



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0546-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 7. Oktober 2008, 5. Dezember 2008, 28. September 2009 und 18. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 4. September 2008, 28. November 2008, 25. August 2009 und 12. November 2009 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und Neufestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 und der Einkommensteuer für das Jahr 2006, sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 und Umsatzsteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Aufhebungbescheide gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 und der Einkommensteuer für das Jahr 2006 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2008 werden insofern abgeändert, als eine Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für diese Jahre nicht zu erfolgen hat.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist englischer Staatsbürger und Geschäftsführer (Managing Director) der AML-Limited (kurz: AML) mit Sitz in West-L in England an der er zu 70%

beteiligt ist und die sich mit der Entwicklung von Immobilien (Development of building Projects) befasst. In Österreich ist diese Firma nicht tätig. Mit Kaufvertrag vom 26. Juni 2006 erwarb der Bw um 360.000 € in einem ehemaligen Hotel in der X-Straße in S, das in ein Appartementhaus umgebaut worden ist, eine 3 Zimmer-Wohnung (Top ZZ in EZ ZZZ Grundbuch ZZZZ S) samt Garagenplatz und Carport. Der Kaufpreis wurde im Wesentlichen mit einem endfälligen Kredit fremdfinanziert. Im Jahr 2007 erwarb er auf dieser Liegenschaft noch zusätzlich ein Gartenhaus und eine Doppelgaragenbox um 24.000 €. Im Zuge dieses Wohnungserwerbes meldete der Bw am 11. August 2006 seinen Hauptwohnsitz unter dieser Adresse in S an.

Mit Eingabe vom 18. August 2006 gab er gegenüber dem Finanzamt bekannt, dass er diese Wohnung ab 3. Juli 2006 vermietete. Nachdem der Bw für das Jahr 2006 keine Abgabenerklärungen eingereicht hatte, setzte das Finanzamt die Einkommen- und Umsatzsteuer mit den am 4. September 2008 erlassenen Bescheiden im Schätzungsweg fest. In der gegen diese Bescheide eingebrochenen Berufung reichte der Bw die Umsatz- und die Einkommensteuererklärung für 2006 nach. Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurden 19.176,42 € an Vorsteuern für die Einrichtungsgegenstände der Wohnung geltend gemacht. In der Einkommensteuererklärung wurden (negativen) Einkünfte von 10.289,77 € aus der Vermietung der Wohnung erklärt. Gleichzeitig mit den Abgabenerklärungen für 2006 wurde auch die Umsatzsteuererklärung für 2007 elektronisch eingereicht. Ebenso brachte er eine Verzichtserklärung betreffend die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 ein.

Mit Erstbescheid vom 8. Oktober 2008 bzw. mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2008 wurde die Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie die Einkommensteuer 2006 erklärungsgemäß festgesetzt.

In weiterer Folge wurde über Ersuchen des Finanzamtes vom Bw eine Prognoserechnung über die Ertragsfähigkeit der vermieteten Wohnung für die Jahre 2007 bis 2028 vorgelegt. Darin wurden die für 2007 angesetzten Einnahmen von 10.533,73 € in den Folgejahren jährlich um 3% erhöht. An Aufwendungen wurde eine jährliche AfA für Gebäude und Einrichtung von 13.090,05 € sowie Finanzierungskosten für die Anschaffung der Wohnung für die Jahre 2007 bis 2013 von jährlich 6.150 € und ab dem Jahr 2014 bis 2026 jährlich 4.555,56 € angesetzt. Für das erste Jahr der Prognose waren somit allein die angesetzten Aufwendungen für AfA und für die Finanzierung nahezu doppelt so hoch wie die Einnahmen. Ein Jahresüberschuss hätte sich nach dieser Prognose erstmals im Jahr 2017 und ein Gesamteinnahmenüberschuss (ohne Berücksichtigung der erklärten

Werbungskostenüberschüsse aus dem Jahr 2006) erstmals im Jahr 2027 in der Höhe von 2.027,99 €, somit im 21-igsten Jahr der Vermietung (2006 bis 2027) ergeben.

In einem Telefonat teilte der steuerliche Vertreter des Bw dem Finanzamt mit, die Wohnung werde vom Bw an die (eingangs angeführte) AML-Limited vermietet und diene hauptsächlich als Kapitalanlage. Die Wohnung würde nur für 10 Monate im Jahr vermietet, die restlichen 2 Monate werde sie vom Bw selber für private Wohnzwecke genutzt. Die Mieterin stelle die Wohnung eigenen Mitarbeitern zur Verfügung und lade Geschäftsfreunde in diese Wohnung ein. Der Bw lebe in England, sei berufstätig und halte sich jedenfalls weniger als 183 Tage in Österreich auf. Er verwalte die Wohnung selber und bezahle die anfallenden Rechnungen über Internet von einem Konto bei einer österreichischen Bank. In der Prognoserechnung sei eine Teilabstattung der Kredite im Jahr 2014 berücksichtigt, deshalb seien ab diesem Zeitpunkt geringere Zinsen angesetzt worden.

Mit Bescheiden vom 25. August 2009 wurden die Berufungsvorentscheidungen (Ausfertigungsdatum 21. Oktober 2008) zur Umsatz- und Einkommensteuer für 2006 und der Umsatzsteuerbescheid 2007 (Ausfertigungsdatum 8. Oktober 2008) gemäß § 299 BAO aufgehoben und zur Umsatz- und Einkommensteuer 2006 neue Berufungsvorentscheidungen und hinsichtlich des Jahres 2007 ein neuer Umsatzsteuerbescheid erlassen in denen die Umsätze und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit 0 Euro festgesetzt wurden. In der Begründung wurde ausgeführt, die Bescheide seien aufzuheben gewesen, da die Vermietung keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstelle. Die Vermietung (Eigentumswohnung) falle unter § 1 Abs. 2 LVO und müsse § 2 Abs. 4 LVO (Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren) erfüllen. Die dargelegte Prognoserechnung gehe von (negativen) Einkünften ab dem Jahr 2007 aus und sage einen Gesamteinnahmenüberschuss erst für das Jahr 2027 voraus. Damit werde der Gesamtüberschuss nicht mehr innerhalb von 20 Jahren erwirtschaftet. Zudem sei im Jahr 2006 ein Werbungskostenüberschuss von 10.289,77 € erwirtschaftet worden. Wenn man diesen Verlust in die Prognoserechnung einfließen lasse, verschiebe sich der Zeitpunkt bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses in das Jahr 2028. Der Gesamtüberschuss müsste jedoch spätestens im Jahr 2026 entstehen. Ein Anlaufzeitraum sei nicht zu berücksichtigen, da die Wohnung 2006 angeschafft und im selben Jahr mit der Bewirtschaftung begonnen worden sei.

Mit Eingaben vom 28. September 2008 erhob der Bw gegen die Aufhebung der angeführten Bescheide sowie gegen die neu erlassen Berufungsvorentscheidungen zur Umsatz- und Einkommensteuer 2006 und den Umsatzsteuerbescheid 2007 fristgerecht

„Berufung“, die hinsichtlich der ergangen Berufungsvorentscheidungen als Vorlageantrag zu werten ist. Gleichzeitig legte er eine korrigierte Prognoserechnung vor, bei der auch die Werbungskostenüberschüsse des Jahres 2006 berücksichtigt und für die angeblich 2-monatige Privatnutzung der strittigen Wohnung ein Eigenverbrauch in Höhe von 1/6 der prognostizierte Aufwendungen angesetzt worden ist, sodass sich ein prognostizierter Einnahmenüberschuss von rd. 9.000 € bereits im Jahr 2025 ergäbe.

In der Begründung wurde ausgeführt, die Feststellung des Finanzamtes, wonach die gegenständliche Vermietung als Liebhaberei zu qualifizieren sei, beruhe auf unrichtigen Unterlagen (ursprüngliche Prognoserechnung), die korrigiert nachgereicht werde. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liege Liebhaberei dann nicht vor, wenn innerhalb von höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Erstmalige Ausgaben seien im Jahr 2006 und erstmalige Einnahmen im Jahr 2007 angefallen, auch wenn im Mietvertrag von einem Vermietungsbeginn im Jahr 2006 gesprochen werde. Die Vertragsautonomie der Vertragsparteien gestatte jedenfalls einen anderen Vertragsbeginn als ursprünglich angenommen und vereinbart. Aus dem Anlageverzeichnis gehe hervor, dass wesentliche Arbeiten noch im Dezember 2006 durchgeführt worden seien. Die Wohnung sei also im Jahr 2006 noch nicht vermietbar gewesen. Die Voraussetzungen für einen 23-jährigen Beobachtungszeitraum lägen vor. Der Bw vermiete die Wohnung zehn Monate im Jahr an die AML. Zwei Monate im Jahr nutze er die Wohnung zu eigenen Zwecken. In der dem Finanzamt zur Verfügung gestellten Prognoserechnung sei versehentlich der Eigenverbrauch nicht als Einnahme angesetzt worden. Der Eigenverbrauch betrage 2/12 der jährlichen Ausgaben. Unter Berücksichtigung dieser Ausgabeposition ergebe sich innerhalb des Beobachtungszeitraumes bis zum Jahr 2028 ein Gesamtüberschuss in Höhe von rund 48.000 €. Die (korrigierte) Prognoserechnung weise somit innerhalb des Beobachtungszeitraumes von 23 Jahren einen Gesamtüberschuss aus (auch nach 20 Jahren, was in diesem Fall jedoch ohne Belang sei). Der Bw sei als Vermieter ein Unternehmer im Sinne des UStG. Die Bescheide über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2007 (Anmerkung: gemeint ist wohl der Umsatzsteuerbescheid 2007) hätten keine Rechtsgrundlage und seien daher zurückzunehmen.

Nachdem auch zur Einkommensteuer 2007 und 2008 und Umsatzsteuer 2008 keine Abgabenerklärungen eingereicht worden sind, hat das Finanzamt auch für diese Jahre auf Grund der Liebhabereiannahme mit Bescheiden vom 28. November 2008 (betreffend Einkommensteuer 2007) und 12. November 2009 (betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008), die Umsätze bzw. die Einkünfte mit 0 Euro festgesetzt.

In den Berufungen vom 5. Dezember 2008 und 18. Jänner 2010 legte der steuerliche Vertreter des Bw wiederum nachträglich Abgabenerklärungen vor, nach denen im Jahr 2007 (bei Einnahmen von 10.226,90 € und einen angesetzten Eigenverbrauch von 5.040,65 € sowie Werbungskosten von 29.585,11 €) ein Werbungskostenüberschuss von 14.317,56 € und im Jahr 2008 (bei Einnahmen von 10.414,38 € und einen Eigenverbrauch von 5.209,38 € sowie Werbungskosten von 31.286,58 €) einer von 15.662,82 € erklärt worden ist.

Bereits am 29. Oktober 2009 hat das Finanzamt in der strittigen Wohnung gemeinsam mit dem Bw und seinem steuerlichen Vertreter einen Lokalaugenschein durchgeführt. Zusammengefasst führte das Nachschauorgan in seinem Bericht (Niederschrift vom 30. Oktober 2009) aus, weder bei der Eingangstür zur Wohnung noch bei der Wohnungsglocke sei ein Name angebracht. Auf dem Briefkasten der Wohnung stehe nur der Name des Bw, der Name der Mieterin, der AML, sei nicht angeführt. Die Wohnung befindet sich im Dachgeschoß mit Blick auf dem See. Das Wohn-/Esszimmer sei mit einer Ledercouch und einer Video/Audio Anlage der Marke B & O ausgestattet. Im Schlafzimmer befänden sich offenbar dauerhaft persönliche Gegenstände des Bw. Auf einen Einblick in die Kästen in diesem Raum sei verzichtet worden. Im Gäste-/Arbeitszimmer sei in zwei Kästen Bettzeug, der dritte Kasten enthalte Winterbekleidung. Der Bw sei Haupteigentümer (70%) und Geschäftsführer der AML. Nach seinen Angaben vermitte die AML Immobilien an Großkunden, hauptsächlich an Supermarktketten, wie zB an K Store Group International. Diese Supermarktkette expandiere auch nach Europa, in Österreich habe sie derzeit aber keinen Standort. Auch die AML habe in Österreich noch keine Geschäfte abgeschlossen. Die Expansionspläne der Kunden der AML seien durch die derzeitige Wirtschaftskrise gestoppt worden. Die AML habe diese Wohnung als Operationsbasis für Geschäfte in Mitteleuropa angemietet. Es gehe der AML vor allem darum, ihren Mitarbeitern eine angenehme Übernachtungsmöglichkeit zu bieten. Die Mitarbeiter empfänden die Hotelzimmer bei längeren Außendiensten als kalt und unpersönlich. Ferner erlaube die AML ihren Mitarbeitern im Anschluss an einen längeren Außendienst in Europa noch einige Erholungstage in der Firmeneigenen Wohnung in S zu genießen. Die AML finanziere bewusst den Luxus dieses Appartements mit entsprechender Ausstattung im Ferienort S um den eigenen Mitarbeitern, wenn möglich, dieses Appartement als „Homebase“ auf ihren Reisen in Europa und nach diesen Reisen eine Erholung bieten zu können. Zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Mietvertrages am 3. Juli 2008 sei die Wohnung noch nicht fertig eingerichtet gewesen, daher sei erst später mit den Mietzahlungen begonnen worden. Da der Bw aber Haupteigentümer der Mieterin sei, sei eine abweichende Regelung gefunden

worden. Bis jetzt sei die Wohnung nur in minimalem Umfang vom Personal der AML genutzt worden. Eine Liste der Angestellten, welche bis jetzt in der Wohnung genächtigt hätten, könne erstellt werden. Die Betriebskosten würden vom Bw getragen. Nach den Angaben des Bw sei es für ihn einfach vom Flughafen Gatwick/London nach Innsbruck zu fliegen. Wenn die Dinge (Geschäfte) gut laufen würden, habe er vor, permanent nach S umzuziehen und österreichischer Steuerzahler zu werden.

Am 4. Februar 2010 legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Ergänzend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, aufgrund der durchgeführten Nachschau seien neue Gründe für das Versagen des Vorsteuerabzuges hervorgekommen. Das Vertragsverhältnis könne insgesamt nicht anerkannt werden, da für das Vertragsverhältnis zwischen dem Bw und der AML die Judikatur für nahe Angehörige zum Tragen komme, in der ein klarer eindeutiger Inhalt und Fremdüblichkeit von solchen Vertragsverhältnissen gefordert werde. Die Inneneinrichtung und die HiFi-Anlage von B&O stellten Luxuswirtschaftsgüter dar, wie sie typischerweise zur Befriedigung privater Bedürfnisse genutzt werde. Solche Wirtschaftsgüter seien nur dann abzugsfähig, wenn sie (nahezu) ausschließlich betrieblich genutzt würden. Eine private Nutzung dieser Wirtschaftsgüter von 1/6 sei schon im Mietvertrag festgelegt. Daher sei insbesondere der Vorsteuerabzug für die Inneneinrichtung und der HiFi-Anlage zu versagen. Auch sei nach den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten eine betriebliche Nutzung der Wohnung zweifelhaft und unglaublich. Von der AML seien in Europa und insbesondere in Österreich keine konkreten Projekte durchgeführt worden. Es sei kein Geschäftspartner genannt worden und dazu nichts Schriftliches vorgelegt worden. Es sei nicht glaubhaft gemacht worden, dass Mitarbeiter der AML die Wohnung dienstlich genutzt hätten. Die entsprechenden Betriebsausgaben würden in keinem Verhältnis zur Nutzung stehen. Auch eigne sich die Wohnung nicht als Basis für geschäftliche Aktivitäten in ganz Europa. Der Flughafen Innsbruck sei nicht stark frequentiert. Für Tätigkeiten außerhalb dieses Gebietes oder anderen Staaten Europas, müssten die Mitarbeiter immer noch hauptsächlich in dort nahe gelegenen Hotels nächtigen. Innsbruck wäre in diesem Zusammenhang ein Umweg. Weiters plane der Bw eventuell dauerhaft nach S zu ziehen. In diesem Fall würde die Wohnung vollständig privat genutzt. Schließlich seien in der Wohnung private Sachen des Bw offenbar dauerhaft untergebracht, das eine Nutzung durch Mitarbeiter erschweren würde. Insgesamt mache die Wohnung nicht den Eindruck einer im Wesentlichen durch die AML genutzten Basis.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO:

1) Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gemäß § 299 Abs. 2 BAO zu verbinden. Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

Strittig ist, ob das Finanzamt die Berufungsverfahrensentscheidungen zur Umsatz- und Einkommensteuer 2006 (Ausfertigungsdatum 21. Oktober 2008) und den Umsatzsteuerbescheid 2007 (Ausfertigungsdatum 8. Oktober 2008) mit denen die (negativen) Einkünfte und die Umsätze aus der gegenständlichen Vermietung erklärungsgemäß festgesetzt worden sind, zu Recht mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle als rechtswidrig aufgehoben hat.

2) Ob die gegenständliche Vermietung als Einkunftsquelle oder steuerlich nicht beachtliche Liebhaberei anzusehen ist, ist anhand der hier anzuwendenden Liebhabereiverordnung idF BGBl. II Nr. 1997/358 und BGBl. II Nr. 1999/15 (LVO) zu prüfen.

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

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

3) Die hier zu beurteilende Vermietung einer Eigentumswohnung stellt unbestritten eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO dar und fällt im Hinblick auf die erzielten

Verluste unter die Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO erforderten Zeitraumes nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, 31.5.2006, 2001/13/0171).

Es ist somit Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Von einer solcherart dargelegten Ertragsfähigkeit kann im Berufungsfall nicht ausgegangen werden.

4) Die vom Bw für der gegenständlichen Vermietung vorgelegten Prognoserechnung weist für das Jahr 2027 somit für das 21 Jahr nach Beginn der Vermietung einen geringen Gesamteinnahmenüberschuss von rd. 2.000 € aus. Für die ersten zwei Jahre der Prognose wäre bei Einnahmen von 10.226,92 € (2007) und 10.553,73 € (2008) ein Werbungskostenüberschuss von 10.013,13 € (2007) und 8.706,32 € (2008) erzielt worden, wobei allein die Aufwendungen für die jährliche AfA (13.533,73 €) und die Zinsaufwendungen (6.150,00 €) nahezu doppelt so hoch wie die Einnahmen gewesen wären. Andere Ausgaben außer „sonstige Ausgaben“ von 1.000 € im Jahr 2007 sind nicht angesetzt worden. Die Ausgaben hätten sich nach dieser Prognose bis zum Jahr 2026 nur dahingehend geändert, als im Jahr 2014 eine Teiltilgung des Darlehens vorgesehen gewesen wäre, das zu einer Reduzierung des Zinsaufwandes auf 4.555,56 € geführt hätte

und 2015 die Anschaffungskosten für die beweglichen Wirtschaftsgüter vollständig abgeschrieben gewesen wären, sodass nur mehr für die Anschaffungskosten des Gebäudeteiles eine AfA von 4.941,88 € verblieben wäre. Die in der Prognose angesetzten Einnahmen werden jährlich um 3% erhöht.

Nach der im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten korrigierten Prognoserechnung käme es bereits im Jahr 2025 (bei prognostizierten Einnahmen von 17.400 € und einen Eigenverbrauch von 1.550 € sowie Werbungskosten von 9.330 € für AfA und Zinsen) und somit nach 19 Jahren zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von rd. 9.000 €. Bei dieser (korrigierten) Prognose berücksichtigt der Bw die Privatnutzung der Wohnung für jeweils 2 Monate im Jahr in der Form, indem er bei den Einnahmen einen Eigenverbrauch in Höhe von 2/12 der Aufwendungen ansetzt. Weiters setzt er für die Jahre 2006 und 2007 den tatsächlich angefallenen Werbungskostenüberschuss von 10.289,77 € (2006) und 14.317,54 € (2007) an. Die übrigen Werte der Prognose bleiben gegenüber der ersten Berechnung unverändert.

5) Wie aus den vorliegenden Überschussrechnungen der Jahre 2006 bis 2008 zu ersehen ist, weichen die tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse bereits in den ersten Jahren wesentlich von den prognostizierten Ergebnissen ab. Im Jahr 2007 betrug der tatsächliche Werbungskostenüberschuss 14.317,54 € (bei einem prognostizierten Werbungskostenüberschuss von 10.013 €) und im Jahr 2008 sogar 15.662 € (bei einem prognostizierten Werbungskostenüberschuss von 5.499 €). Verursacht wurde diese Abweichung durch eine wesentlich höhere Zinsbelastung als in der Prognoserechnung angenommen und durch die Betriebskosten, die in der Prognoserechnung erst gar nicht berücksichtigt worden sind. Die Zinsbelastung wurde für das Jahr 2007 und die Folgejahre unrealistisch niedrig mit nur 6.150 € prognostiziert. Tatsächlich betrug der Zinsaufwand im Jahr 2007 13.574,03 € und im Jahr 2008 15.282,88 €, somit weit mehr als die Einnahmen (ohne Eigenverbrauch).

Um die Prognoserechnung näher überprüfen zu können, ist der Bw im Zuge des Berufungsverfahrens mit Schreiben vom 5. Juni 2012 ua aufgefordert worden, für die bereits abgelaufenen Jahre 2009 bis 2011 vorläufige Überschussrechnungen (Pkt. 5 des Vorhaltes) und die Betriebskostenabrechnungen (Pkt. 7) sowie für die weitgehend fremdfinanzierte Wohnung die Kreditverträge zur Einsicht vorzulegen und die Höhe des derzeitigen Schuldenstandes und des Zinssatzes durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (Pkt. 4).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2012 gab der steuerliche Vertreter des Bw zwar an, es sei alles in die Wege geleitet und die angeforderten Unterlagen und Nachweise würden in den nächsten Tagen beigebracht, eine Vorlage der angeforderten Unterlagen ist aber nicht erfolgt.

6) Bei einer (ausgehend von den Jahren 2007 und 2008) realistischen durchschnittlichen jährlichen Zinsbelastung von 14.000 €, wäre die Zinsbelastung bis zum Jahr 2026 (unter der Annahme, dass ab 2012 der Zinsaufwand durch eine Teiltilgung um rd. ¼ sinkt) mehr als doppelt so hoch als vom Bw mit insgesamt rd. 114.000 € angenommen. Allein durch die höhere Zinsbelastung als in der Prognose angenommen, würde sich der Zeitraum in dem ein Gesamtüberschuss erzielt werden könnte, um viele Jahre verlängern.

An sonstigen Kosten (neben AfA und Zinsen) wurden vom Bw im prognostizierten Zeitraum von 2008 bis 2028 nur 7.600 € (2009: 5.000 €, 2014: 1.100 €, 2021: 1.500 €) angesetzt. Tatsächlich betragen allein in den drei ersten Jahren von 2006 bis 2008 die „sonstigen Kosten“ 13.388 €.

Die Betriebskosten wurden in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt, obwohl der Bw anlässlich der Besichtigung der strittigen Wohnung gegenüber dem Nachschauorgan erklärt hat, dass diese von ihm zu tragen seien und sie in den Überschussrechnungen der Jahre 2006-2008 auch als Werbungskosten angesetzt worden sind. Die vom Bw in den Jahren 2007 und 2008 bezahlten Betriebskosten betrugen 2.492,28 € (2007) und 2.916,65 € (2008). Bei geschätzten Betriebskosten von jährlich rd. 2.700 € ab dem Jahr 2008 (ergäben sich bis zum Jahr 2026 gegenüber der Prognoserechnung (ohne die jährlich Kostensteigerung zu berücksichtigen) zusätzliche Aufwendungen von rd. 51.300 €.

Unter einer realistischen Annahme der Zinsaufwendungen und unter Berücksichtigung der Betriebskosten wäre bis zum Jahr 2026 nicht wie vom Bw angenommen, mit einen Einnahmenüberschuss von rd. 18.000 € sondern immer noch mit einem Gesamtwerbungskostenüberschuss von über 150.000 € zu rechnen. An Instandhaltungs- und Reparaturkosten sind vom Bw für die Zeit bis 2028 lediglich 3.700 € angesetzt worden. Bei realistischer Betrachtung dürften die Instandhaltungs- und Reparaturkosten weit höher liegen, sodass die Werbungskosten noch zusätzlich zu erhöhen wären. Zudem sind auch die Einnahmen sehr optimistisch angesetzt, zumal nicht zu erwarten ist, dass die inflationsbedingte Anpassung der Mieteinnahmen - wie vom Bw angesetzt - jährlich 3 % beträgt. Der Zeitraum innerhalb dem ein Einnahmenüberschuss erzielt werden kann, ist daher nicht mehr absehbar.

7) Die vom Bw vorgelegte Prognoserechnungen, die von relativ hohen jährlichen Einnahmensteigerungen von 3% und unrealistisch niedrigen Zinsaufwendungen ausgeht, bei der die jährlich anfallenden Betriebskosten außer Acht gelassen wurden und Reparaturaufwendungen kaum berücksichtigt worden sind, war jedenfalls nicht geeignet die Wahrscheinlichkeit der Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb von 20 Jahren ab der erstmaligen Vermietung im Jahr 2007 glaubhaft zu machen.

Obschon es Sache des Bw gewesen wäre die voraussichtliche Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietung zu erweisen, hat er sich im Wesentlichen auf bloße Behauptungen beschränkt, ohne diese an Hand von konkreter mit der wirtschaftlichen Realität übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten zu untermauern. Folglich konnte auch die Vermutung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 gemäß § 2 Abs. 4 LVO nicht widerlegt werden. Es liegt somit aus der Sicht der Liebhabereiverordnung keine Einkunftsquelle vor.

8) Umsatzsteuerrechtlich gilt nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit werden nicht im Rahmen eines Unternehmens erzielt und unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuern sind allerdings auch nicht gemäß § 12 UStG 1994 abzugsfähig, weil die ihnen zugrundeliegenden Leistungen nicht für ein Unternehmen ausgeführt wurden.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 vorliegen. Diese umsatzsteuerrechtlichen Regeln sind EU-konform (zuletzt VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175).

9) Ob bei der Vermietung umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, ist nach den oben für den Bereich des Einkommensteuerrechts dargelegten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen zur Einkommensteuer gilt somit die Vermietung der strittigen Wohnung auch im Sinne des Umsatzsteuerrechtes als Liebhaberei. Es war daher keine Umsatzsteuer vorzuschreiben und kein Vorsteuerabzug zu gewähren.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Berufungsverfahrensentscheidungen zur Umsatz- und Einkommensteuer 2006 (Ausfertigungsdatum 21. Oktober 2008) und den Umsatzsteuerbescheid 2007 (Ausfertigungsdatum 8. Oktober 2009) gemäß § 299 BAO mit der Begründung aufgehoben, dass die gegenständliche Vermietung weder als Einkunftsquelle noch als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist.

II) Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2006-2008

1) Die obigen Ausführungen zu den Aufhebungsbescheiden nach § 299 BAO, wonach die gegenständliche Vermietung weder als Einkunftsquelle noch als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist, trifft auch für die angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2006-2008 zu, mit denen die Umsätze bzw. die Einkünfte mit 0 Euro festgesetzt wurden.

Nach der vom Finanzamt durchgeführten Nachschau in der strittigen Wohnung und der dabei vorgenommenen Befragung des Bw, vertrat das Finanzamt zwar weiterhin die Ansicht, dass die gegenständliche Vermietung keine Einkunftsquelle darstelle, begründet dies aber auch damit, dass das Mietverhältnis zwischen dem Bw und der AML insgesamt nicht anzuerkennen sei.

2) Wie bereits eingangs ausgeführt, ist der Bw zu 70% an der AML beteiligt und gleichzeitig auch Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Die für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Grundsätze gelten auch für die Rechtsbeziehung zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren beherrschenden Gesellschafter (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013). Diese Grundsätze haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (ua aus jüngster Zeit: VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Das zwischen Nahestehenden typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, bringt die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (VwGH 25.6.2008, 2008/15/0132).

Die Leistungsbeziehung zwischen Nahestehenden muss daher insbesondere einem Fremdvergleich standhalten. Maßgebend ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung eine angemessene Leistungsbeziehung oder das Naheverhältnis zu Grunde liegt; im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist daher nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2

Tz 165, Jakom/*Lenneis* EStG, 2012, § 4 Rz 337). Dies ist aber im gegenständlichen Fall nicht der Fall.

3) Bei der Nachschau fanden sich keine hinreichende Anhaltspunkte, die auf eine tatsächliche Durchführung des angeführten Mietverhältnisses schließen lassen, vielmehr deuteten die Umstände auf eine alleinige Nutzung durch den Bw hin. So war auf den Briefkasten dieser Wohnung nur der Name des Bw angeführt, was bei der nach dem Mietvertrag vorgesehen 20-jährigen Vermietung wohl äußerst ungewöhnlich ist. Ebenso wenig fanden sich auf der Wohnungstür und der Hausglocke Hinweise auf die Mieterin. Hinsichtlich der Verwendung dieser Wohnung gab der Bw an, die Wohnung diene der AML quasi als Operationsbasis für Geschäfte in Mitteleuropa und werde als Übernachtungsmöglichkeit für die Mitarbeiter der AML bei ihren Dienstreisen in Europa genutzt, weil die Mitarbeiter die luxuriös eingerichtete Wohnung angenehmer empfänden als die unpersönlichen Hotelunterkünfte.

Der Bw hat aber trotz Aufforderung keinen Nachweis erbracht, dass die AML tatsächlich in Europa und insbesondere Österreich geschäftlich tätig ist. Aber selbst wenn die AML in Europa tätig sein sollte, so wäre die Nutzung dieser Wohnung in einem Wintersportort als Übernachtungsmöglichkeit für Geschäftsreisende, die angeblich in ganz Mitteleuropa unterwegs sind, äußerst umständlich, mit einem erheblichen Zeitverlust und zusätzlichen Reisekosten verbunden, zumal der Flughafen Innsbruck wohl nur von regionaler Bedeutung ist und nur wenige Flüge von und zu anderen europäischen Städten anzubieten vermag. Zudem liegt S rund 25 km von Innsbruck entfernt. Jeder wirtschaftlich denkende Unternehmer lässt seine Mitarbeiter bei ihren Dienstreisen dort übernachten, wo die Geschäftstätigkeit durchzuführen ist und nicht in einem entlegenen Wintersportort. Einen Nachweis für seine Behauptung, wonach diese Wohnung von den Mitarbeitern der AML bei ihren Geschäftsreisen als Übernachtungsmöglichkeit oder als Ort der Erholung nach Geschäftsreisen tatsächlich genutzt wird, hat der Bw auch nicht erbracht.

Bereits das Finanzamt hat den Bw mit Schreiben vom 7. Oktober 2010 ua aufgefordert, jene Personen namhaft zu machen, die in dieser Wohnung genächtigt haben. Vom Unabhängigen Finanzsenat ist er mit Vorhalt vom 5. Juni 2012 neuerlich ersucht worden, unter Angabe von Name und Adresse, der Dauer des Aufenthaltes und der Zweck der Reise, eine Liste jener Mitarbeiter der AML vorzulegen, die in den Jahren 2007-2011 in dieser Wohnung genächtigt haben. Weiters wurde er ersucht, diese Angaben durch geeignete Unterlagen (z.B. Reiserechnungen, Gästebänder bzw. Meldezettel über die polizeiliche Meldung oder sonstige geeignete Unterlagen, aus denen der Aufenthalt dieser

Personen ersichtlich ist) zweifelsfrei nachgewiesen. Einen derartigen Nachweis hat der Bw aber weder gegenüber dem Finanzamt noch gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat erbracht.

4) Auch die Ausstattung der Wohnung deutet nicht auf eine Vermietung hin. Nach den unbestrittenen Angaben des Nachschauorganes befanden sich in der Wohnung offenbar dauerhaft persönliche Gegenstände und Bekleidungsstücke (Winterkleidung) des Bw. Zudem hat der Bw für diese Wohnung eine Audio und TV-Anlage mit einen Kaufpreis von 32.387,69 € (inkl. USt) angeschafft. Es erscheint unter Fremden nahezu ausgeschlossen, dass bei einer Wohnungsvermietung der Vermieter dem Mieter eine derart hochpreisige Anlage zur Verfügung stellt. Diese Anschaffung kann auch nicht damit begründet werden, dass der Bw der Mieterin und damit ihren Mitarbeitern ein Luxusappartement zur Verfügung stellen will. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Bw diese Anlage aufgrund einer offensichtlich besonderen persönlichen Vorliebe allein zu eigenen Zwecken angeschafft hat. Auch der Umstand, dass der Bw diese Wohnung gegenüber der Meldebehörde als seinen Hauptwohnsitz angegeben hat, widerspricht der von ihm behaupteten Vermietung der Wohnung.

Letztlich vermochte der Bw auch nicht anzugeben wer diese Wohnung betreut. Auf die Frage wer die amtliche An- und Abmeldung der sich in dieser Wohnung aufhaltenden Personen vornimmt, die Wohnungsschlüssel übergibt und nach deren Aufenthalt die Wohnung reinigt, die Bettwäsche wäscht und die Betten neu bezieht (Kot. 9 des Vorhaltes), führte der steuerliche Vertreter dazu lediglich aus, dass seines Wissens eine fremde Person nie mit solchen Aufgaben betraut worden sei und die Gäste dazu angehalten würden, die Reinigung selbst vorzunehmen.

Diese Angaben sind völlig unglaublich und lebensfremd. Mitarbeiter der Mieterin, die hier angeblich bei ihren Dienstreisen übernachten, werden wohl kaum in der Früh vor ihrer Abreise die Bettwäsche waschen und die Wohnung reinigen, zumal nach den Angaben des Bw die Mieterin ihren Mitarbeitern mit dieser Übernachtungsmöglichkeit eine besondere Annehmlichkeit bieten will. Unbeantwortet blieb auch, wer die Wohnungsschlüssel an die Gäste übergibt.

5) Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung des Bw mit der Mieterin und des dadurch fehlenden Interessengegensatzes, wäre es Sache des Bw gewesen, die tatsächliche Durchführung des Mietverhältnisses zweifelsfrei zu erweisen. Diesen Nachweis hat er aber nicht erbracht. Das Mietverhältnis zwischen dem Bw und der AML kann daher bereits dem Grunde nach nicht anerkannt werden. Für die strittigen Sachbescheide ist es

daher letztlich gar nicht entscheidend, ob die angebliche Vermietung nach den Kriterien der Liebhabereiverordnung als Einkunftsquelle anzusehen ist oder nicht.

6) Das Finanzamt hat für die Berufungsjahre Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erlassen, mit denen die Umsatzsteuer bzw. die Einkommensteuer mit 0 Euro festgesetzt worden ist. Da die behauptete Vermietung steuerlich nicht anzuerkennen ist und der Bw im Inland weder unternehmerisch tätig war noch Einkünfte erzielt hat, war der Spruch der angefochtenen Bescheide insoweit abzuändern, als eine Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 nicht zu erfolgen hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. November 2012

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei