

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Winkler & Partner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Alpstraße 23, 6890 Lustenau, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 und betreffend Anspruchszinsen 2007 zu Recht erkannt:

- I) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblatt zu entnehmen.
- II) Die Beschwerde betreffend die Bescheid über die Anspruchszinsen 2007 wird als unbegründet abgewiesen.
- III) Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.), erwarb mit Kaufvertrag vom 16. April 1999 eine Eigentumswohnung und einen PKW-Einstellplatz in X (Grundbuch XX, EZ XXX, GSt-NR XXXX; GSt-Adresse: XXXXX), die er seit November 2004 vermietet. Hinsichtlich dieser Vermietungstätigkeit wurde für 2004 ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 1.736,23 € geltend gemacht, für 2005 ein Einnahmenüberschuss in Höhe von 1.832,19 €, für 2006 ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 166,65 € und für 2007 wiederum ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 5.303,78 €.

Nach erklärungskmäßigen Veranlagungen der Jahre 2004 bis 2006 teilte das Finanzamt dem Bf. mit Schreiben vom 17. Juni 2008 mit, die Vermietungstätigkeit sei nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren, weil nach dem bisher vorliegenden Zahlenmaterial

nicht mit der Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren zu rechnen sei. Der Bf. werde ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

Mit Antwortschreiben vom 18. Juli 2008 wurde eine Prognoserechnung, Kreditberechnungen sowie Krediturkunden übermittelt. Unter Bezug auf die beiliegende Prognoserechnung, die 20 Jahre nach Vermietungsbeginn einen Gesamtüberschuss von rd. 15.000,00 € ausweist, wurde auf folgende in der Prognoserechnung ausgewiesenen Fakten hingewiesen:

- *"Die Darlehen haben nur noch eine Laufzeit bis Ende 2019.*
- *Ab dem 17. Vermietungsjahr fallen keine Zinsen mehr an.*
- *Die Wohnung wurde vor Beginn der Vermietung einige Jahre privat genutzt.*
- *Kreditvertrag xxx wird getilgt.*
- *Kreditvertrag xxxx wird endfällig bedient.*
- *Zinssatz für CHF-Kredit wurde in der Prognoserechnung mit 4% angesetzt, der derzeitige Zinssatz beträgt 3,5% und die tatsächliche Zinsbelastung wird in den nächsten Jahren geringer ausfallen.*
- *Ab dem 11./12. Veranlagungsjahr wird es zu einem Überschuss der Einnahmen kommen."*

Mit Schriftsatz vom 13. August 2008 brachte das Finanzamt dem Bf. zur Kenntnis, dass auch hinsichtlich der 2007 erstmals geltend gemachten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb "Aquamarin, Tibetanische Energiearbeit" in Höhe von 8.286,99 € zu klären sei, ob überhaupt eine Einkunftsquelle vorliege. Da die betreffende Tätigkeit zudem offenbar durch die Gattin des Bf. ausgeübt werde, sei überdies die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen zu prüfen. Diesbezüglich sei anzumerken, dass die Finanzierung der Ausbildungskosten samt sämtlicher damit verbundener Reisespesen bei Fremdpersonal unüblich sei. Die Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes trotz Beschäftigung der Ehegattin und trotz Anmietung von Behandlungsräumen sei an Hand einer detaillierten Darlegung des Betriebskonzepts und einer Auflistung der bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt erzielten Einnahmen unter Vorlage der Belege nachzuweisen. Beizubringen sei weiters der Mietvertrag und - soweit vorhanden - Unterlagen über getroffene Werbemaßnahmen.

Mit Schreiben vom 22. September 2008 teilte der Bf. dem Finanzamt mit, er und seine Gattin würden sich bereits seit geraumer Zeit für die tibetische Lebensweise und insbesondere die tibetische Medizin interessieren. In zahlreichen Vorträgen und insbesondere bei Aufenthalten in Tibet, Nepal und Indien sei ein Grundwissen und eine Grundausbildung, also ein theoretischer Hintergrund und ein fundiertes Allgemeinwissen über die tibetische Medizin erworben worden (Ernährungsweise, Lebensweise, Ausgewogenheit, Regeneration, Meditation, etc.). Auf Grund dieses theoretischen Wissens um die Potentiale der tibetischen Medizin sei die Idee geboren worden, das Erfahrene und Erlernte auch kommerziell zu nutzen. Vor der Umsetzung dieses Vorhabens sei jedoch einerseits die geschäftliche Seite zu klären gewesen und andererseits habe

es der Aneignung des exakten und nutzbaren Wissens um die praktische Ausführung der tibetischen Heilbehandlungen bedurft.

Seiner Gattin sei das geschäftliche Risiko wegen ihres eingeschränkten betriebswirtschaftlichen Wissens und des Mangels an Risikokapital zu groß gewesen, weshalb er selbst die geschäftliche Durchführung übernommen habe. Seine Gattin habe aber über die erforderlichen zeitlichen Ressourcen für eine entsprechende Ausbildung verfügt, weshalb sie diesen Part übernommen habe. Sie habe während des aufrechten Dienstverhältnisses allerdings keine vollwertige Ausbildung in tibetischer Medizin erhalten, sondern lediglich ihr Wissen über tibetische Energiearbeit erweitert und vertieft sowie sich Kenntnisse über sanfte Massage bzw. den genauen Massageablauf unter bestimmten Erfordernissen angeeignet. Der Erwerb eines solchen letzten Schliffs in der Ausbildung sei durchaus üblich in der Arbeitswelt. Zahlreiche Betriebe würden ihren Dienstnehmern zu Tätigkeitsbeginn für die Ausübung der konkreten Arbeit eine auf deren Grundwissen aufbauende, notwendige zusätzliche und vertiefende Ausbildung finanzieren.

Dass die Tätigkeit insgesamt auf Gewinn ausgerichtet sei, werde dadurch verdeutlicht, dass - wie im Konzept vorgesehen - lediglich zu Beginn ein eigener Raum für die Ausübung der Massagetätigkeit angemietet worden sei. Nachdem sich diese Anmietung als nicht rentabel erwiesen habe, sei sie bereits im Oktober 2007 beendet worden. Ein schriftlicher Mietvertrag sei nicht abgeschlossen worden, es seien allerdings nachweislich Zahlungen an die dem Finanzamt namentlich bekannte, mit ihm bzw. seiner Gattin weder verwandte noch in einem sonstigen Naheverhältnis stehende Vermieterin geleistet worden.

Die Werbung für die Intensivierung des Geschäftes werde in lokalen Anzeigen geschaltet und durch Mundpropaganda verstärkt. Weiters bestünden Überlegungen - welche auch mit großer Wahrscheinlichkeit umgesetzt würden - auf einer Internetplattform (Interessensgemeinschaft für tibetische Medizin) aufzutreten. Das Angebot wäre dann einem größeren Kreis zugänglich, auch wenn die Kunden eher aus dem näheren Umgebungsbereich stammen würden (siehe dazu die beigelegten Kopien der Werbeeinschaltungen als Nachweis für Aktivitäten im Richtung der Ansprache eines größeren Zielpublikums).

Beigefügt seien weiters Belege über die Einnahmen des Jahres 2008 sowie eine Zusammenstellung der im Zeitraum 01.01.2008 bis 11.09.2008 erzielten Umsätze. Letztere hätten 3.395,00 € betragen, sodass eine Umsatzsteigerung gegenüber dem Jahr 2007 erkennbar sei. Bei Berücksichtigung des Wegfalls der Miete sei bei einem monatlichen Gehalt von ca. 200,00 € bereits eine klare Gewinnchance ersichtlich.

Gesamthaft sei daher hinsichtlich der betreffenden gewerblichen Tätigkeit mit nachhaltigen Gewinnen zu rechnen. Die Tätigkeit sei somit als fremdüblich und als Einkunftsquelle einzustufen.

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2009 wurden weder die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung noch die geltend gemachten negativen Einkünfte aus dem

Gewerbebetrieb "Tibetanische Energiearbeit" anerkannt. Begründend wurde betreffend der Vermietungstätigkeit ausgeführt, bei einem Vergleich mit der Prognoserechnung zeige sich, dass in den Jahren 2005 und 2006 offenbar nicht alle der Vermietung zuzurechnenden Kreditzinsen abgesetzt worden seien. Weiters sei das Mietausfall- und Leerstandsrisiko für den Zeitraum 2008 bis 2023 völlig unzureichend mit insgesamt 1.794,00 € angesetzt worden. Überdies sei eine jährliche Mietzinserhöhung von 2% angesichts der Vorjahresmieten unrealistisch. Als zu niedrig erachtet werde auch der Ansatz eines Instandsetzungs-/Instandhaltungsaufwandes von insgesamt 4.971,00 € für den Zeitraum 2004 bis 2023, zumal in nur 4 Jahren bereits ein Aufwand von 2.175,00 € angefallen sei. Anzusetzen seien des weiteren Kosten für die Erneuerung der Einrichtung nach 15-jähriger Nutzungsdauer. Ein negatives Gesamtergebnis ergebe sich jedenfalls schon bei Ansatz der tatsächlichen Zinsaufwendungen, von Mietausfall- und Leerstandskosten in Höhe von 5% der Einnahmen sowie Instandhaltungskosten von 6% der Gebäudeanschaffungskosten. Die Vermietung sei somit als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung zu beurteilen.

Betreffend der Einkünfte aus "Tibetanischer Energiearbeit" wurde ausgeführt, dass Einkünfte in steuerlicher Hinsicht demjenigen zuzurechnen seien, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Gegenständlich werde die Tätigkeit ausschließlich von der Gattin des Bf. ausgeübt, die sich auch die dafür notwendigen berufsspezifischen Kenntnisse angeeignet habe. Die Organisation, die Terminvereinbarung, die Zurverfügungstellung der erforderlichen Räume erfolge offenbar ebenfalls eigenverantwortlich durch die Gattin des Bw., die auch grundbücherliche Eigentümerin der als Gewerbestandort angegebenen Liegenschaft sei. Dass die Gattin des Bf. auch nach außen hin als Unternehmerin aufgetreten sei, ergebe sich aus einer Rechnung über ein Inserat im Gemeindeblatt. Aufgrund dieser Sachlage werde davon ausgegangen, dass die Gattin des Bf. als Unternehmerin eigenverantwortlich tätig geworden sei und kein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis vorliege. Eine Zurechnung der Einkünfte aus der von der Gattin der Bf. ausgeübten Tätigkeit an den Bf. sei nicht möglich. Eine Unterstützung der Gattin durch Zurverfügungstellung von Kapital und betriebswirtschaftlichem Know-How stelle im vorliegenden Umfang noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten dar, sondern könne als Erfüllung der allgemeinen ehelichen Beistandspflicht gewertet werden.

Die fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid vom 23. Jänner 2009 als auch gegen den am selben Tag erlassenen Anspruchszinsenbescheid. Beantragt wurde die Anerkennung der Vermietungstätigkeit als steuerliche Einkunftsquelle und die Berücksichtigung der daraus erzielten negativen Einkünfte in Höhe von -5.303,78 € bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte. Weiters wurde die Zurechnung der Einkünfte des Einzelunternehmens "tibetanische Energiearbeit" an den Bf. und die Berücksichtigung der daraus erzielten negativen Einkünfte in Höhe von -8.286,99 € bei der Ermittlung des

Gesamtbetrages der Einkünfte begehrt. Aufzuheben bzw. abzuändern sei überdies der Anspruchszinsenbescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts.

Begründend wurde hinsichtlich der vom Finanzamt als steuerlich unbeachtlich eingestuften Vermietungstätigkeit vorgebracht, die behördliche Annahme, wonach in den Jahren 2005 und 2006 nicht alle der Vermietung zuzurechnenden Kreditzinsen in der Prognoserechnung erfasst worden seien, sei vermutlich durch die Art der Darstellung der Zinsen in der Prognoserechnung verursacht worden. Die Zinsen könnten aus programmtechnischen Gründen nur mit einem einheitlichen Zinssatz für die gesamte Laufzeit eingegeben werden. In der Prognoserechnung sei der Zinssatz mit 4% p.a. angesetzt worden. Die sich daraus errechnenden jährlichen Zinsbeträge seien in der Zeile "Zinsen" dargestellt. Die tatsächlich angefallenen Zinsen lägen aber unter den errechneten Werten, da die Zinssätze weniger als 4% betragen hätten. Die Darstellung der richtigen Zinsbeträge habe daher eine Korrektur der Zinsbeträge erfordert. Diese Korrektur sei in der Zeile "Anpassung Zinsen" erfolgt.

Betreffend der Mietausfälle sei anzumerken, dass deren Höhe sich nach den im konkreten Fall zu erwartenden durchschnittlichen Ausfällen richte. Gegenständlich sollte es kaum zu Mietausfällen kommen, weil aufgrund der Gestaltung des Mietvertrages (Kündigungsfrist, Kautions) bei Kündigung eines Mieters mehr als drei Monate für die Suche eines neuen Mieters zur Verfügung stünden. Überdies sei die Nachfrage nach Wohnungen dieser Größenordnung in X derzeit und wohl auch zukünftig sehr hoch, sodass mit einer raschen Weitervermietung gerechnet werden könne. Der Ansatz von 5% der Einnahmen für das Mietausfallsrisiko - wie vom Finanzamt gefordert - werde jedenfalls als zu hoch erachtet. Diesbezüglich werde auf die einschlägige Rechtsprechung, nach der das Mietausfallsrisiko mit durchschnittlich jährlich 3% der Einnahmen zu berücksichtigen sei (z.B. UFS 19.6.2007, RV/0571-W/06), verwiesen, sowie darauf, dass die bislang tatsächlich eingetretenen Mietausfälle im Durchschnitt jährlich weniger als 3% der Einnahmen betragen haben.

Basis für den von der Behörde als unrealistisch eingestuften Ansatz einer jährlichen Mietzinserhöhung von 2% sei die Wertsicherungsklausel im Mietvertrag, die eine Anbindung an den Vorarlberger Lebenshaltungskostenindex vorsehe. Der Vorarlberger Lebenshaltungskostenindex 2000 weise für Dezember 2008 einen Wert von 118,3 auf; dies bedeute eine durchschnittliche Steigerung von 2,12%, weshalb ein Ansatz von 2% jedenfalls gerechtfertigt sei.

Hinsichtlich der vom Finanzamt als zu gering erachteten Höhe des in der Prognoserechnung angesetzten Instandsetzungs-/Instandhaltungsaufwandes werde angemerkt, dass der Großteil des bisher angefallenen Aufwandes auf Malerarbeiten entfalle (1.571,40 €). Zukünftig würden Malerarbeiten nicht mehr in diesem Ausmaß anfallen, weil das Ausmalen der Wohnung regelmäßig von den Mietern erledigt werde. Würden die Kosten für Malerarbeiten außer Betracht bleiben, entsprächen die angesetzten Instandhaltungskosten von 150,00 € (indexiert) dem Durchschnitt der letzten Jahre. Dieser

Wert werde auch als ausreichend betrachtet, zumal erfahrungsgemäß bei Vermietungen gerade in den ersten Jahren höhere Instandhaltungskosten anfielen.

Nicht nachvollziehbar sei der Einwand des Finanzamtes, wonach Kosten für die Erneuerung der Wohnungseinrichtung nach 15-jähriger Nutzungsdauer anzusetzen seien. Bei den dafür angesetzten Kosten handle es sich um die Bad- und Kücheneinrichtung, die zwecks leichter Vermietbarkeit des Mietgegenstandes für die neue Vermietung erstmalig angeschafft werden musste. Es sei nicht zu erwarten, dass nach 15 Jahren eine Erneuerung der Bad- und Kücheneinrichtung erfolgen werde. Sofern Mieter eine modernere Ausstattung wünschen, sei eine Anschaffung auf eigene Kosten erforderlich, da weder aus dem Mietvertrag noch aus gesetzlichen Bestimmungen weitergehende Pflichten des Vermieters ableitbar seien.

Die eingereichte Prognoserechnung sei aus heutiger Sicht allerdings insofern unrichtig, als im Bereich der Zinssätze wesentliche Veränderungen eingetreten seien. So seien die Zinssätze in den Kreditverträgen mit 0,75%-Punkten über der London Interbank Offered Rate (LIBOR) mit einer Laufzeit von 3 Monaten angegeben. In der Hochzinsphase der CHF-Kredite bis Ende 2008 wäre daher von einem Zinssatz von durchschnittlich 4% auszugehen gewesen. Nach dem derzeitigen LIBOR-Stand errechne sich ein Zinssatz von 1,25%, wobei nicht mit einem raschen Anstieg der Zinssätze zu rechnen sei.

Nach der vorgelegten Prognose errechne sich ein positiver Gesamtgewinn nach 17 Jahren. Bei Berücksichtigung der erwartungsgemäß in geringerem Ausmaß anfallenden Kreditzinsen sei wesentlich früher mit einem positiven Gesamtgewinn zu rechnen.

Betreffend der Einkünfte aus "Tibetanischer Energiearbeit" führte die steuerliche Vertretung des Bf. in der Berufung aus, der Bf. betätige sich seit dem Jahr 2007 als Einzelunternehmer auf diesem Gebiet und es sei auch eine ordnungsgemäße Gewerbeanmeldung erfolgt. Zutreffend sei die Feststellung im angefochtenen Bescheid, dass die Leistungen gegenüber Kunden in der Regel von der als Dienstnehmerin beschäftigten Gattin des Bf. erbracht würden und dass Ausbildungskosten vom Bf. getragen worden seien. Allerdings verrichte die Gattin des Bf. nicht sämtliche operative Tätigkeiten des Betriebes. Die hauptberufliche Tätigkeit des Bf. umfasse die Geschäftsführung, die Organisation, die Werbung und die Kundenakquisition. Dass sich der Bf. zur Ausführung betrieblicher Angelegenheiten einer anderen Person bediene, ändere nichts an der Tatsache, dass die Leistungserbringung durch den Bf. erfolge und er letztlich auch über die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen entscheide. An dieser Betrachtungsweise vermöge auch eine einzelne von der Gemeinde auf die Gattin des Bf. ausgestellte Rechnung nichts zu ändern. Es könne nicht Aufgabe des Finanzamtes sein, gegen den erklärten Willen der Parteien getroffene Vereinbarungen zu ignorieren und die Unternehmerrolle der Dienstnehmerin zuzuordnen. Dies wäre nur bei Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts möglich. Dass ein solcher zu verneinen sei, sei in der Vorhaltsbeantwortung ausführlich dargestellt worden. Somit seien die aus der Tätigkeit "Tibetanischer Energiearbeit" erzielten Einkünfte

aus Gewerbebetrieb dem Bf. zuzurechnen und bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte zu berücksichtigen.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen sei deshalb nicht gerechtfertigt, weil bei richtiger rechtlicher Beurteilung keine Abgabennachforderung bestünde, die als Grundlage für die Berechnung von Anspruchszinsen herangezogen werden könnte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2009 wurde die Berufung unter Wiedergabe der maßgeblichen Literatur zu Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO) mit der Begründung abgewiesen, in den Veranlagungsjahren 2004 bis 2007 seien aus der Vermietungstätigkeit Werbungskostenüberschüsse in Höhe von insgesamt -5.374,47 € erwirtschaftet worden. Die eingereichte Prognoserechnung, laut der in einem Prognosezeitraum von 20 Jahren mit einem Gesamteinnahmenüberschuss von 15.149,00 € zu rechnen sei, sei aus der Sicht der Abgabenbehörde nicht plausibel, weil zu optimistisch, an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei erstellt und weil nicht alle Mindestanforderungen erfüllt worden seien. So sei beim Mietzins eine durchschnittliche Auslastung zu kalkulieren (Mietausfall durch Mieterwechsel, Leerstehungen). Zu berücksichtigen sei die Mietausfallskomponente nach Erfahrungswerten mit ca. 3% bis 4% der Mietzinse. Darüber hinaus seien Kosten für Leerstehungen (zB Betriebskosten für zeitweise nicht vermietete Teile des Gebäudes) ausgabenseitig zu veranschlagen. Die Bandbreite dafür betrage erfahrungsgemäß 2% bis 5% der Mietzinse, wobei die individuelle Vermietbarkeit eine wesentliche Rolle spiele. Kalkulatorisch über den gesamten Prognosezeitraum von 20 Jahren in Ansatz zu bringen seien auch Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten. Hierbei sei abhängig vom Alter des Mietobjektes erfahrungsgemäß der Ansatz von 3% ( bei Neuerrichtungen) bis 30% der Anschaffungskosten als realistisch zu werten. Werde die vorgelegte Prognoserechnung um die zwingenden Komponenten des Mietausfallwagnisses (4%), des Leerstandsrisikos (3%) sowie der Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten (6%) ergänzt, ergäbe sich nach Ablauf von 20 Jahren kein Einnahmenüberschuss. Zu den Berufungsausführungen, wonach die in der Prognoserechnung zum Ansatz gebrachten Zinssätze von 4% realistischerweise nach unten zu korrigieren seien, sei anzumerken, dass bei Fremdwährungskrediten - wie gegenständlich - sowohl das Zinsrisiko als auch das Währungsrisiko und das Tilgungsträgersrisiko zu berücksichtigen seien. So könnten weder Höchststände beim Schweizer Franken noch weitere Verluste im Veranlagungsbereich nicht ausgeschlossen werden. Für eine seriöse Prognoserechnung seien daher jedenfalls Zinssätze heranzuziehen, die einem Bauspardarlehen entsprächen (Zinsobergrenze von 6%, kein Währungs- und auch kein Tilgungsträgersrisiko). Die vorgelegte Prognoserechnung sei gesamthaft somit als ungeeignet für den Nachweis der Ertragsfähigkeit zu erachten. Die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO habe nicht entkräftet werden können.

Hinsichtlich des Streitpunktes, wer Zurechnungssubjekt der Einkünfte aus "tibetanischer Energiearbeit" sei, wurde ausgeführt, das sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu

verweigern. Relevant sei in erster Linie die tatsächliche, nach außen hin in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung sei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe (VwGH 19.11.1998, 97/15/0001; VwGH 26.9.2000, 98/13/0070; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013). Einkünfte würden dem Steuersubjekt zugerechnet, das auf eigene Rechnung den Steuertatbestand aufgrund seiner Dispositionsfähigkeit durch Leistungserbringung am Markt erfülle. Zurechnung sei die persönliche Zurechnung zum Steuersubjekt. Entscheidend sei die Disposition (Verfüugungsmacht) über den Einsatz des Leistungspotenzials, also das wirtschaftliche Bewirken derjenigen Leistung, durch die der Steuertatbestand verwirklicht werde. Disposition über die Leistung sei die Nutzung von Marktschancen, das Anbieten oder auch Einstellen von Leistungen. Die Zurechnung der Einkünfte erfolge gleichzeitig mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes durch den Steuerpflichtigen.

Einkünfte aus Leistungen (energetische Behandlungen) seien grundsätzlich derjenigen Person zuzurechnen, die die Tätigkeit eigenverantwortlich ausübe, und das auch dann, wenn sie sich eines "Geschäftsführers" bediene, der gegenüber den Behörden als Gewerbeinhaber auftrete. Wie in der Berufung ausgeführt werde, würden die Leistungen an Kunden in der Regel von der Gattin des Bf. erbracht. Unzweifelhaft sei, dass auch nur sie über die einschlägige fachliche Ausbildung verfüge. Auch Terminvereinbarungen und Organisation seien ausschließlich von der Gattin des Bf. wahrgenommen worden. Sämtliche vorgelegten, das Jahr 2008 betreffenden Belege zeigten, dass keine einzige Behandlung vom Bf. vorgenommen worden sei.

Soweit der Bf. vorbringe, er übe operative Betriebstätigkeiten, wie die Geschäftsführung, die Organisation, die Werbung und die Kundenakquisition aus, sei ihm entgegenzuhalten, dass bei Tätigkeiten, die zu Erlösen in Höhe von 2.346,00 € (2007) führten, die Aufteilung in eine Geschäftsführung und in ein Dienstverhältnis im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur einem Fremdvergleich nicht standhielte und nur für Zwecke der Steueroptimierung von Bedeutung sein könne.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid sei abzuweisen, weil solche Bescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden seien. Erweise sich der Stammafgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und werde er entsprechend abgeändert, so werde diesem Umstand mit einem an dem Abänderungsbescheid gebunden Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es erfolge somit keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern es ergehe ein weiterer Zinsenbescheid.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde das Berufungsbegehren aufrecht erhalten. Ergänzend wurde Folgendes vorgebracht:

- Vermietungstätigkeit

Dem Einwand, die Prognoserechnung enthalte nicht alle Mindestanforderungen, werde entgegengehalten, dass keineswegs versucht worden sei, das Ergebnis durch den Ansatz unrealistischer Werte zu verzerren. Grundlage für die Erstellung dieser Prognoserechnung



seien allgemeine wirtschaftliche Erwartungen gewesen und auch die individuellen Gegebenheiten des gegenständlichen Objektes. So wurde von der Abgabenbehörde hinsichtlich der zu berücksichtigenden Mietausfallkomponente und der Leerstandskosten zwar zugestanden, dass auch auf die individuelle Vermietbarkeit abzustellen sei, auf die dazu getätigten Ausführungen des Bf. sei jedoch nicht eingegangen worden. Daher werde nochmals betont, dass im vorliegenden Fall selbst bei Kündigung des Mietvertrages von einer nahezu durchgehenden Vermietung ausgegangen werden könne, weil aufgrund der Mietgestaltung ausreichend Zeit für die Suche nach einem neuen Mieter verbleibe. Überdies bestehe eine sehr hohe Nachfrage nach Wohnungen in dieser bevorzugten Lage in X und diese Nachfrage werde erwartungsgemäß noch steigen.

Nicht nachvollzogen werden könne zudem, weshalb die Abgabenbehörde die in der Prognoserechnung angesetzten Mietzinserhöhungen von 2% jährlich als unrealistisch beurteile. Denn wie bereits dargelegt worden sei, sei die Bindung an den Vorarlberger Lebenshaltungskostenindex, dessen jährliche Steigerung seit dem Jahr 2000 ca. 2,12% betrage, vertraglich fixiert worden.

Weiters würden die laut Abgabenbehörde zu berücksichtigenden Instandhaltungs-/ Instandsetzungskosten von jährlich 6% der Anschaffungskosten über einen Zeitraum von 20 Jahren als zu hoch erachtet. Denn in absoluten Zahlen wären diese Kosten mit jährlich beinahe 600,00 € zu veranschlagen. Im Unterschied dazu würden sich die in der Prognoserechnung des Bf. angesetzten Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten aus den diesbezüglich in den letzten Jahren angefallenen Kosten ableiten. Da in den nächsten Jahren nicht mit einem starken Anwachsen dieser Kosten zu rechnen sei, sei der Ansatz in der Prognoserechnung sachlich begründet. In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, dass in den vom Mieter getragenen Betriebskosten auch ein Reparaturfondsanteil enthalten sei, welcher erfahrungsgemäß in den ersten 20-30 Jahren die anfallenden Reparaturen und Instandhaltungen decke.

Gänzlich unverständlich seien die Ausführungen der Abgabenbehörde bezüglich der in der Prognoserechnung zum Ansatz zu bringenden Zinssätze. Bei der Vermietung würden Einkünfte nach § 28 EStG 1988 erzielt. Bei diesen außerbetrieblichen Einkünften sei es nicht möglich, Kursverluste oder Verluste aus der Veranlagung eines verwendeten Tilgungsträgers als Werbungskosten anzusetzen. Daher seien auch bei Fremdwährungskrediten weder das Währungsrisiko noch das Tilgungsträgerrisiko zu berücksichtigen. Der Bf. plane auch keine Umschuldung in ein Bauspardarlehen. Ein solche Umschuldung wäre auch wirtschaftlich nicht sinnvoll. Zum Zinsrisiko der CHF-Kredite sei anzumerken, dass die Zinssätze dieser Kredite regelmäßig unter denen eines Bauspardarlehens lägen. Auch sei in der Prognoserechnung nicht der derzeit niedrige Zinssatz von ca. 1,25% herangezogen worden, sondern ein prognostizierter Durchschnittszinssatz von 3%. Da mit einem raschen Anstieg der Zinssätze aufgrund der derzeitigen wirtschaftlichen Lage nicht zu rechnen sei, handle es sich bei dem für die Prognoserechnung herangezogenen Zinssatz um einen durchaus vorsichtig ausgewählten Wert. Selbst wenn in späteren Jahren wieder höhere Zinssätze

bestehen würden, hätte dies keine gravierende Auswirkung auf das Ergebnis der Prognoserechnung, weil zwischenzeitig laufend eine Kapitaltilgung erfolgt sei und deshalb die Bemessungsgrundlage für die Zinsen niedriger sei.

Da in der ersten Prognoserechnung aus programmtechnischen Gründen die Darstellung der Zinsen schwer nachvollziehbar gewesen sei, sei eine überarbeitete Prognoserechnung erstellt und beigelegt worden. In dieser seien die in den Jahren 2004 bis 2007 tatsächlich angefallenen Zinsen zum Ansatz gebracht worden. Für die Folgejahre seien Zinsen von 3% angesetzt worden.

- Tibetische Energiearbeit

Hinsichtlich der aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte sei anzumerken, dass in den folgenden Jahren höhere Erlöse erwartet würden und sich die Tätigkeit des Bf. auch nicht auf allgemeine Geschäftsführungsaufgaben beschränke. So sei der Bf. bei der Suche nach neuen Kunden aktiv tätig. Er versuche durch unterschiedliche Maßnahmen (Werbung, Mundpropaganda, Zeitungsinserate), sein neues Unternehmen bekannt zu machen und eine größere Anzahl von Aufträgen zu erhalten. Ohne die Tätigkeit des Bf. wäre die Leistungserbringung durch die Dienstnehmerin nicht möglich, da neben der eigentlichen Behandlung weitere Tätigkeiten wie die Preisgestaltung und die Rechnungserstellung zur unternehmerischen Leistung gehörten. Der Bf. sei als Kaufmann in diesen Bereichen versiert und die Verwaltung eines solchen Unternehmens stelle für ihn kein Problem dar.

Für die Zurechnung der Einkünfte sei vor allem von Bedeutung, wer das Unternehmerrisiko trage. Der Bf. trage sämtliche mit der tibetischen Energiearbeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen und hafte Dritten gegenüber für die Verbindlichkeiten des Betriebes. Er entscheide auch allein darüber, ob Leistungen an potenzielle Kunden erbracht würden oder ob diese Leistungserbringung verweigert werde.

Dass Terminvereinbarungen zwischen der Dienstnehmerin und Kunden geschlossen würden, entspreche den üblichen Gegebenheiten im wirtschaftlichen Verkehr. Auch verfüge nicht nur die Dienstnehmerin über eine einschlägige fachliche Ausbildung, auch dem Bf. sei der Bereich der tibetischen Energiearbeit geläufig. Der Bf. und seine Gattin hätten sich bereits vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit mit dieser Thematik beschäftigt. Bei der Ausbildung der Gattin des Bf. habe es sich lediglich um eine tiefer gehende Spezialisierung gehandelt, zwecks Verbesserung der Qualität der gegenüber den Kunden erbrachten Leistungen.

Der Bf. trete im wirtschaftlichen Verkehr als Unternehmer und gegenüber seiner Gattin als Dienstgeber auf. Diese gewählte Vertragsgestaltung sei der Besteuerung so lange zugrunde zu legen, als sie nicht als Gestaltungsmissbrauch angesehen werden könne. Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts sei anzunehmen, wenn ein zivilrechtlich zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten werde und dies in der Absicht geschehe, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern. Eine ungewöhnliche Gestaltung

sei allerdings dann kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO, wenn diese durch außersteuerliche Gründe gerechtfertigt werden könne. Im vorliegenden Fall könne ein Missbrauch schon deshalb nicht vorliegen, weil die vertragliche Gestaltung an sich nicht ungewöhnlich sei. Es komme sehr häufig vor, dass Personen aus dem Familienkreis als Dienstnehmer beschäftigt würden. Auch wenn Dienstnehmer, wie gegenständlich, über eine Ausbildung verfügten, auf Grund derer sie selbst einen gleichartigen Betrieb eröffnen könnten, könne daraus noch keine Unternehmereigenschaft abgeleitet werden.

Gesamthaft seien die Einkünfte aus tibetischer Energiearbeit deshalb dem Bf. zuzurechnen, weil er das Unternehmerrisiko trage und die Leistungserbringung in seinem Namen und auf seine Rechnung erfolge.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Vorauszuschicken ist, dass der unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst wurde. 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 im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **1. Steuerliche Relevanz der Vermietungstätigkeit**

Strittig ist im konkreten Fall, ob die Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhabereibetätigung oder als ertragsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist und folglich die erklärten Einkünfte außer Ansatz zu bleiben haben oder nicht.

Gegenständlich ist für die Streitjahre die Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 und BGBl II 1999/15 (in der Folge: LVO) maßgebend. Diese unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 leg. cit.). Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Außer Streit steht, dass es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 leg. cit. handelt. Die Annahme von Liebhaberei kann daher nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO nur ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss 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. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt ein

solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshof obliegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes nicht der Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen, der die Liebhabereivermutung schlüssig und nachvollziehbar anhand einer Prognoserechnung zu widerlegen hat (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die Ertragsprognose ist auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten zu erstellen und muss die folgenden Mindestanforderungen erfüllen: Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung, Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum, Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen, Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände sowie vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Ein Vergleich der prognostizierten Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüsse (maßgeblich sind jene Werte, die in der zeitgleich mit dem Vorlageantrag eingereichten, überarbeiteten Prognoserechnung ausgewiesen sind) mit den laut Erklärungen tatsächlich erzielten Einnahmen bzw. tatsächlich angefallenen Kosten zeigt folgendes Bild:

	Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüsse lt. Prognoserechnung	tatsächliche Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüsse
2004	-1.736,00 €	-1.736,23 €
2005	1.832,00 €	1.832,19 €
2006	-166,00 €	-166,65 €
2007	-5.304,00 €	-5.303,78 €
2008	-963,00 €	-2.198,77 €
2009	-909,00 €	2.090,83 €
2010	-614,00 €	1.796,46 €
2011	-311,00 €	-67,01 €
2012	0.00 €	2.636,50 €
2013	318,00 €	-2.694,31 €
2014	867,00 €	3.599,24 €
Jahresergebnisse kumuliert	-6.986,00 €	-211,53 €

Aus der obigen Gegenüberstellung ist zu ersehen, dass der Bf. für den Zeitraum 2004 bis 2014 einen Gesamtverlust von 6.986,00 € prognostiziert hat, während der tatsächlich in diesem Zeitraum erzielte Gesamtverlust - insbesondere aufgrund der realiter niedrigeren Fremdfinanzierungskosten - lediglich 211,53 € betrug. Angesichts der bisher erklärten Einkünfte aus der gegenständlichen Vermietungstätigkeit kommt das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass ein Gesamtüberschuss sogar wesentlich früher als vom Bf. prognostiziert und damit jedenfalls innerhalb von 20 Jahren ab Beginn der Vermietungstätigkeit zu erwarten ist und die Vermietungstätigkeit daher als objektiv ertragsfähig zu beurteilen ist. Rechtlich folgt daraus die Anerkennung der Vermietung der Eigentumswohnung als ertragsteuerlich relevante Betätigung, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben ist.

## 2. Tibetische Energiearbeit

Strittig ist, ob die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb "Tibetische Energiearbeit" dem Bf. oder seiner Gattin zuzurechnen sind. In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu klären, ob der zwischen dem Bf. und seiner Gattin abgeschlossene Dienstvertrag steuerlich anzuerkennen ist.

Als Sachverhalt steht fest, dass der Bf. seit 29.03.2007 über eine Gewerbeberechtigung zur Ausübung des freien Gewerbes *„Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit - mittels der Methode von Dr. Bach, - mittels Biofeedback oder Bioresonanz, - mittels Auswahl von Farben, - mittels Auswahl von Düften, - mittels Auswahl von Lichtquellen, - mittels Auswahl von Aromastoffen, - mittels Auswahl von Edelsteinen, - mittels Auswahl von Musik, - unter Anwendung kinesiologischer Methoden, - mittels Interpretation der Aura, - mittels Magnetfeldanwendung, - durch sanfte Berührung des Körpers bzw. gezieltes Auflegen der Hände an bestimmten Körperstellen, - mittels Cranio Sacral Balancing, - durch Berücksichtigung bioenergetischer, geobiologischer, elektrobiologischer, baubiologischer und geomantischer Gesichtspunkte, durch Berücksichtigung der Auswirkungen der energetischen Geometrie und Lichtphysik, - mittels Feng Shui, Zen, Vastu bzw. anderer lebensraumrelevanter Aspekte verschiedener Epochen und Kulturen, - mittels Numerologie, - mittels Wassersuche sowie radiästhetischen Untersuchungen mit Rute, Pendel etc, - mittels Wahrnehmung raumenergetischer Phänomene mit und ohne Geräteunterstützung, - durch Berücksichtigung von Planetenkonstellationen und lunaren Energien“* (siehe dazu die Bundeseinheitliche Liste der freien Gewerbe auf der Homepage [www.bmwf.gv.at](http://www.bmwf.gv.at)) verfügt. Unter einem freien Gewerbe sind nach der GewO 1994 Tätigkeiten zu verstehen, für deren Ausübung im Unterschied zu reglementierten Gewerben kein Befähigungsnachweis erforderlich ist.

Die Eröffnung des Gewerbebetriebes wurde dem zuständigen Finanzamt mit 02.04.2007 bekannt gegeben, als Tätigkeitsbeginn wurde der 01.03.2007 angeführt.

Die "Tibetische Energiearbeit" als solche wird von der Gattin des Bf. erbracht, die laut Akten im Streitjahr 2007 eine entsprechende Ausbildung absolviert hat und die als

Dienstnehmerin im Gewerbebetrieb ihres Gatten beschäftigt ist. Dem Bf. obliegt nach seinen Angaben die Geschäftsführung (Preisgestaltung und Rechnungserstellung), die Organisation, die Werbung (Zeitungsinserate und Mundpropaganda) und die Kundenakquisition. Zudem hat der Bf. das für die Ausübung der Tätigkeit erforderliche Kapital zur Verfügung gestellt.

Aus den Akten ist zu ersehen, dass im Zeitraum 2007 bis 2014 die folgenden Betriebseinnahmen erzielt wurden und die folgenden Betriebsausgaben angefallen sind:

	2007	2008	2009	2010
Erlöse ohne § 109a	2.346,00 €	5.150,00 €	4.575,00 €	5.385,00 €
Personalaufwand	-2.133,34 €	-2.832,93 €	-3.027,58 €	-3.117,07 €
AfA Anlagevermögen	-232,25 €	-314,75 €	-314,75 €	-314,75 €
Reise- und Fahrtspesen	-1.704,40 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Miet-/Pachtaufwand, Leasing	-1.060,00 €	-39,00 €	0,00 €	0,00 €
Werbe-/ Repräsentationsaufwendungen	-90,91 €	-61,97 €	0,00 €	-193,76 €
übrige Aufwendungen	-5.412,09 €	-1.742,25 €	-466,53 €	-462,70 €
	-8.286,99 €	159,10 €	766,14 €	1.296,72 €

	2011	2012	2013	2014
Erlöse ohne § 109a	4.040,00 €	6.130,00 €	6.435,00 €	5.205,00 €
Personalaufwand	-3.115,27 €	-3.118,24 €	-3.118,24 €	-3.118,24 €
AfA Anlagevermögen	-82,49 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Zinsen, etc.	-19,44 €	-18,78 €	-48,90 €	-2,54 €
Grundfreibetrag	-46,56 €	-328,24 €	-373,27 €	-196,08 €
übrige Aufwendungen	-464,64 €	-468,05 €	3-96,59 €	-575,88 €
	311,60 €	2.196,69 €	2.498,00 €	1.312,26 €

Rechtlich ist zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auszuführen, dass diese wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - bestimmten Anforderungen genügen müssen, um steuerlich beachtlich zu sein. Hintergrund für diese "wirtschaftliche" Betrachtungsweise ist die Verhinderung einer willkürlichen Herbeiführung steuerrechtlicher Wirkungen zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller und der Umstand, dass der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen

steuerlich relevanten Bereich entgegengewirkt werden soll (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; UFS 13.9.2005, RV/0059-F/05; UFS 12.10.2009, RV/0539-S/09; Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 158ff). Zu den nahen Angehörigen gehören jedenfalls die Ehegatten (§ 25 BAO).

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfahren dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe dazu VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Wie aus den obigen Ausführungen zu entnehmen ist, stellt das Finanzamt weder den Bestand eines Dienstvertrages in Abrede, noch wird den Vertragspartnern mangelnde Publizität bzw. ein unklarer Inhalt vorgehalten. Allerdings wird der Abschluss des Dienstvertrages deshalb als nicht fremdüblich betrachtet, weil nur die Dienstnehmerin - also die Gattin des Bf. - über eine entsprechende Ausbildung zur Erbringung energetischer Behandlungen verfügt und deshalb auch als einzige diese Behandlungen durchführt und darüber hinaus die Terminvereinbarungen wahrnimmt. Aus der Sicht des Finanzamtes würde daher eine dem Bf. fremd gegenüber stehende Person die Tätigkeit eigenverantwortlich ausüben, also selbst als Unternehmer auftreten.

Die Argumente des Finanzamtes zur fehlenden Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses werden vom BFG deshalb nicht geteilt, weil eine einschlägige fachliche Ausbildung zur Erbringung energetischer Behandlungen zwar zweckmäßig sein wird; da es sich dabei - wie obig ausgeführt - um ein freies Gewerbe handelt, ist eine solche Ausbildung jedoch keine Voraussetzung für die Leistungserbringung. Zudem verfügt auch der Bf. nach seinen unwidersprochen gebliebenen Darlegungen über ein fundiertes, wenn auch eher theoretisches Wissen über tibetische Medizin. Hinzu kommt, dass der Bf. ebenfalls operativ tätig ist, indem er die Aufgabengebiete Werbung, Kundenakquisition, Preisgestaltung und das Belegwesen wahrnimmt.

Kein Indiz für die Fremdunüblichkeit des Dienstverhältnisses stellt nach Auffassung des BFG zudem der insgesamt eher geringe Umfang der gewerblichen Tätigkeit dar (siehe dazu die dargestellten Umsätze). Allerdings wäre dann von einer Fremdunüblichkeit des Dienstverhältnisses auszugehen, wenn die Tätigkeiten des Bf. als bloße unterstützende Hilfstätigkeiten gewertet würden, wenn also die gesamten, im Beschwerdefall erzielten Umsätze beinahe ausschließlich auf die Arbeitsleistungen der Gattin des Bf. zurückzuführen wären. Eine solche Annahme ist aber im Beschwerdefall deshalb nicht zulässig, weil als Hilfstätigkeiten beispielsweise Schreibarbeiten, Reinigungsarbeiten, Telefondienst, Terminvereinbarungen, etc. einzustufen sind (Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 166/12), nicht aber Tätigkeiten in den Bereichen „Kundenakquisition“ und „Werbung“.

Für die Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses spricht zudem, dass die Anerkennung dieser vertraglich gestalteten Leistungsbeziehung für den Bf. lediglich im Streitjahr steuermindernde Auswirkungen hat. Denn nur in diesem Jahr wurden negative Einkünfte

aus der betreffenden Gewerbetätigkeit erzielt, die mit den sonstigen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, während in den Folgejahren ausschließlich Gewinne erklärt wurden.

Das BFG kommt daher zum Ergebnis, dass der Dienstvertrag steuerlich anzuerkennen ist.

Da auch an der Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Gewerbetätigkeit keine Zweifel bestehen, weil dem Verlust in Höhe von 8.286,99 € im Streitjahr Gewinne in Höhe von insgesamt 8.540,51 € in den Jahren 2008 bis 2014 gegenüberstehen, war der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben.

### 3. Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus Aufhebungen von Abgabenbescheiden, Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt, auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Die gegen den Anspruchszinsenbescheid 2007 eingebrachten Einwendungen beschränken sich darauf, dass bei richtiger rechtlicher Beurteilung keine Abgabennachforderung bestünde, die als Grundlage für die Berechnung von Anspruchszinsen herangezogen werden könnte.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, ist ein Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Stammabgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist ein Abgabenzinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der ihm zugrunde liegende Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid - wie gegenständlich - nachträglich als rechtswidrig und wird er deshalb entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht also ein weiterer Zinsenbescheid, d.h. es erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 205 Tz 34).

### 4. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision



Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Sowohl bei der Frage, ob die Vermietung einer Eigentumswohnung als Liebhabereibetätigung oder als ertragsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist, als auch bei der Prüfung, welchem Steuersubjekt die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb "Tibetische Energiearbeit" zuzurechnen sind, folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher in diesen Punkten nicht berührt, weshalb diesbezüglich eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Auch die Voraussetzungen in Bezug auf die Regelungstechnik des § 205 BAO betreffend die Vorschreibung von Anspruchszinsen sind durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Einer (ordentlichen) Revision zugängliche Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen sich daher nicht.

Gesamthaft war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Februar 2016