Bf. geleistet hat. Aus ihrer Sicht wären Kontoblätter vorzulegen gewesen.

Die Vertreter des Finanzamtes erachten es zudem trotz diesbezüglicher Angaben in den Überschussrechnungen der Streitjahre als nicht gesichert, dass die Betriebskosten für das vermietete Gebäude tatsächlich von der liechtensteinischen Anstalt getragen wurden (siehe dazu auch die betreffende Feststellung im Betriebsprüfungsbericht). Der steuerliche Vertreter des Bf. führt aus, ihm obliege zwar nicht die Buchhaltung der liechtensteinischen Anstalt, er könne die geforderten Unterlagen aber in Liechtenstein anfordern und diese frühestens in einem Monat nachreichen.

Der steuerliche Vertreter des Bf. stellt überdies in Streit, dass die Appartements nicht über die Tourismusinformation X. angeboten worden seien. Er habe gegenteilige Informationen. Die Erhebungen des Finanzamtes bei der Gemeinde¹, die in einer Niederschrift im Jahre 2012 ihren Niederschlag gefunden haben, seien ihm nicht bekannt. Die Appartements würden überdies über br beworben.

Der Betriebsprüfer bringt vor, das im Untergeschoss befindliche Zweizimmerappartement, für das eine Nutzungsbewilligung bestehe, sei nur über den Wellnessbereich zugänglich. Das Appartement sei allerdings absperrenbar. Die sog. Mastersuite (Appartement "AE.") sei in etwa doppelt so groß wie die jeweiligen Zweizimmerappartements.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Strittig ist die Frage, ob der Bf. in Streitzeitraum im Inland unternehmerisch tätig war und deshalb Umsätze iSd § 1 UStG 1994 vorliegen bzw. die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen sind sowie die Frage, ob Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

1. Sachverhalt

Das BFG geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. hat einen schriftlichen Mietvertrag mit einer in Liechtenstein ansässigen Anstalt abgeschlossen. Mietgegenstand ist laut Vertrag eine im Eigentum des Bf. stehende Liegenschaft im Ausmaß von ca. 1.290 m² samt dem darauf befindlichen Gebäude. Das Gebäude besteht aus einem Keller-, einem Unter-, einem Mittel- und einem Obergeschoss. Sowohl das als Werk-, Wasch- und Technikraum Verwendung findende Kellergeschoss als auch das aus einem offenem Wohnbereich, einem Essbereich, einer Küche und einem Weinkeller bestehende Mittelgeschoss sind lediglich als Gemeinschaftsräume verwendbar. Im Untergeschoss befindet sich ein 2-Zimmer-Appartement mit Kochgelegenheit und einem Wellnessbereich (Schwimmbad, Whirlpool, 3 Saunen, Barbereich mit Liegewiese und Fitnessraum). Das Obergeschoss umfasst eine Mastersuite ohne Kochgelegenheit, zwei wesentlich kleinere 2-Zimmer-Appartements (davon ist ein Appartement mit einer Kochgelegenheit ausgestattet und im anderen Appartement ist einer der beiden Räume als Büro eingerichtet), einen großen Eingangsbereich, eine Doppelgarage und einen großen Terrassenbereich. Vertraglicher Beginn des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverhältnisses ist der 1. Dezember 2009. Der bargeldlos am Ersten eines jeden Monats im voraus auf ein Konto des Vermieters zu entrichtende Mietzins, bestehend aus Hauptmietzins, Betriebskosten und auf die Liegenschaft entfallenden Steuern, Gebühren und öffentlichen Abgaben, betrug zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses monatlich 7.000,00 € netto zuzüglich Umsatzsteuer. Vertraglich vorgesehen ist eine Wertsicherungsklausel (Wertmaßstab ist der Verbraucherpreisindex 2005, eine Hauptmietzinsanpassung erfolgt bei jeder 5%igen Indexänderung). Vereinbart wurde zudem die Leistung einer beim Vermieter zu hinterlegenden Kautions von 21.000,00 €. Aus einer mit 24. Jänner 2012 datierten Belastungsanzeige einer ch. Bank geht hervor, dass die im Mietvertrag angeführte Mieterin Ende Jänner 2012 eine Mietzahlung für den Zeitraum 01.01.2010-31.01.2012 in Höhe von 210.000,00 € geleistet hat. Ein Nachweis über die tatsächliche Zahlung der vereinbarten Kautions liegt nicht vor.

Bei der liechtensteinischen Anstalt handelt es sich um eine Domizilgesellschaft, sie verfügt am Sitz weder über eigene Geschäftsräume noch über eigenes Personal. Wirtschaftlicher Gründer und Begünstigter der Anstalt ist der Bf., sodass unstrittig ist, dass die Vertragspartner zueinander in einem Naheverhältnis stehen. In Österreich war die liechtensteinische Anstalt nachweislich vom 12.01.2009 bis 27.01.2009 Arbeitgeber, ein weiteres Beschäftigungsverhältnis (Reinigungskraft) bestand vom 01.07.2014 bis zum 05.05.2015 (im Zeitraum 01.07.2014 bis 31.12.2014 war die betreffende Person geringfügig beschäftigt (12 Wochenstunden; 395,31 € brutto monatlich), im Zeitraum 01.01.2015 bis 05.05.2015 betrug die Arbeitszeit 42 Wochenstunden und der Monatslohn 1.942,63 € brutto).

Der liechtensteinischen Anstalt wurde auf ihren Antrag für die Mastersuite, das 2-Zimmer-Appartement mit einer Kochgelegenheit im Obergeschoss sowie das 2-Zimmer-Appartement im Untergeschoss jeweils eine Nutzung als Ferienwohnung erteilt. Die Nutzungsbewilligungen erfolgten unter der Auflage, dass die Apartments über die Touristeninformation X. angeboten werden und eine Nutzungsüberlassung an ständig wechselnde Gäste für die bei der gastgewerblichen Beherbergung üblichen Dauer der Gästebeherbergung erfolgt. Aufgrund der am 4. Oktober 2012 erfolgten Erhebungen des Finanzamtes bei der Gemeinde¹, deren Ergebnisse in einer Niederschrift vom 4. Oktober 2012 sowie in einem Bericht vom 5. Oktober 2012 festgehalten wurden, kommt das BFG im Rahmen der Beweiswürdigung zum Schluss, dass die liechtensteinische Anstalt im Streitzeitraum tatsächlich weder im Ferienplaner xx als Vermieter angeführt noch beim Verkehrsamt als zu vermittelnder Vermieter gespeichert war. Das gegenteilige Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. wurde weder bewiesen noch glaubhaft gemacht und steht zudem in Widerspruch zur Aussage einer Bediensteten der Marktgemeinde X..

Als einzige Werbemaßnahme verbleibt somit die Bewerbung des Objekts auf br. Allerdings werden auf dieser Plattform nicht die einzelnen Apartments, sondern das gesamte Gebäude um 5.000,00 € pro Nacht (es gibt Wochen- und Monatsrabatte) zuzüglich einer zu entrichtenden Kautions in Höhe von 4.600,00 € angeboten. Auch wurde das Gebäude nicht bereits in den Streitjahren auf br beworben, sondern erstmals im November 2016. Als Gastgeber ist überdies nicht die liechtensteinische Anstalt, sondern der Bf. angeführt.

Ein Nachweis über eine tatsächliche Nutzung der drei Apartments liegt erstmals für Mai 2010 vor. Im Zeitraum Mai 2010 bis Oktober 2011 wurden die Apartments an 197 Tagen vom Bf. genutzt und an 65 Tage von anderen Personen. Für den Zeitraum Mai 2010 bis einschließlich Dezember 2011 (Streitzeitraum ist 2008 bis 2011) scheinen neben dem Bf. insgesamt acht Personen als Beherbergungsgäste der Apartments auf, wobei die Mastersuite in diesem Zeitraum mit einer einzigen Ausnahme nur vom Bf. genutzt wurde. Die Aufenthalte der sonstigen Gäste im Streitzeitraum fielen zudem zumeist in Zeiträume, in denen sich auch der Bf. im Ferienhaus aufhielt bzw. die Mastersuite nutzte. Die Aufenthaltskosten wurden laut den beigebrachten Rechnungen von den Feriengästen

bar entrichtet. Die Rechnungen über Aufenthalte im Mai 2010, August 2010, Oktober 2010 und Anfang Dezember 2010 weisen jeweils das Rechnungsdatum 31.12.2010 aus.

Der Bf. erzielte aus der Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft in den Jahren 2009 bis 2014 die folgenden Erträge: Im Jahr 2009 einen Werbungskostenüberschuss von -28.275,41 €, im Jahr 2010 einen Einnahmenüberschuss von 29.747,85 €, im Jahr 2011 einen Einnahmenüberschuss von 13.805,86 €, im Jahr 2012 einen Einnahmenüberschuss von 21.471,42 €, im Jahr 2013 einen Einnahmenüberschuss von 30.570,25 € und im Jahr 2014 einen Einnahmenüberschuss von 9.619,33 €.

Die liechtensteinische Anstalt erzielte in den Jahren 2009 bis 2014 die folgende Verluste: Im Jahr 2009 einen Verlust von -29.207,77 €, im Jahr 2010 einen Verlust von -65.772,72 €, im Jahr 2011 einen Verlust von -12.707,59 €, im Jahr 2012 einen Verlust von -52.758,56 €, im Jahr 2013 einen Verlust von -49.611,51 € und im Jahr 2014 einen Verlust von -66.006,80 €.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf folgende Unterlagen: Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister Liechtenstein vom 24. Februar 2010, Statuten der liechtensteinischen Anstalt vom 30. November 2007, Mietvertrag vom 26. November 2009, Nutzungsbewilligungsbescheide vom 6. April 2010, Aktenvermerk über eine am 21. November 2011 erfolgte behördliche Betriebsbesichtigung, Niederschrift vom 5. Oktober 2012 über die mündliche Einvernahme einer Bediensteten der Gemeinde¹, Bericht über innen- und außerdienstliche Ermittlungen des Finanzamtes vom 12. Februar 2013, vorgelegte Rechnungen, Körperschaftsteuererklärungen 2009 bis 2014, Betriebsprüfungsberichte vom 16. Mai 2012, Stellungnahmen des steuerlichen Vertreters des Bf. zu den Vorhalten vom 21. November 2011 und vom 9. November 2012, Auflistung Ausgangsrechnungen 2010, Übersicht Mieteinnahmen, Überschussermittlungen der liechtensteinischen Anstalt für 2011, 2012 und 2013 sowie Auflistungen Ausgangsrechnungen 2011, 2012 und 2013 samt sämtlichen in diesen Jahren von der liechtensteinischen Anstalt ausgestellten Rechnungen.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

A. Umsatzsteuer

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach Art 2 lit c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden kurz: MwStSystRL) unterliegen der Mehrwertsteuer Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.

Gemäß Art 9 Abs 1 der MwStSystRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Im Vorfeld ist anzumerken, dass der Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 vom 10. Mai 2013 an die Stelle der Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-03/2011, 04-06/2011 und 07-09/2011 jeweils vom 25. April 2012 getreten ist. Gemäß § 253 BAO gilt daher die Beschwerde nicht mehr gegen die gegenständlichen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide eingebracht.

Die Beurteilung des Vorliegens einer unternehmerischer Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd im Beschwerdefall anzuwendenden Art 9 MwStSyst-RL bedarf im Vorfeld der Prüfung, ob der Bf. überhaupt eine Dienstleistung gegen Entgelt (Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL) erbracht hat. Hierzu müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sei. Zum einen muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden und zum anderen muss die empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung bilden, d.h. die Leistungen müssen zueinander in einem Kausalitätsverhältnis stehen (Ehrke-Rabel/Schinnerl, Vorsteuerabzug bei Immobilien zwischen nahestehenden Personen, in taxlex 2016, 267ff).

Im Beschwerdefall wurde ein Nachweis über den Abschluss eines Rechtsverhältnisses erbracht. Konkret hat sich der Bf. gegenüber einer in einem Naheverhältnis zu ihm stehenden liechtensteinischen Anstalt zur entgeltlichen Überlassung eines zeitlich unbeschränkten Gebrauches einer Immobilie und damit zu einer fortlaufenden Duldungsleistung verpflichtet. Der Bf. hat überdies belegt, dass er Ende Jänner 2012 eine Mietzahlung für den Zeitraum 01.01.2010-31.01.2012 in Höhe von 210.000,00 € geleistet hat, die neben der Nettomiete auch die darauf entfallende Umsatzsteuer abgelden sollte. Trotz mehrfacher behördlicher Aufforderung wurde jedoch nicht dargetan, dass auch für Dezember 2009 die vertraglich vereinbarte Miete tatsächlich entrichtet wurde. Hinzu kommt, dass laut Vertrag für den Zeitraum 01.01.2010-31.01.2012 eine Nettomiete von 252.000,00 € zuzüglich Umsatzsteuer zu leisten gewesen wäre.

Trotz des Umstands der nicht nachweislichen gänzlichen Entrichtung des vertraglich vereinbarten Entgelts sind nach Rechtsauffassung des BFG aber die Tatbestandsmerkmale des Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL erfüllt. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob auch die weitere Bedingung für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL - Tätigkeitsausübung in nachweislicher Absicht einer nachhaltigen Einnahmenerzielung - gegeben ist.

Das BFG teilt die Auffassung der Finanzbehörde, dass es sich bei dem der liechtensteinischen Anstalt zur Nutzung überlassenen Gebäude nicht um ein typisches Appartementhaus handelt, sondern dass bei der Planung und Errichtung des Gebäudes primär der Eigengebrauch des Bf. im Vordergrund stand. Für diese Sichtweise spricht zum einen, dass zwei der vier Geschosse des Gebäudes - das als Werk-, Wasch- und Technikraum dienenden Kellergeschoss sowie das aus einem offenen Wohnbereich, einem Essbereich, einer Küche und einem Weinkeller bestehende Mittelgeschoss - lediglich als Gemeinschaftsräume verwendbar sind. Im Untergeschoss befindet sich zwar ein abgeschlossenes Zweizimmerappartement mit Kochgelegenheit; über den flächenmäßig weitaus überwiegenden Teil dieses Geschosses erstreckt sich jedoch der Wellnessbereich (Schwimmbad, Wirlpool, 3 Saunen, Barbereich mit Liegewiese und Fitnessraum) und damit wiederum ein nicht individuell nutzbarer Bereich. Das Obergeschoss umfasst drei Apartments, allerdings wurde nur für zwei dieser Apartments eine Nutzungsbewilligung beantragt und bewilligt (für die Mastersuite ohne Kochgelegenheit und ein Zweizimmerappartement mit Kochgelegenheit, nicht aber für ein weiteres Zweizimmerappartement, in dem zum Zeitpunkt der Gebäudebesichtigung unter anderem ein Büro eingerichtet war). Überdies ist die Mastersuite flächenmäßig doppelt so groß wie die Zweizimmerappartements. Wäre bei der Planung und Errichtung des Gebäudes die Nutzbarkeit als Appartementhaus für Feriengäste und nicht der Eigengebrauch des Bf. im Vordergrund gestanden, hätte ein rational wirtschaftlich denkender Unternehmer aus der Sicht des BFG insofern eine andere Flächenaufteilung gewählt, als er weniger gemeinschaftlich nutzbare Flächen und mehr individuell nutzbare Flächen vorgesehen hätte. Denn eine größere Anzahl vermietbarer Ferienappartments schafft im Allgemeinen auch höhere Verdienstmöglichkeiten.

Das BFG kommt somit im Rahmen der Beweiswürdigung zum Schluss, dass ein Gebäude, wie das gegenständliche, seiner Art nach üblicherweise nicht ausschließlich wirtschaftlich genutzt wird, sondern sowohl zu wirtschaftlichen als auch privaten Zwecken verwendet werden kann (siehe dazu VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284, unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 11.7.1991, C-97/90, Lennartz). In einem solchen Fall stellt, wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach judiziert hat (siehe dazu zB VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284; aber auch EuGH 26.9.1996, C-20/94, Enkler; EuGH 12.5.2016, C-520/14, Gemeinde Borsele) ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen eine Vermietungsleistung gewöhnlich vorgenommen wird, und jenen Umständen, unter denen der Bf. die bebaute Liegenschaft der liechtensteinischen Anstalt überlassen hat, eine geeignete Untersuchungsmethode dafür dar, ob die entgeltliche Nutzungsüberlassung mit dem Zweck der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird oder ob die betreffende Tätigkeit lediglich eine Vorteilszuwendung zum Ziel hat. Bei der Prüfung, ob die auf eine bestimmte Art und Weise ausgeübte Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, sind nicht nur Gesichtspunkte wie ein unter einer Renditenmiete liegendes Mietentgelt zu berücksichtigen, sondern es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Nach Auffassung des BFG hätte ein einnahmenorientierter Mieter das Gebäude nicht vor Abschluss der Bauphase angemietet, weil - wie seitens des steuerlichen Vertreters selbst vorgebracht wurde - vor Fertigstellung des Gebäudes mit einer Weitervermietung an fremde Dritte angesichts der hohen Mächtigungspreise und der damit verbundenen mangelnden Akzeptanz einer Baustelle, objektiv betrachtet nicht gerechnet werden konnte. In Anbetracht dessen, dass für die ersten drei Quartale des Jahres 2011 noch Vorsteuern im Ausmaß von 170.935,04 € geltend gemacht wurden (gegenüber 116.242,75 € im Jahr 2008, 58.065,30 € im Jahr 2009 und 418.938,79 € im Jahr 2010) ist davon auszugehen, dass die Bauphase bis ca. Mitte 2011 angedauert hat. Marktkonform wäre somit die Vereinbarung eines Mietverhältnisses nicht vor Mitte 2011 gewesen, tatsächlicher Mietbeginn war aber der 1. Dezember 2009.

Da trotz mehrfacher Aufforderung kein Nachweis über die tatsächliche Entrichtung der vertraglich vereinbarten Kautionszahlung erbracht wurde, kommt das BFG zudem im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass eine solche Zahlung nicht erfolgt ist. Ein einnahmenorientierter Vermieter hätte aber auf die Zahlung der Kautionszahlung nicht verzichtet, zumal sich dadurch das Risiko von Forderungsausfällen vermindern lässt.

Hinzu kommt eine nicht marktkonforme Höhe der Miete. Dass es für Gebäude vergleichbarer Gediegenheit, Exklusivität und Kosten einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, hat der Bf. nicht behauptet. Das wäre der Fall, wenn ein wirtschaftlich agierender Investor, der (nicht an der Wertsteigerung, sondern nur) am Mietertrag interessiert ist, derart gediegene Objekte errichten und gewinnbringend vermieten würde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (siehe dazu zB 23.2.2010, 2007/15/0003; VwGH 10.2.2016, 2012/15/0284; VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256) ist in einem solchen Fall die angemessene (Brutto-)Miete mit 3 % bis 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Boden und Gebäude (bzw vom höheren Verkehrswert von Boden und Gebäude) zu bemessen. Die Ausmessung des exakten Prozentsatzes (und wohl auch des Verkehrswertes des Objekts) soll sich dabei an den Marktverhältnissen zu Beginn der Vermietung orientieren. Bei Grundkosten von 250.000,00 € netto und Errichtungskosten für das Gebäude von 3.800.000,00 € netto - somit von Gesamtkosten von 4.050.000,00 € netto - wäre im Beschwerdefall eine jährliche Miete in einer Bandbreite zwischen 121.500,00 € und 202.500,00 € angemessen. Die vereinbarte Miete von 84.000,00 € netto jährlich ist damit um mindestens 31% geringer als die Renditemiete.

Als nicht marktkonform wird auch der Umstand bewertet, dass der Vermieter die Verletzung der Vertragsbestimmung, wonach der Mietzins am Ersten eines jeden Monats im voraus zu entrichten ist, duldete. Ein einnahmenorientierter Vermieter hätte auf die Einhaltung der Fälligkeitszeitpunkte für die Mietzahlungen bestanden ((Fälligkeitstag der Miete für Dezember 2009 war der 01.12.2009, ein erster Zahlungseingang ist für Ende Jänner 2012 belegt). Als nicht marktkonformes Verhalten des Vermieters ist überdies die Duldung der nicht gänzlichen Entrichtung des vertraglich vereinbarten Entgelts zu bewerten.

Zudem erachtet das BFG die vorliegende rechtliche Gestaltung - Vermietung des gesamten Gebäudes an eine vom Bf. beherrschte und ihm nahestehende liechtensteinische Anstalt und tageweise Rückvermietung von den in diesem Gebäude befindlichen Appartements im überwiegenden Ausmaß wiederum an den Bf. (im Zeitraum Dezember 2009 bis Oktober 2011 entfielen 75% der Nächtigungen auf den Bf. und nur 25% auf sonstige Personen (197 Übernachtungen des Bf. und 65 sonstige Übernachtungen)) - als rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung, welche allein den Zweck verfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen.

Ungewöhnlich ist diese Gestaltung insbesondere deshalb, weil die liechtensteinische Anstalt in realiter in den Streitjahren keine Funktion ausübt hat. Denn alle mit der Vermietung der Appartements im Zusammenhang stehenden Aufgaben (Werbetätigkeiten, Veranlassung von Reinigungs-, Instandhaltungs- und Nachschautätigkeiten, Buchhaltungstätigkeiten wie Rechnungsausstellung etc.) wurden entweder vom Bf. selbst getätigt oder er hat sich in persona - insbesondere zwecks Durchführung von Reinigungsarbeiten - um die Personalbeschaffung gekümmert. Zu dieser Feststellung kommt das BFG im Rahmen der Beweiswürdigung zum einen deshalb, weil in den dem BFG vorliegenden Ein- und Ausgabenrechnungen der Anstalt für die Jahre 2009 bis 2011 keine Personalkosten aufscheinen und überdies, weil allfälliges, vor Ort bzw. aus anderen Unternehmen des Bf. rekrutiertes Personal mangels eines entsprechenden Rechtstitels nicht dieser Anstalt zuzurechnen ist.

Der Bf. hat zudem in seiner Funktion als Organ der liechtensteinischen Anstalt die Appartements entgegen den Vorgaben in den Nutzungsbescheiden nach der glaubhaften Aussage einer Angestellten der Marktgemeinde X. weder im Katalog der Vermieter noch über das Internetportal der Tourismusinformation X. angeboten. Der einzigen getätigten Werbemaßnahme - der Bewerbung des Objekts auf br ab November 2016 - kann allenfalls für das Jahr 2016 Relevanz zukommen, nicht aber für die Streitjahre. Das BFG geht daher aus folgenden Gründen davon aus, dass eine Marktteilnahme im Beschwerdefall in den Streitjahren gar nicht beabsichtigt war, sondern dass das Mietobjekt in Wahrheit dem Bf. und seinen Gästen als Feriendomizil dienen sollte: Die Mastersuite (Appartement AD) wurde im gesamten Ermittlungszeitraum (Dezember 2009 bis Dezember 2013) weitaus überwiegend vom Bf. "gemietet" (20 Buchungen des Bf. stehen drei Buchungen sonstiger Personen gegenüber). Die anderen beiden, flächenmäßig halb so großen Appartements wurden im selben Zeitraum abgesehen vom Bf. und seiner damaligen Gattin lediglich von zwölf verschiedenen Personen "gemietet". Dass auch die übrigen Gäste in einer Nahebeziehung zum Bf. standen, schließt das BFG zum einen aus dem Umstand, dass fremde Nächtigungsgäste von der "Vermietungstätigkeit" der liechtensteinischen Anstalt in den Streitjahren mangels Werbetätigkeit gar keine Kenntnis haben konnten. Für diese Annahme spricht weiters, dass die Aufenthalte der sonstigen Gäste im Streitzeitraum (also bei einschließl. 31.12.2011) lediglich mit zwei Ausnahmen immer in Zeiträume fielen, in denen sich auch der Bf. im Ferienhaus aufhielt bzw. die Mastersuite nutzte.

Aus den vorgelegten Rechnungen der liechtensteinischen Anstalt geht überdies hervor, dass der Bf. und die sonstigen Gäste die Kosten für die Übernachtungen ohne Ausnahme bar bezahlt haben. Da die Aufenthaltskosten je nach der Dauer des Aufenthalts pro Tag zwischen 500,00 € und 1.000,00 € betrugen, handelt es sich dabei im Streitzeitraum um Kosten zwischen 3.000,00 € und 20.000,00 €. Auffällig ist zudem, dass alle im Akt befindlichen Rechnungen des Jahres 2010 das Rechnungsdatum 31.12.2010 aufweisen, obwohl die betreffenden Aufenthalte im Mai 2010, August 2010, Ende Oktober 2010 bis Anfang November 2010 und Anfang Dezember stattfanden. Sowohl den Umstand, dass derart hohe Beträge ausnahmslos bar entrichtet wurden, als auch die offenbar nachträglich erfolgte Rechnungsausstellung im Jahr 2010 erachtet das BFG als nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang stehend und deshalb als unüblich. Da der Bf. trotz Aufforderung keinen Nachweis darüber erbracht hat, ob die Barzahlungen auf ein Konto der liechtensteinischen Anstalt eingezahlt wurden, geht das BFG überdies in freier Beweiswürdigung davon aus, dass weder der Bf. noch die sonstigen Gäste für ihre Aufenthalte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bezahlt haben.

Der Bf. hat als außersteuerlichen Grund für die gewählte rechtliche Gestaltung die Vorgaben in den Nutzungsbewilligungsbescheiden genannt, wonach nur die Appartementvermietung an ständig wechselnde Gäste zulässig ist. Daher sei er gezwungen gewesen, die aus der Bewirtschaftung resultierenden Lasten und Aktivitäten einem Dritten zu überlassen, der überdies bereit gewesen sei, dafür eine ansehnliche Pauschalmiete auf Dauer und wertgesichert zu bezahlen.

Zutreffend ist, dass die Nutzungsbewilligungsbescheide keine Nutzung des beschwerdegegenständlichen Gebäudes durch den Bf. vorsehen. Wie obig dargelegt wurde, hat der Bf. die bescheidmäßigen Vorgaben in realiter aber gar nicht erfüllt. So hat er - in seiner Funktion als Organ der liechtensteinischen Anstalt - die Appartements in den Streitjahren trotz entsprechender Vorgaben in den Bescheiden weder über die Tourismusinformation X. noch in anderen Foren angeboten. Vielmehr hat er das Gebäude in den Streitjahren überwiegend als Ferienhaus für sich selbst und zumeist zeitgleich für ihm nahestehende Personen benutzt. Bescheidmäßige Vorgaben, die tatsächlich nicht gelebt werden, können nach Auffassung des BFG keine außersteuerlichen Gründe darstellen.

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass der Bf. in den Jahren 2008 bis 2011 im Inland nicht unternehmerisch tätig war und deshalb weder Umsätze iSd § 1 UStG 1994 bzw. iSd Art. 1 leg. cit. vorliegen noch die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen sind.

B. Einkommensteuer

Wie obig unter Pkt. A. dargelegt wurde, geht das BFG im Beschwerdefall davon aus, dass die zivilrechtliche Gültigkeit des Bestandvertrages zu bejahen ist. Damit die Rechtsbeziehung auch eine steuerliche Anerkennung erfährt, müssen - da zwischen Mieter und Vermieter unstrittig ein Naheverhältnis besteht - überdies die folgenden

Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Die vertragliche Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und es muss sichergestellt sein, dass sie zwischen fremden Vertragspartnern unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (siehe dazu VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Unter Pkt. A. wurden bereits die Gründe dargelegt, weshalb die Umstände, unter denen der Bf. das Gebäude der liechtensteinischen Anstalt überlassen hat, nicht jenen Umständen entsprechen, unter denen eine Vermietungsleistung gewöhnlich vorgenommen wird. Die beschwerdegegenständliche Gebrauchsüberlassung ist somit nach Auffassung des BFG auch nicht fremdüblich erfolgt.

Unter Pkt. A. wurde überdies auch dargelegt, weshalb das BFG die vorliegende rechtliche Gestaltung als rein künstlich, bar jeder wirtschaftlichen Realität erachtet, einzig zum Zweck der Erlangung eines Steuervorteils.

Gesamthaft beurteilt das BFG daher die beschwerdegegenständliche Tätigkeit des Bf. auch als ertragsteuerlich nicht relevant.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Bei der Beurteilung, ob der Bf. im Streitzeitraum im Inland unternehmerisch tätig war und betreffend der Frage der ertragsteuerlichen Relevanz der vom Bf. im Inland ausgeübten Tätigkeit folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Mai 2017

