

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Rubatscher Steuer- u. Wirtschaftspr. GmbH, Anichstraße 24, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des FA Spittal Villach vom 31.10.2012 betreffend Nichtveranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2009 bis 2011:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2009 bis 2011 wird Folge gegeben.

Der Spruch wird wie folgt geändert:

Eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 2009 bis 2011 findet statt.

Die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 ergehen endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2009 bis 2011:

a. Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2009:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2009 wird Folge gegeben.

Der Spruch wird wie folgt abgeändert:

Eine Veranlagung zur Einkommensteuer 2009 findet statt.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 ergeht endgültig.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2009 ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

b. Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2010 und 2011:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2010 und 2011 wird teilweise Folge gegeben.

Der Spruch wird wie folgt abgeändert:

Eine Veranlagung zur Einkommensteuer 2010 und 2011 findet statt.

Die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 ergehen endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Bf. hat mit Kaufvertrag vom 30.01.2009 von der Bauträger GmbH 83+12/6480 Anteile, bestehend aus dem Apartment Top 1 (Anm.: Top-Nr. wurde umbenannt) samt Kellerabteil und Garageneinzelbox in der Apartmenthausanlage um € 425.006,40 inklusive Mehrwertsteuer erworben. Die Finanzierung erfolgte ohne Fremdkapital. Weiters erwarb er die Einrichtung des Appartements.

Der Bf. schloss als Auftraggeber mit der Hotel(GmbH) (in weiterer Folge "Hotel (GmbH) ") als Auftragnehmerin am 30.01.2009 einen **AUFTRAGSVERTRAG** ab:

„1.) Präambel

Der Auftraggeber beabsichtigt das in seinem Eigentum befindliche Apartment Top Nr. 1 zu jenen Zeiten, in denen er selbst oder von ihm eingeladenen Personen das Apartment nicht nutzen können, an zahlende Dritte zu vermieten.

2. Definitionen

...Mieter: Zahlende Gäste, welche das Apartment während der vom Auftraggeber vorgegebenen Vermietzeiten mieten.

Mietzins: Der Preis, zu dem das Apartment den Mietern für die Dauer ihres Aufenthaltes vermietet wird.

Vermietzeiten: Die vom Auftraggeber an den Auftragnehmer bekannt zu gegebenen Zeiten, in denen das Apartment an Mieter vermietet werden soll.

Wirksamkeitstag: Der Tag, an dem der Auftragsvertrag von den Parteien dieses Vertrages unterzeichnet wird.

3. Vertragsgegenstand

3.1. Der Auftragnehmer wird vom Auftraggeber mit der Vermietung des Apartments an potentielle Mieter sowie mit der Vornahme von Reinigungsarbeiten im Zusammenhang mit dem vertragsgegenständlichen Apartment beauftragt. Der Auftragnehmer hat in Erfüllung

dieses Auftragsvertrages sämtliche Mietverträge mit künftigen Mietern im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers abzuschließen.

3.2. Festgehalten wird, dass der Auftraggeber ausschließlich den Auftragnehmer mit der Vermietung des Apartments beauftragt hat und für die Dauer dieses Vertrages keine weiteren Auftragnehmer mit der Vermietung des Apartments beauftragen wird und der Auftraggeber selbst keine gewerbsmäßige Vermietung des Apartments vornehmen wird.

3.3 Der Auftragnehmer schuldet dem Auftraggeber gegenüber bei Erbringung seiner Leistungen keinen Erfolg. Bei der Ausübung seiner Tätigkeit nimmt der Auftragnehmer die Interessen des Auftraggebers mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers wahr.

3.4. Der Auftragnehmer ist berechtigt, für die Erfüllung der in diesem Vertrag festgelegten Aufgaben und Pflichten einen oder mehrere Unterbeauftragte heranzuziehen.

4. Rechte und Pflichten des Auftraggebers und Auftragnehmers

4.1. Der Auftraggeber hat dem Auftragnehmer die Vermietzeiten saisonweise schriftlich bekannt zu geben. Die Bekanntgabe für die Sommersaison ...

4.2. Während der vom Auftraggeber angezeigten Vermietzeiten wird sich der Auftragnehmer nach seinen Möglichkeiten und Fähigkeiten um die Vermietung des Apartments bemühen.

4.3. Sollte der Auftraggeber die Eigennutzung des Apartments während der von ihm gemäß Punkt 4.1. dem Auftragnehmer angezeigten Vermietzeiten beabsichtigen, so hat er dies dem Auftragnehmer schriftlich bekannt zu geben. Der Auftragnehmer wird das Apartment für die ihm bekannt gegebene Dauer der Eigennutzung durch den Auftraggeber - sofern nicht bereits eine Vermietung an Mieter oder eine Reservierung zugunsten potentieller Mieter erfolgt ist - nicht vermieten.

4.4. Der Auftraggeber erhält vom Auftragnehmer jeweils zum Ende eines Kalendervierteljahres eine Aufstellung über die tatsächliche Vermietung seines Apartments sowie die dazugehörige Abrechnung zur Einsichtnahme.

4.5. Der Auftragnehmer ist ausschließlich berechtigt, Verträge über die Vermietung dieses Apartments abzuschließen.

4.6. Im Fall einer Doppelvergabe des Apartments aufgrund eines Verschuldens des Auftraggebers, der das Apartment während der Vermietzeiten Gästen überlässt, geht die vom Auftragnehmer vorgenommene Vermietung vor, sofern diese im Einklang mit den Bestimmungen dieses Auftragsvertrages vorgenommen wurde.

4.7. Den Auftragnehmer trifft im Zusammenhang mit der Auswahl der Mieter keine Auswahlverschuldungshaftung.

4.8. Der Auftragnehmer hat den Mietern des Apartments die jeweils für die Mietdauer zu bezahlenden Mietzinse in Rechnung zu stellen.

4.9. Sollten die den Mietern verrechneten Mietzinse nicht oder nicht vollständig dem Auftragnehmer bezahlt werden, so hat der Auftragnehmer dem Auftraggeber den ihm entstandenen Mietzinsausfall abzüglich der fiktiven Provisionen zu ersetzen.

4.10. Der Auftragnehmer hat die von ihm vollständig vereinnahmten Mietzinse nach Abzug der gesetzlichen Mehrwertsteuer und seiner in Punkt 6. genannten Provision zum Ende jedes Kalendervierteljahres an den Auftraggeber auf dessen Konto bei der (Angabe der Bank) Bank, BLZ, Konto Nr., zu überweisen und darüber eine Gutschrift auszustellen.

4.11. Für den Fall, dass Mieter von dem mit dem Auftragnehmer abgeschlossenen Mietvertrag innerhalb der ihnen vom Auftragnehmer eingeräumten Fristen vom Vertrag zurücktreten (Stornierung der Buchung), ist der Auftragnehmer berechtigt, von diesen Mietern eine sogenannte Stornierungsgebühr einzuheben. Für den Fall, dass vom Auftragnehmer vereinnahmte und an den Auftraggeber bereits ausbezahlte Mietzinse an den Mieter, etwa auf Grund eines berechtigten Rücktrittes des Mieters (ohne Anfall einer Stornogebühr) rück zu überweisen sind, ist der Auftragnehmer berechtigt, diese Mietzinse vom Auftraggeber rückzufordern bzw. diese direkt von den laufenden sonstigen vereinnahmten Mietzinsen in Abzug zu bringen.

4.12. Der Auftraggeber stimmt zu, dass die von Mietern eingehobene Stornierungsgebühr dem Auftragnehmer zur Gänze als Ersatz für die von ihm getätigten Aufwendungen, wie etwa Werbeeinschaltungen in diversen Medien, zusteht.

4.13. Der Auftraggeber stimmt zu, dass der Auftragnehmer oder die von ihm herangezogenen Unterbeauftragten die ihnen aufgrund ihrer in diesem Vertrag festgelegten Tätigkeiten bekannt gewordenen Daten der Mieter speichern sowie automationsunterstützt verarbeiten.

4.14. Der Auftraggeber stellt dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten unentgeltlich Fotos über die Ausstattung und Räumlichkeiten des Apartments zwecks Durchführung ihrer Tätigkeit zur Verfügung. Darüber hinaus räumt der Auftraggeber dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten das Recht ein, selbst Fotos vom Apartment herzustellen und diese im Sinne des ersten Satzes dieser Bestimmung zu verwenden.

4.15. Der Auftraggeber stimmt zu, dass der Auftragnehmer sowie die von ihm herangezogenen Unterbeauftragten im Hinblick auf die Vermietung des Apartments berechtigt sind, Werbeeinschaltungen in Zeitungen oder anderen Medien vorzunehmen, in welchen der Auftragnehmer sowie die Unterbeauftragten sowohl die ihnen vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Fotos als auch die von ihnen selbst vom Apartment angefertigten Fotos veröffentlichen dürfen.

5. Hauptpunkte des abzuschließenden Mietvertrages

5.1. Auftraggeber und Auftragnehmer stimmen zu, dass das Apartment aufgrund des vom Auftragnehmer jeweils vor Beginn einer Saison festzusetzenden Listenpreises an potentielle Mieter vermietet wird.

5.2. Der Auftraggeber räumt dem Auftragnehmer das Recht ein, künftigen Mietern Nachlässe von den Listenpreisen zu gewähren. Die Höhe der zu gewährenden Nachlässe steht im freien Ermessen des Auftragnehmers.

5.3. Der Auftragnehmer wird dem Auftraggeber rechtzeitig vor Beginn der Sommer- bzw. der Wintersaison den Listenpreis samt Ausweis der darin enthaltenen gesetzlichen Umsatzsteuer schriftlich an die in diesem Vertrag angegebene Adresse bekanntgeben.

5.4. Der Auftragnehmer ist berechtigt, den einzelnen Mietern das Apartment höchstens für einen Zeitraum von 3 Monaten zu überlassen.

6. Provision

6.1. Der Auftragnehmer erwirbt einen Anspruch auf Provisionen in Bezug auf alle Mietverträge, die während der Vertragsdauer abgeschlossen wurden erst im Zeitpunkt des Einlangens des Mietzinses beim Auftragnehmer.

6.2. Für Mietverträge, die nach Beendigung dieses Vertrages abgeschlossen werden, steht dem Auftragnehmer keine Provision zu.

6.3. Der Auftraggeber verpflichtet sich, dem Auftragnehmer im Fall des Abschlusses von Mietverträgen mit Mietern eine Provision in Höhe von 50% der Nettolistenpreise (=Listenpreis abzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer) zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer (im Fall der Umsatzsteuroption) zu bezahlen.

6.4. Die Gewährung von Nachlässen auf den Nettolistenpreis durch den Auftragnehmer geht ausschließlich zu Lasten des Provisionsanspruchs des Auftragnehmers.

6.5. Gemäß Punkt 4.10. ist der Auftragnehmer berechtigt, die ihm zustehende Provision zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von den an ihn zu bezahlenden Nettomieteinnahmen direkt in Abzug zu bringen.

7. Beginn und Dauer

7.1. Der Vertrag tritt mit dem Wirksamkeitstag in Geltung und wird auf die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen.

7.2. Der Vertrag kann von jeder Partei dieses Vertrages unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten zum Ende eines jeden Vertragsjahres schriftlich gekündigt werden. Die Kündigung hat auf bereits abgeschlossene Mietverträge bzw. Reservierungen keinerlei Auswirkung.

7.3. Für den Fall, dass keine Partei dieses Vertrages von ihrem Kündigungsrecht gemäß Punkt 7.2. Gebrauch macht, verlängert sich der Vertrag automatisch um jeweils ein weiteres Jahr.

8. Haftung des Auftragnehmers

8.1. Der Auftraggeber hat dafür Sorge zu tragen, dass das Apartment zu den Vermietzeiten vollständig geräumt von persönlichen Gegenständen zur Verfügung gestellt wird. Der Auftragnehmer haftet nicht für Schäden, die etwa durch Diebstahl, Brand oder Immissionen am Apartment selbst, den vom Auftraggeber eingebrachten Gegenständen oder Wertsachen, gleichgültig welcher Art oder Ursache diese Einwirkungen sind, entstehen.

8.2. Der Auftraggeber ist verpflichtet für sein Apartment eine adäquate Inventar- sowie eine Haushalts- und Wohnungsversicherung abzuschließen. Bei der vom Auftraggeber abzuschließenden Haushaltsversicherung muss es sich zwingend um eine All-Risk Haushaltsversicherung handeln.

9. Serviceleistungen

Der Auftraggeber ist nur dann berechtigt, die in diesem Vertrag festgelegten Tätigkeiten des Auftragnehmers in Anspruch zu nehmen, wenn er mit dem Auftragnehmer zugleich einen Servicevertrag über die Erbringung von Grundserviceleistungen abgeschlossen hat.

10. Vorzeitige Vertragsauflösung durch die Parteien dieses Vertrages

10.1. Der Auftraggeber kann diesen Vertrag nur aus den nachstehend angeführten Gründen vorzeitig auflösen, wenn

10.1.1. über das Vermögen des Auftragnehmers ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Antrag auf Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde,

10.1.2. der Auftragnehmer seine in Punkt 4. festgelegten Pflichten verletzt,

10.1.3. der Auftragnehmer, aus welchen Gründen auch immer, nicht mehr in der Lage ist, seiner vertraglich vereinbarten Tätigkeit nachzukommen.

10.2. Der Auftragnehmer kann diesen Vertrag nur aus den nachstehend angeführten Gründen vorzeitig auflösen, wenn

10.2.1. über das Vermögen des Auftraggebers ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Antrag auf Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde und

10.2.2. der Auftraggeber seine in Punkt 4. festgelegten Pflichten verletzt.

10.3. Soweit die gesetzlichen Bestimmungen nichts anderes verlangen, setzt die vorzeitige Auflösung dieses Vertrages durch eine Partei dieses Vertrages kein Verschulden voraus.

11. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand...

....

12. Sonstige Bestimmungen

12.1. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für die Aufhebung der Schriftform, soweit dies gesetzlich zulässig ist.

12.2. Allfällige vor Abschluss dieses Vertrages schriftlich oder mündlich getroffene Vereinbarungen verlieren bei Vertragsabschluss ihre Gültigkeit.

12.3. Sollte eine der in diesem Vertrag festgelegten Regelungen unwirksam sein, wird die Wirksamkeit der übrigen Regelungen davon nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen oder fehlenden Regelung soll eine Bestimmung treten, die dem in diesem Vertrag zum Ausdruck kommenden Willen am nächsten kommt.

12.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen

12.5. Dieser Vertrag wird in einem Original errichtet, welches dem Auftragnehmer ausgefolgt wird. Der Auftraggeber erhält eine Kopie.

12.6. Der Auftraggeber bestätigt hiermit, dass er mit der Erfassung seiner Daten durch den Auftragnehmer einverstanden ist.

12.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Auftraggebers gelten nicht.“

Des Weiteren vereinbarte er am **30.01.2009** als „Eigentümer“ mit der Hotel GmbH als „Betreiber“ einen **SERVICEVERTRAG**:

„1. Präambel

1.1 Dem Eigentümer des Apartments Top Nr. 1 in der von der Hotel GmbH betriebenen Wohnanlage und seinen Gästen stehen neben der Möglichkeit der Nutzung der Gemeinschaftsräume bestimmte Grundserviceleistungen zur Verfügung. Über die Grundserviceleistungen hinausgehende Wahlserviceleistungen werden durch den Betreiber vermittelt und/oder selbst erbracht.

2. Definition

Eigentümer. Bf.

Betreiber: Die Hotel GmbH

Apartment: TOP 1

Verrechnungszeitraum: Das Kalenderjahr beginnend mit dem 1. Jänner bis einschließlich 31. Dezember desselben Jahres.

Wirksamkeitstag: Der Tag der Übergabe des Apartments.

3. Grundserviceleistungen

3.1. Der Betreiber verpflichtet sich gegenüber dem Eigentümer zur Erbringung der in Punkt 3.2. aufgelisteten Grundserviceleistungen für die Dauer dieses Servicevertrages. Diese Grundserviceleistungen können maximal von 6 Personen während der

Öffnungszeiten des Hotels, jedenfalls jedoch für die Dauer von 8 Monaten pro Kalenderjahr in Anspruch genommen werden.

3.2. Zu den Grundserviceleistungen zählen:

3.2.1. Nutzung der Dienste der Hotel-Rezeption

3.2.2. Benutzung der Wellnessanlage (ohne Anwendungen), der Fitnessseinrichtungen und der Bibliothek im Hotel

3.2.3. Zugang zu den öffentlichen Räumen (Lobby, Bar, Restaurant) im Hotel sowie

3.2.4. Erhalt der Hotel Platin Card

3.3. Als Entgelt für die in Punkt 3.2. genannten Grundserviceleistungen hat der Eigentümer für den Verrechnungszeitraum eine Grundservicepauschale an den Betreiber zu entrichten. Für innerhalb des Verrechnungszeitraumes liegende Abschnitte gelangt der aliquote Teil des Kalenderjahres zu 365 Tagen zur Verrechnung.

3.4. Die Grundservicepauschale für das Kalenderjahr beträgt für das Apartment Top Nr. 1 derzeit € 1.166,67 zzgl. 20% Umsatzsteuer, sohin insgesamt € 1.400,00.

3.5. Die in Punkt 3.4. angeführte Grundservicepauschale ist vom Eigentümer unabhängig davon zu bezahlen, ob dieser die einzelnen Grundserviceleistungen tatsächlich in Anspruch nimmt oder nicht.

3.6. Die erstmalige Grundservicepauschale ist vom Eigentümer innerhalb von 14 Tagen nach der Übergabe des Apartments auf das Konto der Hotel GmbH der Bank ... BLZ, Konto Nr. ..., zu überweisen.

3.7. In den folgenden Jahren ist die Grundservicepauschale bis zum 15. Jänner eines jeden Kalenderjahres im Voraus für das gesamte Kalenderjahr zu bezahlen.

3.8. Im Fall des Zahlungsverzuges des Eigentümers ist der Betreiber berechtigt, Verzugszinsen in Höhe von 8% über dem Basiszinssatz analog § 352 UGB zu verrechnen.

3.9. Die Parteien dieses Vertrages vereinbaren die Wertsicherung der Grundservicepauschale. Als Maßstab für allfällige Wertschwankungen gilt

3.10. Sollte der Verbraucherpreisindex 2008 nicht mehr veröffentlicht werden, ist

4. Wahlserviceleistungen

4.1. Eine Liste der vom Betreiber angebotenen Wahlserviceleistungen

4.2. Die vom Eigentümer in Anspruch genommene Wahlserviceleistungen werden dem Eigentümer vom Betreiber jeweils gesondert in Rechnung gestellt. ...

4.3. Im Fall des Zahlungsverzugs des Eigentümers gilt Punkt 3.8. sinngemäß.

5. Beginn und Dauer

5.1. Die Leistungen aus dem Servicevertrag werden ab dem Wirksamkeitstag vom Betreiber auf unbestimmte Dauer erbracht.

5.2. Der Betreiber garantiert dem Eigentümer die Erbringung der in diesem Servicevertrag festgelegten Grundserviceleistungen solange Hotel GmbH ... oder ein mit ihr konzernverbundenes Unternehmen Betreiberin des Hotel ist und verzichtet so lange auf sein ordentliches Kündigungsrecht.

5.3. Der Servicevertrag kann vom Eigentümer in den ersten 15 Vertragsjahren nicht gekündigt werden. Ab dem 16. Vertragsjahr kann der Eigentümer den Servicevertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres kündigen.

6. Überlassung des Apartment an Dritte

Überlässt der Eigentümer sein Apartment einem Dritten, so bleiben Pflichten aus diesem Servicevertrag weiter bestehen.

7. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand: ...

8. Sonstige Bestimmungen

8.1. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für die Aufhebung der Schriftform, soweit dies gesetzlich zulässig ist.

8.2. Allfällige vor Abschluss dieses Vertrages schriftlich oder mündlich getroffene Vereinbarungen verlieren bei Vertragsabschluss ihre Gültigkeit.

8.3. Sollte eine der in diesem Vertrag festgelegten Regelungen unwirksam sein, wird die Wirksamkeit der übrigen Regelungen davon nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen oder fehlenden Regelung soll eine Bestimmung treten, die dem in diesem Vertrag zum Ausdruck kommenden Willen am nächsten kommt.

8.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen ...

8.5. Dieser Vertrag wird in einem Original errichtet, welches dem Eigentümer ausgefolgt wird. Der Betreiber erhält eine Kopie.

8.6. Der Eigentümer bestätigt hiermit, dass er mit der Erfassung seiner Daten durch den Betreiber einverstanden ist.

8.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Eigentümers gelten nicht.“

Der Bf. gab mit **Schreiben vom 20.04.2009** dem Finanzamt bekannt, dass er das Apartment vermieten werde. Er stellte den Regelbesteuerungsantrag.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für 04-06/2009 machte der Bf. die Vorsteuern von den Anschaffungskosten unter Berücksichtigung einer geschätzten Eigennutzung von 20% in Höhe von € 64.000,00 geltend. Im Zuge einer USO-Prüfung anerkannte das Finanzamt die Vorsteuerbeträge.

Der Bf. gab zu Beginn der Tätigkeit die **Prognoserechnung** ab (alle Beträge in €):

Einnahmen	Brutto	24.073,50	21.885,00
Betriebskosten			3.600,00
AfA Einrichtung			3.150,00
AfA Gebäude			4.441,32
abzgl. EV BK, Zi, AfA			-1243,48
Summe Ausgaben			9.947,84
Überschuss			11.937,16

	2009	2010	2011	2012
Einnahmen	6.604,55	21.885,00	22.322,70	22.769,15
Betriebskosten	1.800,00	3.600,00	3.708,00	3.819,24
AfA Einrichtung	3.150,00	3.150,00	3.150,00	3.150,00
AfA Gebäude	4.441,32	4.441,32	4.441,32	4.441,32
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 1.565,22	- 1.243,48	- 1.255,48	- 1.267,84
Summe Ausgaben	7.826,10	9.947,84	10.043,84	10.142,72
Überschuss	- 1.221,55	11.937,16	12.278,86	12.626,43
Kumuliert	- 1.221,55	10.715,61	22.994,47	35.620,90

	2013	2014	2015	2016
Einnahmen	23.224,54	23.689,03	24.162,81	24.646,06
Betriebskosten	3.933,82	4.051,83	4.173,39	4.298,59
AfA Einrichtung	3.150,00	3.150,00	3.150,00	3.150,00
AfA Gebäude	4.441,32	4.441,32	4.441,32	4.441,32
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 1.280,57	-1.293,68	-1.307,19	-1.321,10

Summe Ausgaben	10.244,57	10.349,47	10.457,52	10.568,81
Überschuss	12.979,97	13.339,56	13.705,29	14.077,25
Kumuliert	48.600,87	61.940,43	75.645,72	89.722,97

	2017	2018	2019	2020
Einnahmen	25.138,99	25.641,77	26.154,60	26.677,69
Betriebskosten	4.427,55	4.560,37	4.697,18	4.838,10
AfA Einrichtung	3.150,00	3.150,00	3.150,00	3.150,00
AfA Gebäude	4.441,32	4.441,32	4.441,32	4.441,32
abzgl. EV BK, Zi, AfA	-1.335,43	-1.350,19	-1.365,39	-1.381,05
Summe Ausgaben	10.683,44	10.801,50	10.923,11	11.048,37
Überschuss	14.455,55	14.840,27	15.231,49	15.629,32
Kumuliert	104.178,52	119.018,79	134.250,28	149.879,60

	2021	2022	2023	2024
Einnahmen	27.211,25	27.755,47	28.310,58	28.876,79
Betriebskosten	4.983,24	5.132,74	5.286,72	5.445,32
AfA Einrichtung	3.150,00	3.150,00		
AfA Gebäude	4.441,32	4.441,32	4.441,32	4.441,32
abzgl. EV BK, Zi, AfA	-1.397,17	-1.413,78	-1.080,89	-1.098,52
Summe Ausgaben	11.177,39	11.310,28	8.647,15	8.788,12
Überschuss	16.033,86	16.445,19	19.663,43	20.088,67
Kumuliert	165.913,46	182.358,65	202.022,08	222.110,75

	2025	2026	2027	2028
Einnahmen	29.454,33	30.043,42	30.644,28	31.257,17

Betriebskosten	5.608,68	5.776,94	5.950,25	6.128,76
AfA Einrichtung				
AfA Gebäude	4.441,32	4.441,32	4.441,32	4.441,32
abzgl. EV BK, Zi, AfA	-1.116,67	-1.135,36	-1.154,62	-1.174,45
Summe Ausgaben	8.933,33	9.082,90	9.236,95	9.395,63
Überschuss	20.521,00	20.960,52	21.407,33	21.861,54
Kumuliert	242.631,75	263.592,27	284.999,60	306.861,14

In den **Umsatzsteuererklärungen 2009 bis 2011** bzw. in den (**voraussichtlichen**) **Ergebnissen für 2012 bis 2014** wies der Bf. Entgelte in Höhe von € 4.376,37 (2009), € 10.273,37 (2010) und € 9.195,45 (2011), Vorsteuern in Höhe von € 64.501,38 (2009), € 612,08 (2010) und € 816,37 (2011), Berichtigungen der Vorsteuer gemäß § 16 in Höhe von - € 5.656,97 (2009) sowie Berichtigungen der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und 11 in Höhe von - € 300,64 (2010) und - € 509,26 (2011) aus.

In den **Einkommensteuererklärungen 2009 bis 2011** bzw. in den sodann beim BFG bekannt gegebenen (**voraussichtlichen**) **Ergebnissen für 2012 bis 2014** waren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in folgender Höhe enthalten (alle Beträge in €):

	2009	2010	2011
Einnahmen	4.376,37	10.273,37	9.195,45
Strom	-	317,30	308,95
BK	1.728,21	3.142,93	3.807,51
Service Charge	600,91	1.000,00	1.241,67
AfA	6.843,30	6.843,30	6.843,30
Ortst., Zweit- wohnsitzabg.		720,00	720,00
Instandhaltung			174,00
AfA Einrichtung			
AfA Gebäude			
Summe Ausg.	9.172,42	12.023,53	13.095,43

abzgl. PA	- 1.188,75	- 1.155,41	- 953,97
Einkünfte VuV lt. Erklärung	- 3.607,30	- 594,75	- 2.946,01
zuzgl. ZweitWS		720,00	720,00
abzgl. PA Zweitwohnsitz-abgabe		- 69,19	- 52,42
Einkünfte "neu"	- 3.607,30	56,06	- 2.278,43
Einkünfte kum.	- 3.607,30	- 3.551,24	- 5.829,67

	2012	2013	2014
Einnahmen	14.828,54	14.907,69	16.008,18
Strom	257,52	645,77	301,14
BK	4.243,27	3.703,00	4.371,67
Service Charge	1.241,67	1.903,33	2.446,21
AfA			
Ortst., Zweit-wohnsitzabg.			690,40
Instandhaltung			
			1.045,00
AfA Einrichtung	2.362,50	2.362,50	2.362,50
AfA Gebäude	4.480,80	4.480,80	4.480,80
Summe Ausg.	12.585,76	13.095,40	15.697,72
abzgl. PA	- 750,14	- 650,43	- 1.091,56
Einkünfte VuV	2.992,92	2.462,72	1.402,02
zuzgl. ZweitWS			690,40
abzgl. PA Zweit-Wohnsitzabg.	-	-	- 47,98
Einkünfte "neu"	2.992,92	2.462,72	2.044,44
Einkünfte kum.	- 2.836,75	- 374,03	1.670,41

Die **endgültige Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer für 2009 bis 2011** erfolgte erklärungsgemäß.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Prüfung** qualifizierte das Finanzamt die Tätigkeit des Bf. nunmehr als eine unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu subsumierende Liebhaberei. Die Bemessungsgrundlagen in den Steuererklärungen würden insbesondere in den Jahren 2010 und 2011 wesentlich von den Angaben in der Prognoserechnung abweichen. Die Umsätze würden gegenüber den prognostizierten Zahlen 2009 um 34%, 2010 um 53% und 2011 um 59% abweichen, die Werbungskostenüberschüsse 2009 um 195%, 2010 um 105% und 2011 um 124%. Die wesentlichen Abweichungen würden deutlich aufzeigen, dass das Mietausfallswagnis in der Prognoserechnung zur Gänze außer Acht gelassen worden sei und somit die prognostizierten Mieteinnahmen völlig unrealistisch seien. Die erklärten Umsätze würden nicht einmal zur Deckung der anfallenden Betriebskosten und Anlagenabschreibung ausreichen. Bei Berücksichtigung all dieser Umstände, im Besonderen des Umsatzvergleichs, sei bei Aufrechterhaltung der Bewirtschaftung innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten. Umsatzsteuerlich behandelte das Finanzamt die Tätigkeit ebenfalls als Liebhaberei.

Das Finanzamt erließ im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende **Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2011**.

In der Berufung - nunmehr **Beschwerde** genannt - gegen die zuvor genannten Bescheide führte der Bf. aus, dass hier keine kleine Vermietung, sondern eine gewerbliche Zimmervermietung vorliege, die unter § 1 Abs. 1 LVO falle. Die Anlaufverluste der ersten drei bis fünf Jahre seien jedenfalls zu gewähren. Umsatzsteuerlich sei niemals Liebhaberei gegeben. Der Bf. erbringe eine Beherbergungsleistung an die Urlaubsgäste. Er habe zu diesem Zweck den Auftragsvertrag mit der Hotel GmbH abgeschlossen. Das Hotel nehme im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Bf. die Vermietung der Wohnungen Urlaubsgäste vor. Der Servicevertrag würde es ihm bzw. seinen Gästen erlauben, die Einrichtungen des angrenzenden Hotels - über einen seit Sommer 2011 vorhandenen unterirdischen Gang verbunden - zu nutzen, insbesondere die Rezeption, den Wellnessbereich, das Restaurant, das Fitnesscenter, usw. Der Bf. trete daher als Beherbergungsbetrieb auf, was sich in der Umsatzsteuer widerspiegle. Der Bf. unterliege dem ermäßigten Steuersatz von 10% nicht nur für die Überlassung der Räumlichkeiten sondern auch für die zusätzlichen Leistungen (z.B. Reinigung, Bereitstellung der Bettwäsche, Nutzung des Wellnessbereichs, usw.). Diese Aussage sei auch in einer Anfrage an den Bundesweitenfachbereich für Umsatzsteuer des BMF vom 12.01.2009 bestätigt worden. Da die Rechtsmeinung des BMF, dass aufgrund der EStR als nicht gewerblich qualifizierte nicht gewerbliche Zimmervermietung (5-Appartment-Grenze) unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO falle, erst in den LRL 2012 aufgenommen worden sei, sei die günstiger Aussage in den LRL 1997 relevant.

Bei der bisherigen Klassifizierung als "Kleine Vermietung" habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, dass der Bf. auf die bisher unbefriedigende Mietauslastung des Apartments am Markt zwischenzeitlich reagiert habe. Aufgrund des Drucks der Appartements Eigentümer werde das Appartement ab 2013 auch über den Katalog bzw. der Online-Buchungsplattform von Veranstalter¹ (in weiterer Folge „Veranstalter 1“) über das Hotel angeboten. Diese Maßnahmen würden künftig zu einer hoffentlich deutlich besseren Auslastung führen.

Der Aussage des Finanzamtes, dass die „prognostizierten Mieteinnahmen völlig unrealistisch“ seien, sei entgegenzuhalten, dass der Bf. alleine in den ersten neun Monaten 2012 Einnahmen von € 14.476,00 erzielt habe. Aufgrund der ab 2013 neuen zusätzlichen Vertriebswege über den Veranstalter 1 und den noch verbleibenden drei Monaten in 2012 sollten daher die geplanten Umsätze in diesen als auch in den kommenden Jahren jedenfalls erzielbar sein.

Ein Beobachtungszeitraum von zwei Jahren könne nicht ausreichend sein. Der Bf. habe das Apartment Anfang 2009 gekauft, die Übergabe hatte lt. Kaufvertrag bis zum 30.06.2009 zu erfolgen. Es seien daher nur 2010 und 2011 als volle Jahre in Prüfungszeitraum enthalten.

Im Verfahren vor dem BFG legte der Bf. mit **Schreiben vom 16.09.2015** die **(voraussichtlichen) Ergebnisse für 2012 bis 2014** vor (siehe oa. Tabelle). Den **Ablauf betreffend die Vermietung** schilderte er wie folgt:

„Ablauf Vermietung über die Hotel GmbH:

Anmelden an Rezeption => Check In bzw. Erfassung des Gastes => Zutritt über Tunnel zu Apartments => Anlagen (Sauna, Wellness, Kinderbetreuung) darf zu 100% benutzt werden => Endreinigung und Ortstaxe muss vom Gast bezahlt werden (Zwischenreinigung könnten zusätzlich noch bestellt werden) => Logisumsätze teilen sich der Bf. und die Hotel GmbH 50:50

Ablauf Vermietung Privat:

Anmelden an Rezeption (Hotel wurde vorher per Mail vom Bf. über Ankunft der Gäste informiert) => Check In bzw. Erfassung des Gastes => Zutritt über Tunnel zu Apartments => Anlagen (Sauna, Wellness, Kinderbetreuung) darf zu 100% benutzt werden => Endreinigung wird wahlweise vom Gast oder dem Bf. bezahlt (je nachdem wie das zwischen den beiden Parteien vereinbart wurde) => Logisumsätze bleiben zu 100% beim Bf.

Weitere Informationen:

...

Bei Eigennutzung mit Familie muss auch vom Bf. eine Pauschale von EUR 95,00 für die Endreinigung und Zurverfügungstellung der Wäsche/Badetücher bezahlt werden => die Pauschale ist höher als bei Herrn C. (Anm.: ein anderer Appartements Eigentümer) da das Appartement eine höhere Nutzfläche aufweist.“

Der Bf. legte noch die **Preislisten** vor. Die deutlich geringeren tatsächlichen Mieteinnahmen bzw. die höheren tatsächlichen Werbungskosten seien laut Bf. in folgenden **Problemfeldern der ersten Jahre** gelegen:

Die Appartements seien nur sehr sporadisch verkauft worden, und zwar drei bis vier Appartements pro Jahr; die Auslastung der ganzen Anlage sei daher gering gewesen. Es habe keinen Verbindungsgang vom Apartment zu den Erholungsbereichen (Wellness) des Hotels gegeben. Die Positionierung am Markt sei äußerst schleppend gewesen. Die Marketingaktivitäten für dieses Hochpreissegment hätten langsamer als geplant gegriffen.

In seiner **Stellungnahme vom 14.10.2015** führte das Finanzamt aus, dass in der vom Bf. beigelegten Prognoserechnung nicht unwesentliche Positionen für Ereignisse, welche in der Natur der Sache liegen, wie z. B. Ausgaben für Instandhaltungen, Instandsetzung, Mietausfallswagnis, usw., fehlen würden.

Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum sei nach Durchsicht der im Verfahren vor dem BFG beigebrachten Unterlagen - keine Fremdfinanzierung, daher kein Zinsaufwand, ab dem vierten Jahr der Vermietung ein Jahresüberschuss der Einnahmen - dennoch denkbar. Allerdings wäre für 2009 bis 2011 die Vermietung als Einkunftsquelle noch vorläufig durchzuführen.

Dem entgegnete der Bf. im **Schreiben vom 05.11.2015**, dass lt. herrschenden Meinungen ein jährlicher Prozentsatz von ca. 0,2% (Seiser/Kainz; Der Wert von Immobilien) für Instandhaltungen - gemessen an den Herstellungskosten - als üblich erachtet werde. Dies wären hier € 600,00 pro Jahr, die jedoch für den gesamten Betrachtungszeitraum nichts am Gesamtüberschuss ändern könnten. Das Mietausfallswagnis sei durch den Ansatz von 15,8 Wochen bereits berücksichtigt.

Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich liege nicht vor, weil die wirtschaftliche Entwicklung der letzten Jahre - seit 2012 würden permanent Überschüsse erzielt - eine eindeutige positive Bewirtschaftung der Liegenschaft aufzeige. Zudem habe das BFG angemerkt, dass die Position „Zweitwohnsitzabgabe“ der Jahre 2010, 2011 und 2014 der Privatsphäre zuzurechnen sei. Unter Berücksichtigung dieser Tatsachen erreiche der Bf. bereits Ende 2014 einen Gesamtüberschuss für den Beobachtungszeitraum 2009 bis 2014.

Das Finanzamt wurde im **Schreiben vom 05.11.2015** gebeten, bekannt zu geben, ob dem Begehren auf endgültige Veranlagung nachgekommen werden könne bzw. welche Gründe einer endgültigen Veranlagung entgegenstehen würden.

Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:

Verträge und Abwicklung:

Der Bf. ist Eigentümer des Top 1 (unstrittig). Er hat mit der Hotel GmbH den Auftragsvertrag samt Nachtrag und den Servicevertrag abgeschlossen (Verträge).

Im Zeitraum 2009 bis zum Ablauf des ersten Halbjahres 2012 hat es sowohl die Vermietung über das Hotel als auch die Vermietung durch den Bf. gegeben (unstrittig).

Der Erwerb der Liegenschaft war nicht fremdfinanziert.

Probleme in den ersten Jahren:

Der Verbindungsgang vom Appartement zum Wellnessbereich des Hotels wurde 2011 fertig gestellt. Die Anlage war anfangs schlecht ausgelastet. Anfangs wurden nur drei bis vier Apartments pro Jahr verkauft. Es hat ein schleppendes Verhalten hinsichtlich der Positionierung am Markt sowie des Marketings gegeben (unwidersprochen gebliebene Vorbringen des Bf.).

„(Gewerbliche) Nebenleistungen“ (alle nachfolgenden angeführten Teilpositionen siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.09.2015):

Zu Endreinigung, Zurverfügungstellen von Bettwäsche und Handtüchern, etc. :

Für die Endreinigung und das Zurverfügungstellen von Bettwäsche und Handtüchern war eine Pauschalgebühr von € 95,00 an das Hotel zu entrichten. Diese hatten alle Gäste und auch der Bf. und seine Familie zu zahlen. Die Kostenübernahme bei der Vermietung durch den Bf. hing von der Vereinbarung zwischen dem Gast und dem Bf. ab, bei Eigenvermietung bezahlte sie jedoch überwiegend der Bf. (Schreiben des Bf. vom 16.09.2015).

Zur Benützung der Anlagen (Sauna, Wellnessbereich, Kinderbetreuung):

Diese Leistungen waren für den Bf. und alle Gäste - gleichgültig, ob sie über das Hotel oder den Bf. buchten - durch die jährliche, wertgesicherte Gebühr von € 1.400,00 aus dem Servicevertrag gedeckt. (Servicevertrag, vom Manager bestätigt, siehe Schreiben vom 16.09.2015). Der Bf. kann den Servicevertrag in den ersten 15 Vertragsjahren nicht kündigen (Pkt. 5.3. des Servicevertrages).

Zur Ortstaxe:

Diese hatten die Gäste und auch der Bf. und seine Familie zu zahlen (unstrittig).

Zu Logisumsätzen:

Die Hotel GmbH war mit der Vermietung des Apartments und der Durchführung von Reinigungsarbeiten beauftragt. Sie hatte Mietverträge mit künftigen Mietern im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers - des Bf. - abzuschließen (Pkt. 3.1. des Auftragsvertrages). Die Hotel GmbH hatte an die Mieter den Mietzins in Rechnung zu stellen und trug sie ein Mietausfallsrisiko (Pkt. 4.8. und 4.9. des Auftragsvertrages).

Der Hotel GmbH stand aus dem Auftragsvertrag eine Provision in Höhe von 50% der Nettoumsätze zu (Pkt. 6.3. des Auftragsvertrages, Schreiben vom 16.09.2015). Die

Mietzinse abzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer und der ihr zustehenden Provision hatte die Hotel GmbH dem Bf. auf das Konto des Bf. zu überweisen (Pkt. 4.10. des Auftragsvertrages).

Bei der Vermietung durch den Bf. verblieben die Mieteinnahmen dem Bf. zur Gänze und hatte er einen allfälligen Mietausfall zu tragen (Schreiben vom 16.09.2015).

Zur Prognoserechnung:

Der Bf. gab eine Prognoserechnung ab (Prognoserechnung).

Rechtliche Beurteilung:

A.Bloße VERMIETUNG und VERPACHTUNG oder „BEHERBERGUNG“?

Im gegenständlichen Fall ist als erstes die Frage zu klären, ob hier - so der Bf. – er aufgrund der von ihm ins Treffen geführten Nebenleistungen eine Beherbergungsleistung erbringt und die „gewerbliche Vermietung“ unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist, oder er - so das Finanzamt - eine unter § 1 Abs. 2 zu subsumierende „bloße Vermietung“ anbietet.

Der Begriff der **Beherbergung** ist kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen, wie Überlassung eingerichteter Räume, Reinigung, Bereitstellen von Wäsche und anderen Utensilien, Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen.

Die bloße Vermietung von eingerichteten Räumlichkeiten begründet noch keine Beherbergung. Der EuGH (**12.02.1998, Rs C-346/95, „Blasi“**) ordnet allerdings auch kurzfristige Mietverträge in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung wie dem Hotelgewerbe der (steuerpflichtigen) Beherbergung zu.

Die Überlassung von Räumlichkeiten, die zur Führung einer Gästepension geeignet sind, an ein Reisebüro ist nach den Ausführungen des **VwGH vom 23.09.2010, 2007/15/0245**, keine Beherbergungsleistung, sondern eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfreie Vermietung (Option zur Steuerpflicht möglich). Die Beherbergungsleistung erbringt das Reisebüro (siehe Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Rz. 72 zu § 10 UStG 1994).

Leistender ist wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch einen anderen erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. **Leistungsempfänger** ist, wer sich die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen des anderen eintreten (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Rz. 258 zu § 1 UStG 1994).

Unterzieht man die vom Bf. ins Treffen geführten Argumente im Hinblick auf die Qualifikation als „Beherbergung“ einer Überprüfung, so zeigt sich folgendes Bild:

Die **Endreinigung, das Zurverfügungstellen der Bettwäsche und Handtücher** hat ausschließlich das Hotel angeboten und geleistet. Es ließ sich diese Leistung von allen (!) Gästen - auch vom Bf. und seiner Familie - jeweils separat mit dem Pauschalbetrag von € 95,00 abgelden. Der Leistungsaustausch fand also zwischen dem buchenden Gast oder dem Bf. einerseits und der Hotel GmbH andererseits statt. Diese Leistung ist daher nicht dem Bf. zuzurechnen.

Was die **Mitbenützung der Anlagen des Hotels** anlangt, so ist die Hotel GmbH gegenüber jenen Gästen, die über das Hotel buchten, im eigenen Namen aufgetreten. Im Rahmen des Mietverhältnisses hatten die Gäste die Möglichkeit, die Anlagen des Hotels zu nutzen. Die Hotel GmbH hat ihnen gegenüber die Leistung der Mitbenützung der Anlagen erbracht. Auch wenn der Bf. die Servicegebühr zu tragen hatte, so war hier Leistender die Hotel GmbH und Leistungsempfänger der jeweilige Gast. Auch diese „Beherbergungsleistung“ kann daher nicht dem Bf. zugerechnet werden.

Bei Gästen, die das Appartement des Bf. über ihn buchten, ist der Bf. ihnen gegenüber vermutlich im eigenen Namen aufgetreten. Der Gast hatte die Möglichkeit der Mitbenützung der Anlagen. Leistender gegenüber dem Gast war aber dennoch die Hotel GmbH, die sich diese durch die Gebühr aus dem mit dem Bf. auf eine doch recht lange Dauer abgeschlossenen Servicevertrag abgelden ließ.

Dem Bf. war die Mitbenützung der Anlagen aus dem Servicevertrag gestattet, doch betraf dieser Leistungsaustausch den Bf. als Privatperson und nicht seinen „Unternehmensbereich“.

Zusammenfassend darf nun bezüglich der „**Beherbergungsleistungen**“ festgehalten werden:

Die laut Vorbringen des Bf. seiner Ansicht nach die „Beherbergung“ begründenden Leistungen hat nicht er, sondern die Hotel GmbH erbracht. Sie hat hierfür ein Entgelt bekommen. All diese Leistungen sind daher nicht dem Bf. zuzurechnen.

Dem Vorbringen des Bf. die Beherbergung würde sich im Umsatzsteuergesetz widerspiegeln, weil er *„dem ermäßigten Steuersatz von 10 % nicht nur für die Überlassung der Räumlichkeiten, sondern auch für die zusätzlichen Leistungen, z.B. Reinigung, Bereitstellung der Bettwäsche, Nutzung des Wellnessbereiches usw.“* unterliege, so ist ihm zu entgegen, dass all die genannten zusätzlichen Leistungen nicht er erbracht und dafür auch von den Gästen kein Entgelt erhalten hat.

Was die in der Entscheidung des EuGH „**Blasi**“ relevante Dauer der Vermietung anlangt, so ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass der hier maßgebliche Auftragsvertrag zwischen der Hotel GmbH und dem Bf. nicht kurzfristig, sondern vorerst auf die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen wurde und die nachfolgenden Jahre bis nunmehr bereits im Jahr 2015 in Geltung war und ist. Wenn nun auch von Beginn an der Bf. mit Erlaubnis und Dulden der Hotel GmbH an „eigene“ Mieter das Appartement vermietete, so konnte dies - um Doppelbuchungen zu vermeiden - immer nur in Absprache mit der Hotel GmbH geschehen. Aufgrund des Auftragsvertrages war ihm aber jedenfalls für die Dauer

der Vereinbarung die „eigenmächtige“ und uneingeschränkte kurzfristige Vermietung ausschließlich durch ihn verwehrt. Auch im Falle der „eigenen Vermietung“ hat der Bf. keinerlei die „Beherbergung“ begründenden Nebenleistungen erbracht, die jedoch im Fall „Blasi“ der Vermieter „geleistet“ hat.

Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass der Servicevertrag - dessen Abschluss eine Voraussetzung für die Leistungsbeziehungen aus dem Auftragsvertrag ist (siehe hierzu Pkt. 9 des Auftragsvertrages) - von Seiten des Bf. innerhalb der ersten 15 Vertragsjahre nicht gekündigt werden kann (siehe hierzu Pkt. 5. 3. des Servicevertrages).

Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bf. und der GmbH sind also keine kurzfristigen und bietet der Bf. auch bei der „Eigenvermietung“ keine „gewerblichen Nebenleistungen“ an.

Beim Bf. liegt daher eine die Einstufung unter § 1 Abs. 1 LVO begründende „Beherbergung“ nach Ansicht des BFG nicht vor. Die gegenständliche Vermietung des Appartements ist daher unter § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO zu subsumieren.

B.LIEBHABEREI oder EINKUNFTSQUELLE?

a.EINKOMMENSTEUER:

Dem Bf. sind 2009 bis 2011 aus der Vermietung ausschließlich Verluste erwachsen.

Liebhaberei ist gemäß **§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO** bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** 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.

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Im gegenständlichen Verfahren sind die maßgeblichen Verträge und Abläufe bekannt. Es liegen die (voraussichtlichen) Ergebnisse für 2009 bis 2014 vor. Das Finanzamt hat nicht behauptet, dass die (vorläufigen Ergebnisse) 2012 bis 2014 nicht den Tatsachen

entsprechen würden. Es hat auch die Veranlagung als Einkunftsquelle für 2009 bis 2011 in seiner Stellungnahme bejaht.

Der Vergleich der Prognoserechnung mit den (voraussichtlichen) Ergebnissen 2009 bis 2014 zeigt folgendes Bild:

Die vom Bf. vorgelegte Prognoserechnung hat nach Ablauf des Jahres 2028 einen Gesamteinnahmenüberschuss von mehr als € 306.000 ausgewiesen. Diese Prognose bedarf nach Vorlage der (voraussichtlichen) Ergebnisse für 2012 bis 2014 jedoch noch einzelner Korrekturen:

Setzt man in der Prognoserechnung für 2009 bis 2014 die tatsächlichen (voraussichtlichen) Ergebnisse von insgesamt - € 290,40 anstatt der prognostizierten Beträge von insgesamt € 61.940,43 an, so verbleibt 2028 ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 244.630,31.

Für den Zeitraum 2012 bis 2014 behauptet der Bf. nicht mehr das Vorliegen der Probleme der ersten Jahre. Beim Vergleich der prognostizierten mit den (voraussichtlich) tatsächlichen Beträgen des Zeitraumes 2012 bis 2014 fällt auf, dass - in einer Durchschnittsbetrachtung - die Einnahmen um 37% pro Jahr zu hoch und die Werbungskosten abzüglich des Privatanteils um durchschnittlich 26% pro Jahr zu niedrig bemessen waren. Selbst wenn man jetzt die Einnahmen und Werbungskosten 2015 bis 2028 entsprechend korrigiert, verbleibt noch immer ein Gesamtüberschuss in nicht unbeträchtlicher Höhe.

Berücksichtigt man einen vom Bf. nicht angesetzten zukünftigen Instandsetzungsaufwand für das Gebäude - wie in einem gleich gelagerten Fall vom Steuerberater gewählt und vom Finanzamt nicht beeinsprucht - in Höhe von 0,2% der Nettoanschaffungskosten p. a., so ergibt sich für das Gebäude für einen 20-jährigen Zeitraum ein weiterer Aufwand von rd. € 12.000,00 (Nettoanschaffungskosten Gebäude € 296.087,79, davon 0,2% p.a. ergibt € 592,18 und für 20 Jahre € 11.843,51, gerundet € 12.000,00). Unter Einbeziehung dieser Änderungen verbliebe nach Ablauf von 20 Jahren folgender Gesamteinnahmenüberschuss (alle Beträge in €):

Gesamteinnahmenüberschuss lt. Erklärung		306.861,14
abzgl. Ergebnisse 2009-2014 lt. Prognose		- 61.940,43
zuzgl. tatsächliche Ergebnisse 2009-2014 lt. Erklärung		- 290,40
Ergibt		244.630,31
Einnahmen 2015 bis 2028 lt. Prognose	264.576,01	
davon abzgl. 37% zu hoch angesetzte Einnahmen		- 97.893,12
Werbungskosten 2015-2028 laut Prognose	141.054,50	

davon abzgl. 26% zu niedrig bemessene Werbungsk.		- 36.674,17
abzgl. künftige Instandhaltung		- 12.000,00
verbleiben		98.063,02

In diesen Berechnungen ist noch nicht einbezogen, dass nach Ansicht des BFG die Zweitwohnsitzabgabe nicht abzugsfähig ist, was jedoch den Gesamteinnahmenüberschuss noch erhöhen würde. Angesichts der unzweifelhaft für eine Einkunftsquelle sprechenden Berechnungen wurden aus Vereinfachungsgründen die diesbezüglichen Aufwendungen in den dargestellten Berechnungen nicht ausgeschieden. Der nun ermittelte Gesamtwerbungskostenüberschuss lässt auch noch hinreichend Spielraum für den nach Ansicht des BFG ebenfalls anzusetzenden Instandhaltungsaufwand in Bezug auf die Einrichtung.

Angesichts der vorliegenden Zahlen schließt sich das BFG der Ansicht beider Parteien an, für 2009 bis 2011 die Vermietung als Einkunftsquelle zu erfassen.

Allerdings sind die Ergebnisse 2010 und 2011 um die Zweitwohnsitzabgabe zu erhöhen. Mangels anders lautender Angaben werden 2010 und 2011 jeweils € 720,00 nicht als Werbungskosten anerkannt; allerdings ist der Privatanteil um den auf die Zweitwohnsitzabgabe entfallenden Anteil von € 69,19 für 2010 (Privatanteil 9,61%) bzw. € 52,42 für 2011 (Privatanteil 7,28%) zu korrigieren. Angemerkt wird, dass der Bf. keine Einwände gegen die Ausscheidung der Zweitwohnsitzabgabe erhoben, sondern er vielmehr darauf hingewiesen hat, dass hiedurch bereits 2014 der Gesamteinnahmenüberschuss gegeben wäre.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher in Höhe von - € 3.607,30 (2009), € 56,06 (2010) und - 2.278,43 (2011) zu veranlagern.

Der Beschwerde gegen die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 wird stattgegeben und betreffend Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2010 und 2011 teilweise Folge gegeben.

b.UMSATZSTEUER:

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß **§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994** eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß **§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994** gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer

gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß **§ 6 LVO** nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015**, betreffend wirtschaftlich geführte verlustbringende Tätigkeiten ausgesprochen, dass die die verlustträchtige kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO unmittelbar aufgrund des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist. Sie ist (weiterhin) zwingend (unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Wie zur Einkommensteuer ausgeführt, bleibt nach den Ergebnissen des Verfahrens beim BFG für die Liebhaberei im vorliegenden Fall kein Platz. Angesichts der einkommensteuerlichen Behandlung der Vermietung des Appartements als „kleine Vermietung“ und ihrer Qualifikation als Einkunftsquelle vermag auch betreffend Umsatzsteuer keine andere Beurteilung Platz zu greifen. Die Entgelte und Vorsteuern 2009 und 2011 sind daher in erklärungskgemäß ausgewiesener Höhe zu veranlagern.

C.VORLÄUFIGE ERLASSUNG DER UMSATZ- UND EINKOMMENSTEUERBESCHEIDE 2009 BIS 2011?:

Das Finanzamt beantragte in seiner Stellungnahme beim BFG die vorläufige Veranlagung der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011. Gründe führte es nicht an.

Der Bf. meint demgegenüber, dass Unsicherheiten im Tatsachenbereich nicht gegeben seien und die Veranlagung endgültig erfolgen müsse.

Die Abgabenbehörde kann gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO** die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine „zeitlich bedingte“ Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht. Dauernde Ungewissheiten rechtfertigen keine Vorläufigkeit (siehe Ritz, BAO, Kommentar, 4. Aufl., Rz. 1 zu § 200 BAO, und die dort zitierte Judikatur und Literatur.)

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Solche Sachverhalte sind im Allgemeinen rückwirkende Ereignisse iSd § 295a (somit Ereignisse, die abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches haben). Kommt einem Ereignis keine solche Rückwirkung zu, so rechtfertigt der Umstand, dass ungewiss ist, ob es in Zukunft eintreten wird, keine Vorläufigkeit von Bescheiden (siehe Ritz, BAO, Kommentar, 4. Aufl., Rz. 5 zu § 200 BAO).

Abgesehen davon, dass aufgrund erst später beabsichtigter Ermittlungen ein Abgabenbescheid nicht vorläufig ergehen darf (siehe Ritz, BAO, Kommentar, 4. Aufl., Rz. 4 zu § 200 BAO), hat das Finanzamt auch nicht behauptet, Ermittlungen durchführen zu wollen.

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage der - vorerst vermuteten - Liebhaberei bzw. deren Widerlegung. Hält man sich die Formulierung des § 2 Abs. 4 LVO vor Augen, *„wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt“*, so ist aus der Sicht der Vorläufigkeit die Frage zu klären, ob eine Feststellung zu dieser „Erwartung“ im gegenständlichen Fall schon getroffen werden kann. Die tatsächliche Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses fordert die Verordnung nicht.

Nach der nunmehrigen Entscheidung des BFG und bei Ausscheidung der Zweitwohnsitzabgabe abzüglich des darauf entfallenden Privatanteils auch für 2014 würde sich laut der vom Bf. vorgelegten und vom Finanzamt nicht beanstandeten Unterlagen für den Zeitraum 2009 bis 2014 ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 1.670,41 ergeben.

Zumal die Verordnung nicht verlangt, dass ein Gesamteinnahmenüberschuss tatsächlich erzielt wird, sondern die Tätigkeit innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren einen solchen erwarten lässt, sind im vorliegenden Fall selbst nach Korrektur der voraussichtlichen Ergebnisse für 2012 bis 2014 sowie der „Planangaben“ der Jahre ab 2015 keine Gründe erkennbar, die diese Frage nicht bejahen ließen. Solche hat das Finanzamt auch nicht aufgezeigt. Das BFG erblickt daher beim vorliegenden Fall keine Gründe, die Einkommensteuer - und in weiterer Folge auch die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 vorläufig zu erlassen.

Der Beschwerde wird hinsichtlich dieses Begehrens Folge gegeben. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 ergehen endgültig.

D.UN/ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:

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

Die Einstufung als Beherbergung oder Vermietung und Verpachtung ist eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage. Die an die Einstufung anknüpfende Subsumption -in diesem Fall unter § 1 Abs. 2 LVO - ist nur eine auf Sachverhaltselementen basierende rechtliche Konsequenz.

Die Beurteilung der in der Prognoserechnung dargestellten Zahlen ist ebenfalls eine Sachverhaltsfrage.

Ebenso betrifft die Beurteilung der Vorläufigkeit keine Rechtsfrage.

Eine Revision an den VwGH ist daher nicht zulässig.

Beilagen:

6 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2015