

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende I. und die weiteren Senatsmitglieder Beisitzer¹, Beisitzerin² und Beisitzer³ im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Steuerberatungskanzlei E., Adresse¹, über die Beschwerde vom 17.08.2011 gegen die Bescheide des FA Spittal Villach vom 13.07.2011 betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer und Nichtfeststellung von Einkünften 2005 bis 2009 sowie gegen den Bescheid vom 15.07.2011 betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. in der Sitzung am 17.10.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

I. beschlossen:

A. Beschwerde betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009:

Der Senat informiert die Bf., dass mangels Eingabe eine Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 nicht vorliegt und eine solche daher vom BFG nicht behandelt werden kann.

II. zu Recht erkannt:

B. Nichtfeststellung von Einkünften 2005 bis 2009:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden in nachfolgend angeführter Höhe festgestellt und auf die Beteiligten wie folgt aufgeteilt (alle Beträge in €):

Jahr	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Anteil Bet.1	Anteil Bet.2
2005	- 1.607,60	- 803,80	- 803,80
2006	- 1.531,20	- 765,60	- 765,60
2007	- 1.058,30	- 529,15	- 529,15
2008	216,30	108,15	108,15
2009	2.645,80	1.322,90	1.322,90

C. Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr.:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. wird ersatzlos aufgehoben.

D. Un/Zulässigkeit der Revision:

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

E. Hinweis:

Gemäß **§ 101 Abs. 3 BAO** sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Die beiden an der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht Beteiligten 1 und 2 (in weiterer Folge "Bf.") erwarben 2005 **ein Appartement in einer Ferienanlage**, diese bestehend aus 22 Häusern mit insgesamt 58 Appartements, 10 Chalets und einem Zentralgebäude, letzteres bestehend aus 14 Appartements, Rezeption, Sanitäranlagen und einer Tiefgarage mit mindestens 100 Stellplätzen. Die Anlage war dazu bestimmt, als einheitlich geführter Ferienpark betrieben zu werden.

Die Anschaffungskosten für die Liegenschaft betrugen € 165.846,36, davon Grund und Boden € 21.069,36, Gebäude € 132.499,00 und Einrichtung € 12.278,00 (Vorhalteverfahren beim BFG).

Die Bf. verpachteten im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ihr Appartement samt Einrichtung und die im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteile und Gemeinschaftsflächen an die Ferienpark Betreiber-GmbH (in weiterer Folge „Betreiber-GmbH“).

Mit dem Erwerb der Liegenschaft hatten sich die Bf. mit rd. 13% der Anschaffungskosten der Liegenschaft an der Betreiber-GmbH zu beteiligen. Der steuerliche Vertreter schied im Falle der fremdfinanzierten Anschaffung der Liegenschaft bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung rd. 13% der Zinsen aus.

Festzuhalten ist, dass die Beschwerden mehrerer Beschwerdeführer anhängig sind und die im bereits erledigten Verfahren RV/4100450/2011 sowie in den anschließenden Verfahren vorgelegten Unterlagen und geäußerten Vorbringen hinsichtlich des gleich gelagerten Sachverhalts auch für dieses Verfahren gelten.

In den vorgelegten **MUSTERVERTRÄGEN** war u. a. Folgendes vereinbart:

KAUFVERTRAG:

Die Erwerber verpflichteten sich u. a., die Mehrheitsentscheidungen in der Generalversammlung der Betreiber-GmbH zu akzeptieren. Der Kaufpreis war als Fixpreis

vereinbart und beinhaltete auch die Ausstattung (Kaufvertrag, II., Vertragszweck und VI. Kaufpreis).

PACHTVERTRAG, abgeschlossen zwischen den jeweiligen Eigentümern als Verpächter und der Betreiber-GmbH als Pächterin:

Gegenstand des Pachtvertrages war das Appartement samt Einrichtung und die im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteile und Gemeinschaftsflächen der Liegenschaft Öffentliche Gebühren, Steuern oder Ähnliches im Zusammenhang mit dem Abschluss und/oder der Durchführung dieses Pachtvertrages waren der Pächterin zu übertragen (vgl. § 1 des Pachtvertrages).

Der Pachtgegenstand wurde für die **Nutzung zum Betrieb eines Ferienparks** verpachtet. Der Pächterin oblag während der gesamten Vertragsdauer die Erfüllung der nutzungsbedingten, behördlichen Auflagen (z.B. Brandschutz, Stellplatzverpflichtung usw.) hinsichtlich der baulichen/technischen Beschaffenheit des Pachtgegenstandes.

Der Pachtgegenstand war der Pächterin vollständig fertig gestellt, betriebsbereit, voll eingerichtet und konzessionsfähig und in ungebrauchtem Zustand zu übergeben (§ 2 des Pachtvertrages).

Die endgültige Festlegung der Einrichtung/Ausstattung sowie die Festlegung der Menge und Qualität des Kleininventars in den Chalets/Appartements und im Zentralhaus bedurften der ausdrücklichen Zustimmung der NG-GmbH (in weiterer Folge „NG-GmbH“) als Managerin, ebenso die Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Ersatzbeschaffungsmaßnahmen der Pächterin. ... (§ 3 des Pachtvertrages).

Der Pachtvertrag wurde auf eine **Festlaufzeit von 20 Jahren** abgeschlossen, beginnend mit dem Tag der Übernahme des gesamten Ferienparks durch die Pächterin. ... Nach Ablauf der Festlaufzeit verlängerte sich der Pachtvertrag unter festgelegten Bedingungen **um jeweils fünf Jahre**. Weiters hatte die Pächterin ein zweimaliges Optionsrecht auf Verlängerung des Pachtvertrages (vgl. § 4 des Pachtvertrages). Beide Parteien konnten den Pachtvertrag unter bestimmten Bedingungen fristlos kündigen (§ 5 des Pachtvertrages).

Die Pächterin war berechtigt, den Namen des Betriebes zu ändern, eine Änderung der betrieblichen Konzeption vorzunehmen, solange ... Sie war in der Art und Weise ihrer Betriebsführung (insbesondere hinsichtlich der Preisgestaltung, der Vermarktung des Ferienparks usw.) völlig frei und stand dem Verpächter kein Mitspracherecht in welcher Form auch immer zu. Die Pächterin war berechtigt, auf eigene Kosten am Grundbesitz und am Gebäude während der Pachtzeit Außenwerbung anzubringen. ... Der Verpächter hatte die Pächterin bei der Beschaffung der erforderlichen Erlaubnisse nach besten Kräften zu unterstützen. Der Verpächter konnte keine Außenwerbung am Pachtobjekt anbringen lassen.

Der Eigentümer durfte die ihm gehörende Einheit (Chalet/Appartement) **für maximal vier mal eine Woche pro Kalenderjahr selbst nutzen**, ohne dass er hierfür einen Mietzins entrichten musste. Davon konnten maximal zwei Wochen in der Hochsaison sein, ...

Die Pächterin hatte den Eigentümern bis spätestens zum 31.5. des laufenden Kalenderjahres die Saisoneinteilung für das folgende Kalenderjahr mitzuteilen.

Bei Eigennutzung stellte die Pächterin dem Eigentümer eine Pauschale zzgl. Umsatzsteuer für Betriebskosten, Reinigung, Bettwäsche, Fixkosten, usw., in der jeweils aktuellen Höhe in Rechnung, die der Eigentümer bei Anreise an die Pächterin zu zahlen hatte. Die Endreinigung war von der Pächterin auf Kosten des Eigentümers durchzuführen. Die Pächterin war berechtigt, diese Pauschale und die Kosten der Endreinigung bei der Berechnung des Pachtzinses in Abzug zu bringen. Über die vier mal eine Woche hinausgehende Eigennutzung der Einheit war ...

Die Verpächterseite durfte während der gesamten Dauer des Vertrages als auch nach Beendigung des Vertrages kein Daten- bzw. Werbematerial (Wegweiser, Prospekte, Flaggen, Briefpapier, Erhebungsbögen, Menükarten, usw.) der Pächterin und/oder N. (in weiterer Folge „N.“), insbesondere aber auch Daten in Bezug auf den Gästebestand, in welchem Umfang oder welcher Art auch immer, gebrauchen bzw. verwenden oder durch Dritte gebrauchen lassen. ... (§ 6 des Pachtvertrages).

Die Pächterin durfte den Pachtgegenstand im Ganzen oder zum Teil unter bestimmten Bedingungen unterverpachten (§ 7 des Pachtvertrages).

Der **Pachtzins war umsatzabhängig** und bestimmte sich **nach einem Prozentsatz bezogen auf den von der Pächterin im Ferienpark A. erzielten Net Revenue gemäß dem N. -Summary Statement of Income (Anlage 2, Bestandteil des Pachtvertrages)**, wobei die **Parteien gemeinsam die Höhe des vorstehenden Prozentsatzes für das kommende Kalenderjahr jeweils einen Monat vor Ende des Betriebsjahres (Kalenderjahr) festlegten**. Dieser Betrag war auf die einzelnen Eigentümer der verpachteten Apartments laut Prozentsatz der ebenfalls einen Bestandteil des Pachtvertrages bildenden Anlage 3 (jeweiliges Verhältnis des Gesamt-Kaufpreises (netto) pro Einheit zur Gesamtinvestitionssumme des Ferienparks (netto)) zu verteilen. Hinzu kam die Umsatzsteuer. Die Pächterin hatte **eine Jahresabrechnung** zu legen und die Fremdenverkehrsabgabe an die Gemeinde abzuführen.

Sämtliche **Kosten, Lasten, Steuern, Abgaben, usw., des Pachtgegenstandes**, die verbrauchsunabhängig sind (z.B. Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Anliegergebühren, Müllabfuhr, Kabelanschlussgebühren, Rundfunk- und Fernsehgebühren, usw.), sowie alle verbrauchsabhängigen Kosten der Ver- und Entsorgung des Pachtobjektes (z.B. Heizung, Gas, Strom, Wasser/Abwasser usw.) gingen vollständig zu Lasten der Pächterin (§ 8 des Pachtvertrages).

Die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer hatte sämtliche Gebäude sowie verpächtereigene Einrichtung/Ausstattung nebst Kleininventar sowie die Gemeinschaftsflächen gegen Feuer, Sturm, Hagel und Leitungswasser und

Elementarschäden und die Einrichtung/Ausstattung nebst Kleininventar zusätzlich gegen Einbruch, Diebstahl und Vandalismus im Rahmen eines einheitlichen Versicherungsvertrages zu versichern und eine **Eigentümer-Haftpflichtversicherung** in ausreichendem Umfang abzuschließen (§ 9 des Pachtvertrages).

Der Pächterin oblag neben den festgelegten Sorgfaltspflichten die **gesamte Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Erneuerungspflicht einschließlich regelmäßiger Schönheitsreparaturen** für den gesamten Pachtgegenstand auf eigene Kosten. ...

Die Pächterin hatte auf eigene Kosten die Erstreinigung (nach Fertigstellung der Einheiten) sowie die jährliche Grundreinigung der Einheiten (Reinigung der Kopfkissen, der Bettdecken, der Vorhänge usw.) durchzuführen, weiters die Außenanlagen zu pflegen. Ihr oblag die Verkehrssicherungspflicht (§ 10 des Pachtvertrages).

Ausbesserungen, bauliche Veränderungen, die zur Erhaltung des Pachtobjektes, zur Abwendung drohender Gefahren oder zur Beseitigung von wesentlichen Schäden notwendig waren, konnte der Verpächter auch ohne Zustimmung der Pächterin, sonst mit ihrer Genehmigung vornehmen (§ 11 des Pachtvertrages).

Der Eigentümer hatte im Falle der un/entgeltlichen Übereignung den Pachtvertrag vollinhaltlich auf den neuen Eigentümer zu übertragen. Bis zum Eintritt des neuen Eigentümers haftete der bisherige. Für den Fall des Verstoßes der Überbindungsverpflichtung auf den neuen Eigentümer war eine an die Pächterin zu zahlende **Konventionalstrafe in Höhe von € 25.000,00** je Einheit vereinbart, unbeschadet des Rechts der Pächterin auf Schadenersatz oder Erfüllung (§ 13 des Pachtvertrages).

Die **Anlagen 2 und 3 zum Pachtvertrag** legten die Bf. trotz Aufforderung nicht vor (Vorhaltsbeantwortung vom 27.10.2014, weiteres Beschwerdeverfahren).

VERWALTUNGSVERTRAG , abgeschlossen zwischen den jeweiligen Eigentümern und der Betreiber-GmbH:

Ab 30.11.2005 für die Dauer von drei Jahren wurde die Betreiber-GmbH zur Hausverwalterin für den gesamten Wohnungseigentumskomplex sowie das Zentralgebäude (Ferienpark) bestellt. Sie durfte die Eigentümer in allen Angelegenheiten der Hausverwaltung vertreten und Zahlungen leisten. Ihr oblagen Aufgaben, die sich für sie aus dem Pachtvertrag ergeben. Die Pflichten der Betreiberin waren entsprechend festgehalten. Sie erhielt ein **jährliches Honorar als Hausverwalterin von € 110,00 je Einheit** (Chalet/Appartement samt ideellem Miteigentumsanteil am Zentralgebäude) zuzgl. allfälliger Umsatzsteuer (Pkt. 1. bis 4. des Verwaltungsvertrages).

Die Betreiber-GmbH als Hausverwalterin setzte **die vom Eigentümer monatlich im Vorhinein zu bezahlenden Betriebs- und Instandhaltungskosten sowie den Beitrag zur Instandhaltungsrücklage** (Wirtschaftsplan) fest (Pkt. 5. des Verwaltungsvertrages).

Der **jährliche Beitrag für die Instandhaltungsrücklage** für den Wohnungseigentumskomplex wurde vorerst mit insgesamt € 250,00 pro Einheit festgelegt. Dieser Beitrag wurde anhand der Erfahrungen im vorangegangenen Jahr jeweils neu festgesetzt (Pkt. 6. des Verwaltungsvertrages).

Die Eigentümer hatten monatlich **vorgeschriebene Akontobeträge für Betriebs- und Instandhaltungskosten** sowie **die Instandhaltungsrücklage an die Hausverwalterin bzw. das von ihr bekannt gegebene Konto monatlich im Voraus zu bezahlen** (Pkt. 7. des Verwaltungsvertrages).

Über den jährlichen Wirtschaftsplan und die alljährliche Abrechnung der Betriebs- und Instandhaltungskosten des Hausverwalters sowie die Instandhaltungsrücklage entschied die **Wohnungseigentümerversammlung** gemäß Wohnungseigentümergebiet (Pkt. 8 des Verwaltungsvertrages).

Die Hausverwalterin war im Rahmen des Verwaltungsvertrages und der gesetzlichen Möglichkeiten ausdrücklich zur Selbstkontrahierung befugt (Pkt. 11 des Verwaltungsvertrages).

Für den Fall der un/entgeltlichen Übereignung bestand eine Überbindungsverpflichtung auf den neuen Eigentümer. Der Eigentümergemeinschaft stand eine allfällige Konventionalstrafe sowie das Recht auf Schadenersatz bzw. Erfüllung zu (Pkt. 12 des Verwaltungsvertrages).

BETRIEBSMANAGEMENTVERTRAG (Entwurf vom 7.10.2004), abgeschlossen zwischen der Betreiber-GmbH einerseits und 1. der NG-GmbH sowie 2. der NG-Holding (in weiterer Folge „NG-Holding“):

Gegenstand war der zu errichtende Ferienpark. Der Pachtvertrag vom 15.10.2004 war Vertragsbestandteil. Die Betreiber-GmbH durfte ohne vorherige schriftliche Zustimmung von N. keine Änderungen und/oder Ergänzungen des Pachtvertrages vornehmen, andernfalls ...

Gegenstand des Betriebsmanagementvertrages war die **Übernahme der Durchführung der Betriebsführung des gesamten Ferienparks ab dessen Fertigstellung und dessen Abnahme durch N. mit deren Zustimmung**. Die Aufgaben der Betriebsführung wurden nachfolgend angeführt (Art. 2 des Betriebsmanagementvertrages).

Der Betriebsmanagementvertrag hatte eine **Festlaufzeit von 20 Jahren ab der vertragsgemäßen Fertigstellung sowie der Abnahme des gesamten Ferienparks** durch N. Betriebsbereitschaft der Anlage war Voraussetzung. Eine Verlängerungs- und Optionsmöglichkeit und ihre jeweiligen Voraussetzungen waren entsprechend der Bestimmungen im Pachtvertrag geregelt. Unter bestimmten Bedingungen stand N. ein Rücktrittsrecht zu. Weiters waren bestimmte Pflichten der Betreiberin hinsichtlich der Vorbereitung der Übergabe geregelt (Art. 3 des Betriebsmanagementvertrages).

N. war beauftragt und bevollmächtigt, **den Betrieb des Ferienparks im Namen und auf Rechnung der Betreiberin zu führen**. Alle Entscheidungen der laufenden

Betriebsführung, der Personalführung, des Marketings und des Verkaufs (insbesondere die Preisgestaltung) für den Ferienpark oblagen ausschließlich N. Die Betreiberin hatte insoweit keinerlei Mitspracherecht.

N. hatte sämtliche Rechte und Pflichten hinsichtlich des **Managements für den gesamten Ferienpark**, die N. im Namen und für Rechnung der Betreiberin auszuüben hatte. Art und Weise der Betriebsführung war in dem Standard Management-Konzept von N. geregelt ... N. stellte die Dienste seiner Zentralverwaltung der Betreiberin zur Verfügung....

Der Betreiberin oblag die Sorge dafür, dass der gesamte Ferienpark baulich und ausstattungsmäßig sowie von der betrieblichen Konzeption her (z.B. Animation, Kinderbetreuung, Sportangebote usw.) den Ansprüchen eines N.-Ferienparks vollständig gerecht wird (siehe Anforderungsprofil für einen N.-Ferienpark in Anlage 3).

Die gesamte Betriebsführung erfolgte im Rahmen des die ordentliche Betriebsführung sichernden Budgets, beinhaltend eine Betriebsergebnisrechnung sowie einen **Marketing- und Investitions-/Instandhaltungsplan. Eine mittelfristige Prognoserechnung sollte 3 Jahre umfassen**. N. hat jeweils zwei Monate vor Ende des Betriebsjahres das **Budget für das kommende Jahr zu erstellen**, wobei dieses Budget zwischen den Parteien abzustimmen ist (Art. 5 des Betriebsmanagementvertrages).

N, hatte Verkaufs- und Marketingmaßnahmen vorzunehmen und das Inkasso sämtlicher Betriebseinnahmen. Die sich aus Aufgaben aus dem Betriebsmanagementvertrag ergebenden laufenden Zahlungen wurden zu Lasten dieses Kontos vorgenommen (Art. 6 und 7 des Betriebsmanagementvertrages).

N. erhielt für ihre Tätigkeit nach diesem Betriebsmanagementvertrag eine **„Managementvergütung“ pro Betriebsjahr**, die sich aus fixen (€ 25.000,00 pro Betriebsjahr, wertgesichert) und variablen Bestandteilen (Prozentsatz vom Net Rental Revenue N.-Summary Statement of Income, Reservierungsgebühren der Gäste, anteilige Versicherungsprovisionen) zusammensetzte (Art. 9 des Betriebsmanagementvertrages).

Das **unternehmerische Risiko aus dem Betrieb des Ferienparks trug ausschließlich die Betreiberin**. Sie hatte auch der N. für die Durchführung des Managements im Namen und auf Rechnung der Betreiberin in der Pre-Opening-Phase Geld zur Verfügung zu stellen (Art. 10 des Betriebsmanagementvertrages). Die Betreiberin hatte auch bei Zerstörung ohne Verschulden der N. den Normalzustand unverzüglich herzustellen (Art. 11 des Betriebsmanagementvertrages). Für bestimmte Rechtsgeschäfte war die vorherige Zustimmung der Betreiberin erforderlich (Art. 12 des Betriebsmanagementvertrages).

N. musste der Betreiberin jederzeit Auskunft über die Belange des Betriebes erteilen und konnte die Betreiberin zu jeder zumutbaren Zeit den Betrieb besichtigen. N. hatte mit der Geschäftsführung der Betreiberin Besprechungen zu führen (Art. 13 des Betriebsmanagementvertrages). Eine Gesellschaft nach Wahl der N. - sofern Konzernmitglied - konnte in den Betriebsmanagementvertrag eintreten (Art. 14 des Betriebsmanagementvertrages).

Die einen Bestandteil des Vertrages bildenden Anlagen zum Betriebsmanagement legten die Bf. nicht vor (unstrittig).

VERFAHREN VOR DEM FINANZAMT

Im Sommer 2006 legten die Bf. eine **Prognoserechnung (Prognose I)** vor.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens brachten die Bf. beim Finanzamt im Jahr 2010 die **Prognose II** bei, darin laut Bf. enthalten die tatsächlichen Ergebnisse 2005 bis 2009.

Nach vorerst erklärungskonformer Veranlagung der Jahre 2005 bis 2007 qualifizierte das Finanzamt in den **mit 13.07.2011 datierten, (endgültig erlassenen) Bescheiden betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2007 und für die Kalenderjahre ab 2008 sowie die Bescheide betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007 sowie 2008 und 2009** die Vermietung des Top 1 als „kleine Vermietung“ und als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. In der Begründung heißt es auszugsweise festgehalten:

„Die ursprünglich vorgelegte Prognoserechnung enthielt die Fremdfinanzierungskosten nur teilweise. In der von Ihrem steuerlichen Vertreter überarbeiteten Prognoserechnung, die einen Gesamtüberschuss aus der Vermietung innerhalb von 21 Jahren ergibt, wurden folgende Umstände nicht berücksichtigt:

- *das Mietausfallswagnis*
- *allfällige Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen*

Berücksichtigt man diese Umstände, ist ein Gesamtüberschuss innerhalb von 23 Jahren nicht erzielbar. “

Am **15.07.2011** erließ das Finanzamt einen **Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. per 16.07.2011**.

Am **17.08.2011** erhoben die Bf. gegen folgende Bescheide Berufung, nunmehr **Beschwerde** genannt:

- Nichtfeststellungsbescheid 2005 bis 2007 vom 13.07.2011,
- Nichtfeststellungsbescheid ab 2008 vom 13.07.2011,
- Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. vom 15.07.2011.

Die Bf. begehrten die Aufhebung der Bescheide. Eine Begründung wollten sie nachreichen.

Die **per E-Mail dem Finanzamt übermittelte Berufung(sergänzung) vom 24.08.2011** enthielt:

- Nachtrag: Berufung gegen die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007
- Nachtrag: Berufung gegen die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer ab 2008
- Anregung auf einheitliche Entscheidung aller österreichischen Rechtsmittel in Sachen Ferienpark und Liebhaberei
- Begründung zur Berufung vom 17.08.2011

Die Bf. bekämpften in der Beschwerde vorerst die **Qualifikation der Vermietung unter § 1 Abs. 2 Z. 3 Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl. 358/1997 (LVO), anstatt § 1 Abs. 1 LVO**, stellten diesen Beschwerdepunkt aber im Schreiben vom 01.02.2018, Seite 6, außer Streit. Die diesbezüglichen Vorbringen werden daher nicht mehr festgehalten.

Die Bf. verneinen das **Vorliegen von Liebhaberei**.

Ein **Mietausfallswagnis** sei nicht zu berücksichtigen. Für die einzelnen Wohneinheitsgrößen werde rechnerisch ein Poolergebnis ermittelt, das dann gleichteilig auf die Einheiten aufgeteilt werde. Damit ent falle jegliches Mietausfallswagnis. Sämtliche Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen hätten nicht die Bf., sondern die Betreiber-GmbH zu tragen.

Es handle sich bei dieser Eigentümer- und Finanzierungs konstruktion um eine der wenigen Möglichkeiten, ein neues Apartment-/Hotelprojekt zu errichten. Aufgrund der seit mehreren Jahren nicht klar erkennbaren internationalen wirtschaftlichen Entwicklung und der damit einhergehenden Kreditverknappung durch Bankinstitute, insbesondere bei touristischen Investitionen, beginne sich diese Form der Finanzierung eines Hotelgroßprojektes österreichweit immer mehr durchzusetzen, siehe u. a. den Artikel in den Salzburger Nachrichten, Jänner 2011, Sparte Tourismus.

Der mit **26.08.2011 datierte Vorlagebericht des Finanzamtes** langte beim UFS am **30.08.2011** ein. Am Vorlagebericht ist unter den „Beilagen“ *„Berufung, Bescheide und Begründung, Prognoserechnung(en)“* angeführt. Die **Verständigung an die Bf.** über die Vorlage der Beschwerde an den UFS langte beim steuerlichen Vertreter ebenfalls am **30.08.2011** ein.

VERFAHREN vor dem UFS/ BFG:

Vorauszuschicken ist, dass mehrere Beschwerdeführer Beschwerde erhoben haben. Die Beschwerde einer Beschwerdeführerin wurde bereits mit Erkenntnis des **BFG vom 18.12.2014, RV/4100450/2011**, erledigt. Die dagegen betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer erhobene Revision wies der **VwGH mit Beschluss vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007**, zurück.

Nunmehr sind die Verfahren der weiteren Beschwerdeführer durchzuführen. Wenn nun grundlegende, für alle noch offenen Verfahren relevante Vorbringen festgehalten werden, so gelten diese auch für das gegenständliche Verfahren, selbst wenn als Quelle die Geschäftszahl eines anderen Verfahrens angeführt ist. Die Beschwerdefälle unterscheiden sich im Wesentlichen durch die Höhe des Fremdkapitals oder eine zwischenzeitige Veräußerung.

A. Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009:

Streit besteht über die Frage,

- ob die Zustellung der Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2005 bis 2009 - so das Finanzamt - am 18.07.2011, oder aber - so die Bf. - erst gemeinsam mit der Verständigung über die Vorlage der Beschwerde an den UFS mit 30.08.2011 an den steuerlichen Vertreter erfolgte und
- ob die gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2005 bis 2009 dem Finanzamt per E-Mail am 24.08.2011 gesendete Beschwerde in der Folge auch postalisch übermittelt wurde und beim Finanzamt auch auf postalischem Weg einlangte oder nicht.

Zur Zustellung der Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer:

Auf dem **Rückschein-Kuvert des Finanzamtes** war mit Schreibmaschine der Vermerk „**Bescheide vom 13.07.2011 (§ 200 (2), NF)**“ enthalten. Die Sendung war an die Bf. zu Händen ihres steuerlichen Vertreters adressiert. Die Übernahme der Bescheide erfolgte am 18.07.2011 (Rückschein).

Die Bf. behaupten, dass die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 erst mit der Verständigung des Finanzamtes über die Vorlage an den UFS am 30.08.2011 beim steuerlichen Vertreter einlangten. Wie in einem beispielhaft vorgelegten Fall eines anderen Klienten aufgezeigt, sei auf allen Schriftstücken rechts oben der jeweilige Posteingangsstempel der Kanzlei ersichtlich. So sei der Nichtfeststellungsbescheid für 2005 bis 2007 mit Eingang 18.07.2011, "Erl.: 79", der Nichtfeststellungsbescheid betreffend die Kalenderjahre ab 2008, eingelangt am 18.07.2011, "Erl.: 79", der Nichtveranlagungsbescheid zur Umsatzsteuer betreffend 2005 bis 2007, eingelangt am 30.08.2011, "Erl.: 213/679" und der Nichtveranlagungsbescheid betreffend Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 2008 und 2009, eingelangt am 30.08.2011, "Erl.: 213/679" im Kanzleisystem erfasst. Die Beschwerde habe der steuerliche Vertreter bereits am 24.08.2011 vor wirksamer Zustellung dieser Bescheide gemeinsam mit der nachgereichten Begründung zur Beschwerde vom 17.08.2011 an das zuständige Finanzamt (Posteingangsstempel vom 24.08.2011) übersendet.

Vorgelegt wurde der **Ausdruck aus der Dokumentenerfassung des EDV-Systems (in weiterer Folge "DMS")** betreffend die Klienten mit der Klienten-Nr. 213/679.

Dieser Ausdruck sei gekennzeichnet mit: Datum, Kategorie, Betreff, Sachbearbeiter. Die jeweiligen Schriftstücke (Papier und elektronisch) würden kanzleimäßig mit Dokumentenstempel gestempelt und am Tage des Posteingangs im zentralen DMS erfasst. Als Zeugen können die Angestellten Angestellte1 (in weiterer Folge „Angestellte 1“), Angestellte2 (in weiterer Folge „Angestellte 2“) und Angestellte3 (in weiterer Folge „Angestellte 3“) genannt werden. Bezugnehmend auf den Kanzleistandard werde mit jedem Poststück gleich verfahren.

Der steuerliche Vertreter habe im August 2011 mit Mag.aG (in weiterer Folge „Frau Mag. G“) vom Finanzamt mehrere Telefonate betreffend die Eingabe der Beschwerde geführt. Sie hätten die Vorgangsweise und die Formalitäten der Beschwerden besprochen. Die Beschwerden seien der Kanzlei am 25.08.2011 schriftlich per *E-Mail* von Mag.^a G.

bestätigt bzw. für "in Ordnung" befunden worden. Mag.^a G habe die Vorgehensweise und das Nachsenden der Umsatzsteuerbescheide besprochen. Im **Auszug aus dem DMS** ist festgehalten:

Datum	Kategorie	Betreff	Sachbearbeiter
30.08.2011	besch	Bewilligung_Aussetzung	Angestellte 3
30.08.2011	besch	Verständigung_UFS	Angestellte 3
30.08.2011	besch	Nichtveran_2008-2009	Angestellte 3
30.08.2011	besch	Nichtveran_2005-2007	Angestellte 3
25.08.2011	beruf	Antw:Begründung zur Berufung_ Mag. ^a G	StB Mag.E (in weiterer Folge "StB Mag. E")
16.08.2011	besch	Festsetzung_SZ	Angestellte 3
26.07.2011	BIL	Checkliste 2010	Angestellter 4
19.07.2011	besch	Begrenzung_UID	Angestellte 1
18.07.2011	besch	End_Festst_2005-2007	Angestellte 3
18.07.2011	besch	Nichtfestst_2008	Angestellte 3
18.07.2011	besch	Beteiligte 2_E 2005-2009	Angestellte 3
18.07.2011	besch	Beteiligter 1_E 2005-2009	Angestellte 3

Weiters legte der steuerliche Vertreter den mit Mag.^a G geführten **Schriftwechsel sowie Gesprächsnotizen über Telefonate** mir ihr vor. Die E-Mail von Mag.^a G sei im zentralen DMS erfasst und entsprechend dem Mandanten zugeordnet worden. Es gebe dazu keine Erfassungsnummer. Ebenso seien die mit Mag.^a G geführten Telefonate protokolliert und kanzleimäßig dem Teilnehmer "FA Spittal" zugeordnet worden.

In den **Gesprächsnotizen und E-Mails** ist festgehalten:

Gesprächsnotiz vom 19.08.2011, Angestellte 1 - Mag.^a G:

„Betreff: Berufungen Holländer.

Gesprächsnotiz: Frau Mag.^a G möchte Termin fixieren für die Begründung ... - bitte um RF- Frau Mag.^a G“

Gesprächsnotiz vom 22.08.2011, Angestellte 3 - Mag.^a G:

„Betreff: Rückruf dringend erbeten

Gesprächsnotiz: Berufungen Niederländer dringend bis Mittwoch per E-Mail erledigen. E-Mail an Mag.aG@bmf.gv.at “

Gesprächsnotiz vom 22.08.2011, StB Mag. E- Mag.^a G :

„Betreff: Berufungsvorlage bis Mittwoch“

In der **E-Mail vom 24.08. 2011, 5:28, von StB Mag. E an Mag.^a G** heißt es wie folgt:

„Sehr geehrte Frau Mag.^a G!

In der Anlage der Entwurf der Eingabe wie heute Vormittag besprochen sowie die Begründung der Berufung.

Bitte um kurze Info, ob die Eingabe (Berufung) so ok ist. Ich würde dann die Eingabe nochmals schriftlich veranlassen mit Poststempel von heute. ...“

In der **E-Mail vom 25.08.2011, 6:53 Uhr**, schreibt **Mag.^a G an StB Mag. E:**

„Guten Morgen, Herr StB Mag. E,

die Eingabe geht in Ordnung, mit freundlichen Grüßen, Mag.^a G“

Gesprächsnotiz vom 25.08.2011, Angestellte 3 - Mag.^a G:

„Hat das E-Mail mit Ergänzungen erhalten, benötigt das jetzt per Post nicht mehr.“

(Vorbringen und Unterlagen im Verfahren RV/4100450/2011).

Laut Bf. würden für eine **Bearbeitung in getrennten Prozessen** der händisch erstellten Bescheide folgende Auffälligkeiten sprechen:

- Der **händische Vermerk "F.d.V."** der Unterschrift von Herrn C.(in weiterer Folge „Herr C.“) sei in den Nichtfeststellungsbescheiden beigelegt, nicht aber bei den Nichtveranlagungsbescheiden. Herr C. habe für seine Unterschrift unterschiedlich blaue Kugelschreiber verwendet.
- Die Formulierung „... **ab 2008** " des „Nachtrages“ zur Berufung lasse auf die Zustellung der Nichtveranlagungsbescheide zur Umsatzsteuer erst am 30.08.2011 schließen. In der Begründung zur Beschwerde vom 24.08.2011 (E-Mail) werde gegen die Nichtveranlagung der Umsatzsteuer „ab 2008“ berufen. Die Formulierung des Zeitraumes „**ab 2008**“ entspreche jener in den am 18.07.2011 zugestellten Nichtfeststellungsbescheiden. Der Nichtveranlagungsbescheid hingegen beziehe sich konkret auf den Zeitraum 2008 und 2009, welcher mangels Kenntnis in der Berufung nicht exakt angeführt habe werden können (Vorhaltsbeantwortung im Verfahren RV/4100450/2011).
- Die Nichtfeststellungsbescheide hätten einen kleinen, die Nichtveranlagungsbescheide einen größeren **Datumsstempel**.
- Auch finde sich **auf dem Rückschein bloß "NF"** (Steuerlicher Vertreter in der mündlichen Verhandlung zur RV/4100450/2011).

Die Verständigung über die Vorlage an den UFS sei mit Eingangsstempel vom 30.08.2011 und der Klienten-Nummer im Feld des Stempels handschriftlich versehen worden. Eine Erfassungsnummer werde im DMS nicht gesondert geführt. Die Nichtfeststellungsbescheide habe der steuerliche Vertreter am 30.08.2011 im Posteingang nicht erfasst, weil sie bereits am 18.07.2011 zugestellt worden seien

(Vorhaltsbeantwortung im Verfahren RV/4100450/2011). Er glaubte, sich erinnern zu können, dass ihn jemand - die Sachbearbeiterin im Referat oder Herr C. - angerufen und gefragt habe, ob es ihm etwas ausmache, wenn die Bescheide in zwei Tranchen zugestellt würden. *'Wir müssen am selben Tag abfertigen, aber wir schaffen es nicht, macht es etwas aus, wenn die Bescheide zwar das selbe Datum tragen, aber unterschiedlich zugestellt werden?'.* Eine Gesprächsnotiz habe er über dieses Telefonat nicht gefertigt (Steuerlicher Vertreter in der mündlichen Verhandlung zu RV/4100450/2011).

Über Vorhalt des Amtsvertreters, warum in keinem der Schriftstücke bzw. Telefonprotokolle der Umstand vorkomme, dass er die Nichtveranlagungsbescheide noch nicht bekommen hätte und dies ungewöhnlich sei, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass das gesamte Verfahren ungewöhnlich gewesen sei. Er sei seit Herbst 2010 diesbezüglich mit dem Finanzamt in Kontakt gewesen. Er habe schon gewusst, wohin die Reise gehe und sei über die Ansicht des Finanzamtes, dass Liebhaberei vorliege, informiert gewesen. Er habe bereits gewusst, dass er Liebhabereibescheide bekommen werde, nur nicht wann. Deswegen sei es für ihn auch nicht ungewöhnlich gewesen, zunächst keinen Nichtveranlagungsbescheid bekommen zu haben (Steuerlicher Vertreter in der mündlichen Verhandlung zu RV/4100450/2011).

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die Bescheide bei allen offenen Berufungsfällen „N.“ am selben Tag erlassen worden seien, nicht zuletzt, um im Falle einer Berufung nicht unterschiedliche Bescheiddaten zu haben. Die Bearbeiterin habe penibel darauf geachtet, dass alle Bescheide am selben Tag das Amt verlassen. Laut vorliegenden RSb-Bestätigungen hätte der Steuerberater auch alle Bescheide, die bei der Bearbeiterin noch im Büro seien, mit 18.07.2011 entgegen genommen. Sie wisse nicht, welche Bescheide der Steuerberater zu dem von ihm angegebenen Datum übernommen haben sollte. In dem RSb-Kuvert seien sämtliche Schriftstücke betreffend § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) und die NF-Bescheide enthalten gewesen. Das einzige Manko wäre, dass sie die enthaltenen Jahre nicht aufgezählt habe. Da jedoch bei den Bescheiden Jahre zusammengefasst worden seien, habe sie diese nicht extra angeführt. Weitere händische Bescheide hätte das Finanzamt nicht erlassen. Es sei generelle Verwaltungspraxis, Bescheide zeitnah mittels RSb-Briefen zu übermitteln. Keinesfalls würden Bescheide erst mit der Verständigung über die Vorlage an den UFS (Verf. 46a) übermittelt. Zudem sei es nicht Praxis, mit der Verständigung auch Bescheide an die berufungswerbende Partei zu übermitteln. Die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 seien daher mit 18.07.2011 als zugestellt zu betrachten (Vorbringen des Finanzamtes im Verfahren RV/4100450/2011).

Der Vertreter des Finanzamtes habe - damals in das Verfahren eingebunden - Mag.^a G und der Sachbearbeiterin, den ausdrücklichen Auftrag erteilt, dass alle Bescheide das gleiche Datum tragen müssen und auch gemeinsam abzufertigen seien, weil ein Rechtsmittel zu erwarten gewesen sei. Die Bescheide hätten die Sachbearbeiterin und Herr C. ausgefertigt. Herr C. habe einen anderen Datumsstempel als die Sachbearbeiterin verwendet. Herr C. habe die Nichtveranlagungsbescheide erstellt. Abgefertigt hätten die

Nichtfeststellungs- und Nichtveranlagungsbescheide sowohl die Sachbearbeiterin als auch Mag.^a G. Möglicherweise seien die Nichtveranlagungsbescheide dem Vorlagebericht beigegeben, aber sei dies nicht die erstmalige Zustellung gewesen. Dem Vertreter des Finanzamtes sei nicht bekannt, dass sein Auftrag nicht ausgeführt worden wäre. Zum Anführen von „NF“ habe die Sachbearbeiterin erklärt, künftig wirklich alle Bescheide gesondert am Rückschein festzuhalten (Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zu RV/4100450/2011).

Die weitere Vertreterin des Finanzamtes ergänzte, dass ihr gegenüber die Sachbearbeiterin die gleichzeitige Abfertigung der Bescheide bestätigt habe. Bei einem derart komplexen Fall schaue man besonders genau, dass formell alles passe. Dass die Nichtveranlagungsbescheide erst etwa eineinhalb Monate nach den Nichtfeststellungsbescheiden hinausgegangen seien, sei wohl sehr unwahrscheinlich. Dass nicht schon Mag.^a G die Verspätung der Einbringung der Beschwerde gegen die Nichtveranlagungsbescheide geltend gemacht habe, sei allenfalls darin gelegen, dass sie mit Ende August 2011 aus dem Finanzdienst ausgeschieden sei (Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zu RV/4100450/2011).

In der **mündlichen Verhandlung vom 16.10.2018 zu RV/4100459/2011** legte der steuerliche Vertreter beispielhaft zu einem Klienten - jedoch für alle Beschwerdeverfahren relevant - die ihm am 18.07.2011 zugestellten Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften samt RSb-Kuvert vor. Die Nichtfeststellungsbescheide waren im Format des Din A5-Kuverts gefaltet. Die ebenfalls vorgelegte Verständigung über die Vorlage der Beschwerde an den UFS vom 30.08.2011 im Din A4-Format war nicht gefaltet, auch nicht die Nichtveranlagungsbescheide zur Umsatzsteuer. Das zur Verständigung gehörige Kuvert habe man - weil die Sendung nicht eingeschrieben war - nicht aufbewahrt. Diese Unterlagen würden die separate und spätere Zustellung der Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer beweisen (vorgelegte Unterlagen).

Die Vertreterin des Finanzamtes blieb bei ihrer Ansicht. Eine separate Zustellung der Bescheide sei jedoch nicht relevant, weil die Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer nur per E-Mail an Mag. G übermittelt worden sei (Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung).

Zur Übermittlung der Berufung(sergänzung) vom 24.08.2011, darin die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 („Nachtrag“):

Außer Streit steht

- die Übermittlung der nicht unterfertigten Berufungsergänzung bzw. des „Nachtrages“ der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer vom 24.08.2011 an diesem Tag per E-Mail von Herrn StB Mag. E an Frau Mag.^a G.
- das Fehlen eines Nachweises über die postalische Übermittlung des „Nachtrages“ an das Finanzamt. Die Sendung wurde mit Frankiermaschine frei gemacht.

Der steuerliche Vertreter behauptet, die im Verfahren RV/4100450/2011 vorgelegte „Kopie“ des von ihm unterfertigten „Nachtrages“ vom 24.08.2011 (wortgleiches Schreiben wie in der E-Mail vom 24.08.2011 postalisch an das Finanzamt übermittelt zu haben (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 08.01.2014, mündliche Verhandlung zu GZ. RV/4100450/2011 und weiteres Beschwerdeverfahren). Er vermutete, dass möglicherweise das tatsächlich eingelangte Poststück nicht mehr in den Steuerakt Eingang gefunden habe, weil es aufgrund der E-Mail-Korrespondenz sowieso schon im Akt gewesen sei. Ihm sei klar gewesen, dass eine E-Mail als Berufung nicht ausreiche. Auch wenn Mag.^a G gesagt habe, dies reiche aus, habe er noch die Eingabe im Postwege nachholen wollen. Die Angestellten 1 und 3 hätten das auch so erledigt. Wenn Mag.^a G im damaligen Verfahrensstand tatsächlich einen Terminverlust gehabt hätten, hätte das Finanzamt damals schon eine Abweisung der Berufung gemacht. Er beantragte die Einvernahme von Frau Mag.^a G als Zeugin.

Die Beschwerde der Nichtveranlagungsbescheide sei im Schriftsatz vom 24.08.2011 noch vor Zustellung der diesbezüglichen Bescheide angeführt, weil man auf dem Finanzamtskonto bereits eine Verbuchung der Umsatzsteuer ersehen habe können. Das Datum der Bescheide - Kanzleistandard bei der steuerlichen Vertretung – habe im Schriftsatz vom 24.08.2011 noch nicht angegeben werden können. Er habe vom Finanzamt gewusst, dass die Nichtveranlagungsbescheide später ergehen würden und diesbezüglich - da die Zustellung maßgeblich sei - keinen Grund gehabt, auf das Finanzamt Druck zu machen. Er habe mit der Einbringung der Beschwerde nicht bis zur Zustellung der Bescheide gewartet, damit Mag.^a G den Vorlagebericht machen konnte.

Er habe nicht bereits im Schriftsatz vom 17.08.2011 vorsorglich auch gegen die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer Beschwerde erhoben, weil die Berufungsfrist erst mit Zustellung zu laufen beginne und er sich auf keinen konkreten Bescheid beziehen habe können (Steuerlicher Vertreter im Verfahren zu RV/4100450/2011).

Der „Nachtrag“ vom 24.08.2011 sei - so das Finanzamt - keinesfalls im Postweg beim Finanzamt eingebracht worden (Vertreter des Finanzamtes im Verfahren zu RV/4100450/2011).

Zum gleich gelagerten Sachverhalt einer anderen Beschwerdeführerin vertrat das **BFG im Erkenntnis vom 18.12.2014, GZ. RV/4100450/2011**, die Ansicht, dass der „Nachtrag“ vom 24.08.2011 dem Finanzamt nur per E-Mail, nicht jedoch per Post übermittelt worden sei. Die per E-Mail am 24.08.2011 „eingebrachte“ Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 war mangels Vorliegens einer „Eingabe“ nicht zu behandeln und das diesbezügliche Verfahren einzustellen.

Die dagegen eingebrachte außerordentliche Revision wies der **VwGH mit Beschluss vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007**, zurück.

Nach Ergehen dieses Beschlusses des VwGH brachten die Parteien noch vor:

Der steuerliche Vertreter habe im Sekretariat die Anweisung gegeben, die Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer zur Post zu geben. Am Abend sei ihm auf seine Nachfrage die Abfertigung des „Nachtrages“ per Post bestätigt worden.

Frau Mag.^a G sei die postalische Übermittlung vielleicht nicht so wichtig gewesen, weil sie mit Ende August ihren Dienst beim Finanzamt beendet habe. Ende August sei die Rechtsmittelfrist betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer noch offen, die diesbezügliche Beschwerde weder verspätet gewesen, noch habe sie an einem Einbringungsformgebrechen gelitten.

Ohne entsprechende Anhaltspunkte bzw. einer gegenteiligen Aussage von Mag.^a G sei jedenfalls davon auszugehen, dass sie als Organ der österreichischen Abgabenbehörde rechtlich richtig gehandelt habe. Ob und wie die postalisch eingebrachte Beschwerde im Zeitraum zwischen Ende August 2011 und Herbst 2014 allenfalls in Verstoß geraten sei, könne von den Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung nicht nachvollzogen werden; sie könne diesbezüglich naturgemäß auch keine Beweislast treffen. Denkbar wäre beispielsweise, dass in irgendeiner Phase zwei Ausführungen der Beschwerde (ein E-Mailausdruck und die postalisch eingebrachte Beschwerdeschrift) bemerkt worden seien und aus Effizienzgründen eine Version im Hardcopy-Akt belassen bzw. nur elektronisch abgespeichert worden sei. Zum Beweis würden die Verständigung über die Vorlage der Beschwerde an den UFS Klagenfurt vom 26.08.2011, die Zeugeneinvernahme des StB Mag. E, der Angestellten 1 und Mag.^a G angeboten (steuerlicher Vertreter in der Besprechung vom 10.01.2018, Vorhaltsbeantwortung vom 29.01.2018).

Die **Zeugin Frau Mag.^a G** gab im Zuge der **Einvernahme am 13.07.2018** an:

„ 1. Haben Sie bezüglich der oa. Beschwerdeführer (Bf.) bei der Erstellung der Bescheide (Nichtveranlagung zur USt, Nichtfeststellungsbescheide) der einzelnen Eigentümer(gemeinschaften) des N-Parks mitgewirkt? Wenn ja, in welcher Form?

Zeugin: An der Ausfertigung der Bescheide habe ich nicht mitgewirkt. Ich war auch am Inhaltlichen nicht beteiligt. Es wurden Prognoserechnungen angefordert, aber da habe ich nicht mitgearbeitet.

2. Sie haben die Vorlageberichte für die eingebrachten Berufungen - nunmehr Beschwerden genannt - erstellt. Haben Sie diese alleine gefertigt oder hat Ihnen dabei jemand geholfen? Wenn ja, wer?

Zeugin: Die Vorlageberichte habe ich alleine gefertigt, dabei hat mir niemand geholfen.

3. Haben Sie diesen Schriftverkehr mit Herrn StB Mag. E (siehe Beilage A zur Niederschrift) geführt?

Zeugin: Dieser E-Mail-Verkehr hat so stattgefunden. Ich gehe davon aus, dass der Entwurf vom 24. August 2011 laut Beilage A bei der E-Mail dabei gewesen sein muss, denn sonst hätte ich nicht gesagt, dass das in Ordnung geht. Mich verwundert nur, dass die Anlage in der E-Mail nicht z.B. am Ende ausgewiesen ist. Dort wird normalerweise der Dateiname

der Anlage ausgewiesen. Es muss aber letztendlich doch das Konzept von StB Mag. E gewesen sein, das ich für die Beantwortung meiner E-Mail an ihn zur Verfügung hatte. Aus dem Kontext muss ich eine Vorlage gehabt haben. Es kann natürlich sein, dass der hier vorliegende Ausdruck nicht vollständig ist.

4. Zu den Gesprächsnotizen (Beilage B zur Niederschrift) gebe ich an:

Zeugin: Es hat Telefonate gegeben. Ich wollte die Fälle noch vor meiner Dienstfreistellung mit 1. September 2011 erledigt haben. Es kann sein, dass ich das Gespräch mit der Angestellten 1 geführt habe, um die in der Berufung vom 17. August 2011 angekündigte Begründung zu bekommen. Ich kann mich auch an ein Telefongespräch mit StB Mag. E erinnern.

An den Telefonkontakt mit der Angestellten 3 vom 25.8.2011, in dem ich gesagt haben soll „Hab das E-Mail mit Ergänzungen erhalten, benötige das per Post nicht mehr“ kann ich mich nicht erinnern. Vor allem ist es mir nicht erklärlich, warum ich gesagt haben sollte, dass ich das Schreiben per Post nicht mehr benötige. Für mich war klar, dass die Beschwerde auch per Post kommen muss, weil Beschwerden immer per Post gekommen sind. Insbesondere hinsichtlich des Nachtrages bin ich davon ausgegangen, dass dieser per Post kommt.

Über Vorhalt, ob darüber mit StB Mag. E gesprochen wurde, dass auch noch eine Beschwerde zur NV der USt einlangen wird, gebe ich an, dass es immer nur um die Nichtfeststellung gegangen ist.

Über Vorhalt, dass in der Beilage C im Vorlagebericht der Nachtrag vom 24. August 2011, darin auch die Beschwerde betreffend die NV zur USt, ein nicht unterfertigtes Exemplar des Nachtrages angehängt ist, gebe ich an, dass es vom Zeitablauf dafür spricht, dass es jenes Exemplar ist, das im Innenverkehr (E-Mail) übermittelt wurde. Ich habe nicht weiter verfolgt, ob das unterfertigte Exemplar auch per Post eingelangt ist, ich habe den Vorlagebericht so gefertigt. Da die Vorlageberichte zu den Verfahren ident waren, habe ich den Nachtrag kopiert und den jeweiligen Vorlageberichten beigelegt. Ich bin aber jedenfalls davon ausgegangen, dass ein postalisch übermitteltes und auch unterfertigtes Exemplar von Herrn StB Mag. E für die Beschwerdeführer dem Amt übermittelt wird, er hat dies ja auch in seiner E-Mail (siehe Beilage A) geschrieben.

Ich habe nicht auf das postalisch übermittelte Exemplar gewartet, weil ich glaublich am 26.8.2011 meinen letzten Arbeitstag hatte, das müsste auch ein Freitag gewesen sein. Die Angestellte 3 sagt mir ehrlich gesagt gar nichts und ich kann mich nicht daran erinnern, dass es nach Erhalt der E-Mail einen telefonischen Kontakt mit ihr gegeben hätte. Wenn es eine Telefonistin ist, wird nicht über steuerrechtliche Angelegenheiten gesprochen. Mit einer Sachbearbeiterin hätte ich darüber auch nicht gesprochen, für mich war immer Herr StB Mag. E der Ansprechpartner. Er war auch bei mir im Amt.

5. Zur Beilage D (unterfertigter Nachtrag):

Zeugin: Ich frage wann dieser Nachtrag tatsächlich gekommen ist.

Antwort RichterIn: Dieser Nachtrag wurde erstmals in einem der Beschwerdeverfahren dem BFG vorgelegt.

6. Die Bf. bringen vor, dass ihnen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur USt 2005 bis 2009 erstmals mit dem Vorlagebericht vom 26.08.2011, eingelangt in der Kanzlei StB Mag. E am 30.08.2011, zugestellt worden wären. Können Sie diesbezüglich etwas angeben?

Zeugin: Ich gehe definitiv davon aus, dass der von Herrn C. unterschriebene und mit 13.7.2011 datierte Nichtveranlagungsbescheid betreffend USt (Beilage E) im Anschluss an das Bescheiddatum den Beschwerdeführern z.H. der Kanzlei E zugestellt wurde. Dieser Nichtveranlagungsbescheid ist definitiv nicht erstmals mit dem Vorlagebericht an die Beschwerdeführer übermittelt worden. Dies würde ja überhaupt keinen Sinn ergeben, dass zuerst die Nichtfeststellungsbescheide und erst viel später die Nichtveranlagungsbescheide zur USt ergeben (Anm.: richtig „ergehen“), vor allem weil sie auch dasselbe Bescheiddatum tragen. In meiner gesamten beruflichen Laufbahn habe ich niemals erstmals mit einem Vorlagebericht einen Bescheid zugestellt, den sonst das Veranlagungsreferat oder die Betriebsprüfer (Anm.: richtig „Betriebsprüfung“) übermittelt.

7. Zur Beilage F (Rückschein):

Zeugin: Diesen Rückschein habe ich nicht ausgefertigt. Wenn man die Beilage E und F vergleicht, könnte das Handzeichen in beiden Fällen von Herrn C. gewesen sein. Er hat ja auch den Bescheid laut Beilage E gemacht.

Beilage A - Schriftverkehr mit StB Mag. E (E-Mail)

Beilage B - Gesprächsnotizen der Kanzlei StB Mag. E

Beilage C - Kopie des Vorlageberichts samt Beilagen zu GZ. RV/4100451/2011

Beilage D - unterfertigtes Exemplar des Nachtrages vom 24.08.2011

Beilage E - Bescheide betreffend NV zur USt und

Beilage F – Rückschein“

In der am 12.10.2018 dem BFG vorgelegten **Eidesstattlichen Erklärung der Angestellten 1 vom 22.11.2017** heißt es wie folgt:

„Ich, Angestellte 1, geb. am ... versichere an Eides statt:

Am 25.08.2011 übergab mir mein Vorgesetzter, StB Mag. E, eine von ihm unterfertigte Berufung an das Finanzamt Spittal-Villach in der Sache Ferienpark ... mit dem Auftrag, diese postalisch an das Finanzamt Spittal Villach zu übermitteln.

Ich habe die Berufung kuvertiert und - nicht eingeschrieben - an das Finanzamt Spittal-Villach, Dr. Arthur Lemisch-Platz 2, 9800 Spittal an der Drau, adressiert und für die Abgabe an die Poststelle, XXX vorbereitet. Die gesamte Tagespost wurde dann am Abend des 25.08.2011 am Postamt XXX aufgegeben.

Ich erinnere mich deshalb so genau an dieses Poststück, weil die ganze Sache so brisant war und wir jeden einzelnen Schritt mehrmals durchgegangen sind um ja keinen Fehler zu machen und auch weil Frau Mag.^a G telefonisch bekannt gegeben hat, dass sie alles per

Mail erhalten hat und es nicht mehr per Post benötigt und StB Mag. E gesagt hat, dass es dennoch sicherheitshalber per Post nachgeschickt werden soll.“

In der mündlichen Verhandlung vom 16. 10.2018 zu RV/4100459/2011 führte der steuerliche Vertreter unter Hinweis auf die Eidesstattlichen Erklärung aus, davon ausgehen zu müssen, dass Frau Mag. ^a G mit der Vorlage rechtlich richtig gehandelt hat. Auch wenn das Poststück später gekommen sein soll, gehe er davon aus, dass jemand im Finanzamt soweit informiert war, dass dies zu der vorliegenden Beschwerde gehört. Er habe am 25.08.2011 nur einen Schriftsatz gefertigt, auf dem alle Beschwerdefälle angeführt gewesen seien.

Wenn Frau Mag. ^a G den Schriftsatz nicht gehabt hätte, wäre es für sie ein Leichtes gewesen, die Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer dem BFG nicht vorlegen zu müssen. Mit einer Vorlage an das BFG denke auch keiner mehr nach, ob hier alles in Ordnung war. Es habe sich erst drei Jahre später ergeben, dass hier nur das E-Mail vorliegt. Das E-Mail vom 25.08.2011 sei der letzte persönliche Kontakt mit Frau Mag. ^a G gewesen. Er glaube, dass Mag. ^a G dann die Angestellte 3 angerufen habe, dass sie die Unterlagen per Post nicht mehr benötige, so sei es zumindest in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung kommuniziert worden. Als schlüssiger Beweis, dass die postalisch abgesandte Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung beim Finanzamt eingelangt sein müsse, gelte die Vorlage der Beschwerde an den UFS.

Das Finanzamt blieb unter Hinweis auf den Beschluss des VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007, bei seiner bisherigen Ansicht. Eine Beschwerde liege mangels eines Zustellnachweises über den angeblich am 25.08.2011 dem Finanzamt postalisch übermittelten Schriftsatz nicht vor.

B. Beschwerde gegen die Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 2005 bis 2009:

Vorweg ist festzuhalten:

Die Bf. hatten vorerst die Begründung zu ihrer am 17.08.2011 beim Finanzamt auf postalischem Weg eingebrachte Beschwerde betreffend Nichtfeststellung von Einkünften 2005 bis 2009 im „Nachtrag“ vom 24.08.2011 per E-Mail dem Finanzamt übermittelt.

Nunmehr haben sie die Begründung in Entsprechung eines Mängelbehebungsauftrages des BFG vom 30.07.2018 postalisch mit Schreiben vom 10.08.2018 eingereicht.

Zu den (Muster)Verträgen:

Dem Senat liegen deutsche Versionen, die laut steuerlichem Vertreter im Wesentlichen der holländischen Version entsprechen, der eingangs angeführten Muster-Verträge vor. Die Unterlagen zur Bewerbung des Projektes sind in holländischer Sprache abgefasst.

Schriftliche Verträge für die einzelnen Eigentümer wurden aus nicht gebührenrechtlichen Überlegungen nicht erstellt. Dem steuerlichen Vertreter war die Existenz von Einzelverträgen nicht bekannt (Steuerlicher Vertreter im Verfahren RV/4100450/2011).

Die Bf. hatten mit der Anschaffung ihrer Liegenschaft einen Anteil von 1,115% an der Gesamtinvestition (unstrittig).

Zur Beteiligung der Bf. an der Betreiber-GmbH:

Unstrittig ist die Beteiligung der Bf. an der Betreiber-GmbH. Die Bf. hatten auch eine Nachschussverpflichtung bereit zu stellen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind aufgrund der Beteiligung 13% der Zinsen ausgebucht.

Einen Vertrag über die Beteiligung legten die Bf. nicht vor und gaben auch den Inhalt einer allenfalls mündlich abgeschlossenen Vereinbarung nicht bekannt. Unterlagen darüber, welchen Teil der Anschaffungskosten die Bf. an die Betreiber-GmbH und welchen Teil sie an die Veräußerer der Liegenschaft zahlten, brachten die Bf. nicht bei (Vorhalteverfahren der Bf. beim BFG).

Die Geschäftsführung der Betreiber-GmbH setze sich aus drei Gesellschaftern zusammen, die die Generalversammlung wähle. Die Generalversammlung habe jährlich die Bilanzergebnisse und das Stehenlassen des Gewinns im Unternehmen beschlossen, um ihn für weitere Infrastrukturinvestitionen zu verwenden, wie z. B. im Herbst 2014 für die Erweiterung des Rezeptionsbereiches. Daher hätten die Gesellschafter aus ihrer Beteiligung an der Betreiber-GmbH 2005 bis 2009 keine Gewinnausschüttungen erhalten (unwidersprochen gebliebene Vorbringen in RV/4100450/2011 und im Verfahren der Bf.).

Zur Fremdfinanzierung und zu den Zinsen:

Die Bf. legten keine Darlehens- oder Kreditverträge und keine Bankunterlagen vor (Vorhalteverfahren BFG).

Zur Prognoserechnung und zu den tatsächlichen Ergebnissen:

- Erstellung der Prognoserechnung:

Der steuerliche Vertreter hat die ursprünglichen Planungszahlen von N. bekommen, die die prognostizierten Einnahmen geschätzt hat. Wie N. diese geschätzt habe, konnte der steuerliche Vertreter nicht sagen, wohl aber aufgrund von Erfahrungen im Ferialparksektor. Die tatsächlichen Betriebsergebnisse teilte ihm N. mit. Die positive Entwicklung erklärte der steuerliche Vertreter mit einem Winter- und Sommerbetrieb, sie basierten jedenfalls nicht auf geringeren Kosten.

Mit der von N. bekannt gegebenen erfolgsabhängigen Miete erstellte der steuerliche Vertreter die Planungsparameter. Die AfA konnte er selbst berechnen, die Steuerberatungskosten waren leicht kalkulierbar. Die Zinsen haben ihm die jeweiligen Eigentümer bekannt gegeben (seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebene Vorbringen in im Beschwerdeverfahren).

Die **Prognose I** aus dem Jahr 2006 zeigt folgendes Bild:

Prognose I

Jahr	Einnahmen	AfA	Stb.	Zi+Spesen	Ergebnis
------	-----------	-----	------	-----------	----------

2005	-	1.607,59	-	- 1.607,59	
2006	3.475,16	3.215,18	350,00	- 90,02	
2007	3579,42	3.215,18	360,50	3,74	
2008	3.686,80	3.215,18	371,32	100,30	
2009	3.797,41	3.215,18	382,45	199,78	
2010	3.911,33	3.215,18	393,93	302,22	
2011	4.028,67	3.215,18	405,75	407,74	
2012	4.149,53	3.215,18	417,92	516,43	
2013	4.274,01	3.215,18	430,46	628,37	
2014	4.402,23	3.215,18	443,37	743,68	
2015	4.534,30	3.215,18	456,67	862,45	
2016	4.670,33	3.215,18	470,37	984,78	
2017	4.810,44	3.215,18	484,48	1.110,78	
2018	4.954,75	3.215,18	499,02	1.240,55	
2019	5.103,40	3.215,18	513,99	1.374,23	
2020	5.256,50	3.215,18	529,41	1.511,91	
2021	5.414,19	3.215,18	545,29	1.653,72	
2022	5.576,62	3.215,18	561,65	1.799,79	
2023	5.743,92	3.215,18	578,50	1.950,24	
2024	5.916,24	3.215,18	595,85	2.105,21	
2025	6.093,72	3.215,18	613,73	2.264,81	
bis 2025	93.378,97	65.911,19	9.404,66	-	18.063,12
bis 2017	49.319,63	40.189,75	4.967,22	-	4.162,66

Die **Prognose II** aus dem Jahr 2010 zeigt folgendes Bild:

Jahr	Einnahmen	AfA	Stb.	Zi+Spesen	Ergebnis
2005	-	1.607,59	-	-	- 1.607,59
2006	2.478,00	3.380,00	350,00	5.464,36	- 6.716,36
2007	2.371,00	3.380,00	360,50	4.854,00	- 6.223,50
2008	3.976,00	3.380,00	364,11	5.161,00	- 4.929,11
2009	6.395,00	3.380,00	367,75	5.165,00	- 2.517,75

2010	4.355,00	3.380,00	371,42	3.099,00	- 2.495,42
2011	4.442,10	3.380,00	375,14	1.859,40	- 1.172,44
2012	4.530,94	3.380,00	378,89	1.115,64	- 343,59
2013	4.621,56	3.380,00	382,68	669,38	189,50
2014	4.713,99	3.380,00	401,63	386,50	545,86
2015	4.808,27	3.380,00	200,00	390,37	837,90
2016	4.904,44	2.152,00	75,00	394,27	2.283,17
2017	5.002,53	2.152,00	75,00	398,22	2.377,31
2018	5.102,58	2.152,00	75,00	402,20	2.473,38
2019	5.204,63	2.152,00	75,00	406,22	2.571,41
2020	5.308,72	2.152,00	75,00	410,28	2.671,44
2021	5.414,90	2.152,00	75,00	414,39	2.773,51
2022	5.523,19	2.152,00	75,00	418,53	2.877,66
2023	5.633,66	2.152,00	75,00	422,71	2.983,95
2024	5.746,33	2.152,00	75,00	426,94	3.092,39
2025	5.861,26	2.152,00	75,00	431,22	3.203,04
bis 2025	96.394,10	56.927,59	4.302,12	32.289,63	2.874,76
bis 2017	52.598,83	39.711,59	3.702,12	28.957,14	- 19.772,02

Die tatsächlichen (IST) Ergebnisse 2005 bis 2017 betragen:

Jahr	Einnahmen	AfA	Stb.	Zi+Spesen	Ergebnis
2005		1.607,60		-	- 1.607,60
2006	2.478,60	3.379,80	630,00	5.165,20	- 6.696,40
2007	2.371,50	3.379,80	50,00	5.165,20	- 6.223,50
2008	3.976,10	3.379,80	380,00	5.165,20	- 4.948,90
2009	6.395,60	3.379,80	370,00	5.165,20	- 2.519,40
2010	4.927,80	3.379,80	370,00	2.784,00	- 1.606,00
2011	6.037,30	3.379,80	380,00	2.784,00	- 506,50
2012	5.038,50	3.379,80	395,00	2.784,00	- 1.520,30
2013	5.469,10	3.379,80	410,00	2.784,00	- 1.104,70

2014	5.655,30	3.379,80	410,00		1.865,50
2015	3.688,70	2.765,90	410,00		512,80
2016	6.561,30	2.152,00	425,00		3.984,30
2017	5.296,20	2.152,00	425,00		2.719,20
	57.896,00	39.095,70	4.655,00	31.796,80	- 17.651,50

Laut Bf. habe es sich bei der zeitnah mit dem Beginn der Vermietung im Februar 2005 erstellten **Planungsrechnung** um eine grobe Schätzung gehandelt. Zu diesem Zeitpunkt seien die genauen Rechtsverhältnisse noch völlig unklar und die Betreiber-GmbH noch nicht einmal Eigentümerin der Liegenschaft gewesen. Diese Planungsrechnung sei nur als grobe Information an das Finanzamt übermittelt worden.

Im Jahr 2006 habe man für alle Eigentümer dem Finanzamt die **Prognose I** übermittelt, die 2010 noch einmal überarbeitet worden sei (Anm.: Prognose II). Das Ferienprojekt sei für die Eigentümer zu einem schlechten Zeitpunkt fertig gestellt worden. In den Jahren nach der Fertigstellung habe die Weltwirtschaftskrise u.a. die niederländische Wirtschaft sehr stark getroffen. Der Großteil der Gäste sei Niederländer. Ihr Freizeitverhalten habe sich durch die unsichere Wirtschaftslage sowie die Probleme mit den Hypotheken wesentlich verändert. Vor allem sei der Wintertourismus für viele Niederländer nur noch schwer finanzierbar gewesen bzw. hätten viele vor dem Hintergrund der schlechten wirtschaftlichen Aussichten die hohen Kosten nicht auf sich nehmen wollen. Seit 2010/2011 sei ein starker Aufwärtstrend wahrzunehmen.

Bei der Prognose I sei lediglich die Höhe der Fremdfinanzierung und der voraussichtlichen Laufzeit angefragt worden.

Bei der Erstellung der Prognose II habe sich die steuerliche Vertreterin als Prognoseerstellerin intensiver mit dem Thema Finanzierung seitens der Bf. befasst. Darin seien Ergebnisse bis inklusive 2009 berücksichtigt. Für die weiteren Jahre habe man die Mieteinnahmen vorsichtig erhöht und die Abschreibung anhand der AfA-Vorschau festgesetzt. Die sonstigen betrieblichen Aufwendungen seien ebenfalls jedes Jahr erhöht worden (Inflationsanpassung). Den Zinsaufwand habe man anhand der damals übermittelten jährlichen Checkliste angesetzt. Für die Folgejahre habe man den jährlichen Aufwand für die Fremdfinanzierung jedes Jahr etwas reduziert. Man habe bewusst darlegen wollen, dass auch mit sehr hohen Zinsen ein positives Ergebnis zu erwarten sei. Auch sollte dadurch vermieden werden, dass das Finanzamt bei einer frühzeitigen Tilgung eines Kredites durch einen Eigentümer eine Änderung der Bewirtschaftung unterstelle. Wenn z.B. der Eigentümer bis zu einer etwaigen Tilgung bessere Ergebnisse als die in der Prognoserechnung angeführten erreicht habe, sollte es nicht möglich sein, diesem eine Änderung der Bewirtschaftung zu unterstellen (Steuerlicher Vertreter im Verfahren RV/4100451/2011).

Die Bf. wurden gefragt, wie der Plan zu Beginn der Vermietung ausgesehen habe, innerhalb welchen Zeitraumes sie beabsichtigten, einen Jahresüberschuss bzw. einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften, des Weiteren, ob sich die Einnahmen in den Jahren 2005 bis 2009 laut Planungsrechnung I realisieren ließen (Vorhalt vom 20.02.2015).

Sie teilten mit, dass die negativen Ergebnisse am Anfang zu erwarten gewesen seien. Der Ferienpark habe sich am Markt etablieren müssen.

Wie vorsichtig man vorgegangen sei, würden die Zahlen bei Zusammenfassung aller Liebhabereifälle mit Ausnahme RV/4100450/2011 zeigen. In der adaptierten Prognoserechnung seien für den Zeitraum 2005 bis 2014 Einnahmen von € 993.215,60, die Abschreibung von € 712.045, 50, Steuerberatungskosten von € 72.703,10 Fremdfinanzierungskosten von € 805.337,80 und ein Ergebnis von - € 596.870,70 ausgewiesen. Die tatsächlichen Ergebnisse seien deutlich besser. So würden die Einnahmen 1,164.172,70 (entspricht einem Plus von € 170.957,10), die Abschreibung € 716.055,30 (entspricht einem weiteren Aufwand von € 4.009,80), die Gebühren € 98,00 (entspricht einem weiteren Aufwand von € 98,00), die Steuerberatungskosten € 73.445,30 (entspricht einem weiteren Aufwand von € 742,30), die Fremdfinanzierung € 734.388,80 (entspricht einem Plus von € 70.949,00) und das Ergebnis gesamt von - € 359.814,70 (entspricht einem Plus von € 237.056,10) betragen (Vorhaltsbeantwortung vom 25.03.2016 zu RV/4100451/2011).

In der mündlichen Verhandlung der Bf. wurde Folgendes thematisiert:

Geht man vom Ergebnis der Prognose II mit Ablauf des Jahres 2025 von € 2.874,76 aus und berücksichtigt bis 2017 anstatt der in der Prognose II ausgewiesenen Ergebnisse (- € 19.722,02) die IST-Ergebnisse (- € 17.651,50), ergibt sich nach Ablauf des Jahres 2025 ein Gesamt-Einnahmenüberschuss von € 4.995,28. Bringt man davon die nach Ansicht des Senates von den Bf. zu tragende anteilige AfA für Investition 2018 für acht Jahre (2018 bis 2025, siehe „Investition 2018“) in Höhe von € 11.145,84 in Ansatz, verbliebe nach Ablauf des Jahres 2025 ein Gesamt-Werbungskostenüberschuss von € 6.150,56.

Laut steuerlichem Vertreter zeige die Auswertung bis August 2018, dass trotz der dreimonatigen Schließung des Betriebes im Frühjahr 2018 wegen der getätigten Investition voraussichtlich das Ergebnis von 2017 auch für 2018 erreicht werden könne. Normalerweise sei der Betrieb im Frühjahr für ein Monat geschlossen. Es sei daher zu erwarten, dass bis zum Ablauf des Jahres 2025 aufgrund der weiteren Ergebnisse der bis 2025 errechnete Gesamt-Werbungskostenüberschuss (€ 6.150,56) durch positive Ergebnisse bereinigt sein bzw. sich bis dahin ein Gesamt-Einnahmenüberschuss ergeben werde. Er wäre jedoch in diesem Fall mit einer vorläufigen Feststellung und Veranlagung einverstanden. Dieser Ansicht schloss sich das Finanzamt an.

Der steuerliche Vertreter brachte noch vor, dass in der vorgelegten Aufstellung der Betreiber-GmbH für August 2018 bzw. 01-08/2018 Zinsen für die Investition des

Jahres 2018 enthalten seien, die die Zuweisung von Einnahmen der einzelnen Bf. vermindern. Ziel sei ein möglichst ausgeglichenes Bilanzieren bei der Betreiber-GmbH. Ein Steuerinstrument sei die Höhe der erfolgsabhängigen Miete. Langfristige Investitionen würden auch schon kurzfristig die Ergebnisse im Tourismus verbessern. Die Investition werde langfristig abgeschrieben, es seien jedoch höhere Preise und damit höhere Einnahmen erzielbar (steuerlicher Vertreter in der mündlichen Verhandlung).

Über Vorhalt, dass die Zinsen nicht durch Unterlagen nachgewiesen sind und sie daher nach steuerlichen Grundsätzen aus den Werbungskosten auszuscheiden wären, beantragten beide Parteien, im Falle des Ausscheidens von Zinsen aufgrund des sich bereits im vierten Jahr ergebenden Einnahmenüberschusses und des sich bis 2017 ergebenden Gesamt-Einnahmenüberschusses von € 14.145,30 die Vermietung endgültig als Einkunftsquelle zu veranlagern.

- Berechnung und (fehlende) Transparenz der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung der Bf.:

Unstrittig ist, dass die Bf. eine **vom Ergebnis der Betreiber-GmbH abhängige Miete** erhalten. Die Betreiber-GmbH erhält vorerst sämtliche Einnahmen und trägt sämtliche Ausgaben. Die einzelnen Eigentümer legen an die Betreiber-GmbH eine Rechnung über die verrechenbare Miete.

Die erfolgsabhängige Miete wurde von Beginn an wie folgt ermittelt.:

Im 2. Quartal eines jeden Jahres werden 60% des von Jänner bis März des jeweiligen Jahres erzielten Ergebnisses als erfolgsabhängige Miete an die Eigentümer ausbezahlt. Für Zeiten der Eigennutzung wird keine Miete zugewiesen. Die Ausgaben werden im Verhältnis der Einzelinvestition des jeweiligen Eigentümers zur Gesamtinvestition zugewiesen; somit erhält ein Eigentümer mit höheren Investitionskosten auch mehr vom Ergebnis. Mit der Auszahlung für das 1. Quartal werden auch die restlichen Einnahmen des Vorjahres ausbezahlt. Die Betreiber-GmbH hat in der Bilanz eine Verbindlichkeit für die Appartementnutzung eingestellt, die im Folgejahr als Nachzahlung ausbezahlt wird.

Im 4. Quartal eines jeden Jahres wird dann 75% des Ergebnisses von Jänner bis September abzüglich der Vorauszahlung vom 2. Quartal an den Eigentümer als erfolgsabhängige Miete ausbezahlt.

Die Eigennutzung hat man durch Ansatz eines Privatanteiles in den Steuererklärungen entsprechend berücksichtigt (unstrittig).

Bemessungsgrundlage für die Auszahlung an die Bf. ist das „**Ergebnis nach Steuern**“ der Betreiber-GmbH (Beilage B zum Schreiben der Bf. vom 01.02.2018, „Auswertung Jänner bis März 2009“ der Betreiber-GmbH). Dieses Ergebnis setzt sich aus folgenden Einnahmen- bzw. Ausgabenpositionen zusammen:

• Einnahmen:

Mieteinnahmen, Kurtaxe, Gastronomie/Laden, Freizeit, Sonstige Umsätze; sie bilden die „Gesamt Nettoumsätze“

• **Ausgaben:**

Personalkosten Management/Reception/Technischer Dienst/Sport&Freizeit/Sonstige, Reinigungskosten wechselabhängig/Sonstige, Energie, Sonstige Unterkunftskosten, Instandhaltung Wohnungen/ Gemeinschaftseinrichtung/Infrastruktur/Grünflächen/ Malerarbeiten, Abschreibungen, Sonstige Kosten, Informationsmanagement, Managementgebühren, Versicherungen, Diverse Erträge und Aufwendungen, Zinsen, Körperschaftsteuer (Schreiben der Bf. vom 01.02.2018).

Die Einnahmen für die Überlassung des Appartements werden von den Eigentümern unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Möglichkeiten der Betreiber-GmbH auf Basis des Ergebnisses der Betreiber-GmbH jährlich neu festgelegt (Vorhaltsbeantwortung vom 13.05.2015 zu RV/4100451/2011).

Vorgelegt wurden noch beispielhaft für einen Eigentümer die Ermittlung des Ergebnisses bei der Betreiber-GmbH und die auf den Eigentümer entfallenden Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (Vorhaltsbeantwortung vom 28.01.2016 und vom 26.02.2018).

- Tragung der Betriebs-, Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Verwaltungskosten sowie der Instandhaltungsrücklage durch die Bf.:

Laut **Pkt. 5 und 6 des Verwaltungsvertrages** hätten die jeweiligen Eigentümer, also die Bf. monatlich im Vorhinein die von der Betreiber-GmbH als Hausverwalterin festgesetzten Betriebs- und Instandhaltungskosten sowie den Beitrag zur Instandhaltungsrücklage (Wirtschaftsplan) an die Betreiber-GmbH zu zahlen gehabt.

Diese Vereinbarung sei laut steuerlichem Vertreter so niemals zum Tragen gekommen. Die Instandhaltungs-, Instandsetzungs-, Verwaltungskosten und die Beträge für Instandhaltungsrücklage seien in den Ausgaben der Betreiber-GmbH enthalten. Diese Kosten würden die wirtschaftlichen Zahlen der Betreiber-GmbH beeinflussen und damit indirekt über den möglichen Mietertrag sich bei den einzelnen Eigentümern auswirken. Die gesamten Kosten seien in den saldiert ausgewiesenen Einnahmen des jeweiligen Eigentümers enthalten (Steuerlicher Vertreter in der mündlichen Verhandlung zu RV/4100450/2011, sowie im Beschwerdeverfahren der Bf., unstrittig)

Die Überrechnung der diversen Aufwendungen für Instandhaltung, Betriebskosten, etc., für alle Liegenschaften sei pauschal in einer Summe erfolgt. Man stellt nicht auf die einzelne Wohnung ab. Man habe auf den separaten Ausweis dieser Kosten bei den einzelnen Bf. verzichtet und die „Saldierung“ im Ergebnis der Betreiber-GmbH aus Gründen der Übersichtlichkeit für den jeweiligen Eigentümer bzw. aus organisatorischen Gründen gewählt, um die einheitliche Bewirtschaftung solcher Parks zu gewährleisten. Die Betreiber-GmbH verfügte zur Deckung dieser Kosten über hinreichend Mittel, weil sich die Bf. bei Erwerb der Liegenschaft an der Betreiber-GmbH zu beteiligen und hierfür einen Teil der Investitionssumme zur Verfügung zu stellen hatten. Außerdem hätten die Betriebskosten, etc., aus den laufenden Einnahmen gezahlt werden können (seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebene Vorbringen des steuerlichen Vertreters).

Die Ansicht des BFG, dass hier eine Transparenz bezüglich der Höhe der Einnahmen fehle, weil den Bf. zuzurechnende, in den „Einnahmen“ saldiert enthaltene und die Ausgaben für Betriebskosten, Instandhaltung sowie die Instandsetzungsrücklage, etc., enthalten seien, teilte die steuerliche Vertretung nicht. Sie konnte jedoch nicht in Abrede stellen, dass man erst in dem Akt der Betreiber- GmbH schauen müsse, um überhaupt zu wissen, wie hoch die die jeweiligen Eigentümer über die Zuweisung des Einnahmenanteils treffenden Werbungskosten für die genannten Positionen angefallen seien (Besprechung mit der steuerlichen Vertretung vom 10.01.2018).

Die Eigentümer der Liegenschaft und die an der Betreiber-GmbH beteiligten Personen seien ident. Wenn man bei den Bf. und der Betreiber-GmbH von zwei verschiedenen Personen ausgehe, sei die steuerliche Vertretung der Ansicht, dass die Bf. keine Aufwendungen für Instandhaltung-, Instandsetzung, etc., sowie - nachfolgend noch eingehend behandelt - die Investition 2018 zu tragen hatten, weil diese Aufwendungen der Betreiber-GmbH oblagen (mündliche Verhandlung der Bf.).

- Investitionen des Jahres 2018:

Die Richterin hielt der steuerlichen Vertretung vor, dass laut Zeitungsbericht der Ferienpark *„bis Juni 2018 € 1,6 Mio. in die komplette Neuausstattung seiner 72 Wohnungen investieren wird“*.

Der steuerliche Vertreter bestätigte den Abschluss der Arbeiten bis zum zweiten Quartal 2018. Die Investition in Höhe von € 1,456.216,82 hat die Betreiber-GmbH getätigt. Der steuerliche Vertreter konzidierte, dass sich diese Investition über die Zuweisung eines entsprechend verminderten Ergebnisses in den Einnahmen der Bf. niederschlägt. Die Betreiber-GmbH habe die Investition auf zwölf Jahre abgeschrieben, dies bedeutet bei einer Investition mit rd. 1,5 Mio. eine jährliche AfA von € 125.000,00. 2018 habe sich die gesamte Investition nur mit einer AfA von rd. 90.000,00 niedergeschlagen, weil die AfA von ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern weggefallen sei. Auf die Bf. entfalle eine jährliche AfA € 1.393,23 bzw. für 2018 bis 2015 (acht Jahre) eine AfA von € 11.145,84 (Beschwerdeverfahren, mündliche Verhandlung).

Über Vorhalt, dass sich die anteilige Investition sehr wohl über die AfA beim Einzelnen auswirke, gab die steuerliche Vertretung an, dass bei der Betreiber-GmbH und den einzelnen Beteiligten Personenidentität herrsche. Das Konzept, einen Teil in Form einer Beteiligung an der GmbH zu halten, die Liegenschaft aber im Eigentum der Bf. zu belassen, sei das Konzept von N. Die steuerliche Vertretung sei erst bei der steuerlichen Umsetzung dazu gekommen (Mündliche Verhandlung der Bf.).

Abschließende Anträge der Parteien in der mündlichen Verhandlung:

Das Finanzamt beantragte die Nichtbehandlung der Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer mangels einer Eingabe. Sollte der Senat vom Vorliegen einer Eingabe und Beschwerde ausgehen, stellte das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung sowohl betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer, als auch die Nichtfeststellung von Einkünften die oben angeführten Anträge.

Der steuerliche Vertreter begehrte, bezüglich der Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer von einer Eingabe und Beschwerde auszugehen und diese Beschwerde, wie auch jene betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften entsprechend den (Eventual)Anträgen in der mündlichen Verhandlung zu erledigen.

C. Beschwerde betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer:

In Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages vom 30.07.2018 verwiesen die Bf. im rechtzeitig eingebrachten und unterfertigten Schreiben vom 10.08.2018 auf ihre Vorbringen in der Berufung vom 17.08.2011 sowie in der Berufung(sergänzung) vom 24.08.2011.

In der mündlichen Verhandlung beantragten die Parteien (im Falle der Nichtanerkennung der Zinsen als Werbungskosten) die Stattgabe und Aufhebung des Bescheides.

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:

Einbringung der Beschwerde betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer:

Die diesbezügliche Beschwerde im Nachtrag vom 24.08.2011 wurde nur per E-Mail dem Finanzamt übermittelt. Eine postalische Übermittlung dieses Schreibens langte beim Finanzamt nicht ein (Ergebnisse der Ermittlungen im Beschwerdeverfahren, Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung, Zeugenaussage Mag.^a G).

Liebhaberei oder Einkunftsquelle sowie Beschränkung der Gültigkeit der UID-Nr.:

Es fehlt am Nachweis für den Einsatz von Fremdkapital (Ergebnis Verfahren vor dem BFG).

Der in den Musterverträgen enthaltene Inhalt der diversen Verträge ist unstrittig. Die Abwicklung erfolgte hinsichtlich der im Verwaltungsvertrag geregelten Zahlung für Betriebskosten, Verwaltungskosten sowie Instandhaltung/-setzung und Instandhaltungsrücklage nicht vertragskonform (Ergebnis des Beschwerdeverfahrens).

Die Ermittlung der Einnahmen der einzelnen Bf. und die Zuweisung der Einnahmen an die einzelnen Bf. stehen vom Berechnungsmodus her außer Streit.

Die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung hängen von vielen Parametern – den Einnahmen und Ausgaben bei der Betreiber-GmbH – ab. Die Bf. hatten - wenn auch saldiert in den von der Betreiber-GmbH zugewiesenen und um diese Kosten verminderten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung - sämtliche Ausgaben des Betriebes der Betreiber-GmbH und somit auch die Aufwendungen für Betriebskosten, Instandhaltung und -setzung, Verwaltung sowie zukünftige Investitionen (im Speziellen die Investition 2018) zu tragen (Auszug aus der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Betreiber-GmbH, beispielhaft dargestellte Berechnung der Zuweisung der Einnahmen).

Basis der Beurteilung des Senates bilden die in den Erklärungen, Prognoserechnungen und Vorhaltsbeantwortungen ausgewiesenen Zahlen.

Es gibt keine Anhaltspunkte für eine Aufteilung der Einnahmen und Werbungskosten in einem anderen Verhältnis als 50:50 (Beschwerdeverfahren).

Rechtliche Beurteilung:

A. NICHTVERANLAGUNG ZUR UMSATZSTEUER 2005 bis 2009:

Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind gemäß **§ 85 Abs. 1 BAO** vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen gemäß **§ 85 Abs. 2 BAO** die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Ein Anbringen liegt erst vor, wenn die Eingabe **tatsächlich bei der Behörde einlangt**; die Gefahr des Verlustes der übersandten Eingabe trifft den Einschreiter (VwGH 28.6.2001, 2000/16/0645) [Ritz, BAO⁶, Kommentar, Rz. 4 zu § 85 BAO].

Der UFS erachtete in seiner **Berufungsentscheidung vom 23.05.2012, RV/0213-W/12** , die Angabe einer Kanzleimitarbeiterin, ein Poststück versandt zu haben, nicht als Beweis für das Einlangen eines Schriftstückes bei der Behörde. Es entspreche der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Beförderung einer Sendung durch die Post auf die Gefahr des Absenders erfolgt. Die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde treffe den Absender (siehe VwGH vom 06.07.2011, 2008/13/0149).

In dem das Verfahren anderer Eigentümer des gegenständlichen Ferienparks (RV/4100450/2011) abschließenden **Beschluss des VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007** , heißt es auszugsweise festgehalten wie folgt:

„11 Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. September 2012, 2012/16/0082, näher ausgeführt hat, kommt einer E-Mail im Anwendungsbereich der BAO nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung gemäß § 85 BAO zugängliche Eingabe handelt. Ein mit E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig

zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (vgl. auch Verwaltungsgerichtshof vom 19. Dezember 2012, 2012/13/0091, und vom 12. August 2015, Ra 2015/16/0065).

12 Dass es das Bundesfinanzgericht nicht bei einer bloßen diesbezüglichen Information beließ, sondern das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 spruchgemäß eingestellt hat, verletzt die Revisionswerber nicht in dem von ihnen geltend gemachten subjektiven Recht auf eine Sachentscheidung.“

Im gegenständlichen Fall wäre - um dem Erfordernis einer Eingabe bzw. eines Anbringens zu entsprechen - die Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer "schriftlich" beim Finanzamt einzubringen gewesen.

Die Ankündigung des steuerlichen Vertreters in der E-Mail, den „Nachtrag“ nochmals postalisch dem Finanzamt übermitteln zu wollen, wie auch die Ausführungen der Angestellten 1 in der Eidesstattlichen Erklärung, dass der per E-Mail an Frau Mag.^a

G übermittelte „Nachtrag“ noch am Abend des 25.08.2011 als nicht eingeschriebene Sendung zur Post gegeben wurde, lassen nicht ausschließen, dass der per E-Mail an das Finanzamt übermittelte „Nachtrag“ auch nochmals - allerdings nicht eingeschrieben - in Papierform zur Post gegeben wurde.

Aber bereits die Ergebnisse der Ermittlungen im Verfahren RV/4100450/2011 gaben keine Anhaltspunkte dafür, dass die angeblich postalisch dem Finanzamt übermittelte Sendung auch beim Finanzamt einlangte. Wie oben festgehalten, kann die Erklärung der Angestellten 1, die Sendung zur Post gegeben zu haben, nicht als Beweis für den Eingang der Sendung beim Finanzamt dienen. Die Angaben der Zeugin Frau Mag.^a G lassen keine Zweifel, dass sie eben bei der Erstellung des Vorlageberichtes an den UFS bzw. der Verständigung an den steuerlichen Vertreter über die Vorlage nicht im Besitz eines postalisch beim Finanzamt eingelangten Exemplars des „Nachtrages“ war.

Der allgemein gehaltene Vorwurf, dass allenfalls das Finanzamt den postalisch eingelangten „Nachtrag“ weggeworfen hätte, ließ sich nicht verifizieren; überdies vermag er nicht den (Nachweis des) faktischen Eingang(s) eines Schriftstückes beim Finanzamt zu ersetzen. Nachdem die Ermittlungen des BFG bezüglich des Wegwerfens keinen den Bf. dienenden Anhaltspunkt ergeben haben, räumte schließlich der steuerliche Vertreter ein, dass der „Nachtrag“ an verschiedenen Stellen in Verlust geraten sein konnte.

Das BFG gelangte beim vorliegenden Sachverhalt zur Ansicht, dass beim Finanzamt kein postalisch übermittelter „Nachtrag“ einlangte. Es liegt daher keine Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer vor, über die das BFG zu entscheiden hatte.

Den Ausführungen im Beschluss des VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007, folgend, werden daher die Bf. nur formlos informiert, dass bezüglich der Beschwerde betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 noch keine Beschwerde vorliegt und eine solche daher vom BFG nicht behandelt werden kann.

Bemerkt werden darf noch, dass sich angesichts dieser Beurteilung auch ein Eingehen auf die Frage erübrigt, ob die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 den Bf. bereits am 18.07.2011 oder aber erst am 30.08.2011 zugestellt wurden. Mit diesem Vorbringen hätte sich der Senat - im Hinblick auf die zu prüfende Frage der Rechtzeitigkeit der Beschwerde - nur auseinanderzusetzen gehabt, wenn ein postalischer Eingang der Beschwerde zu bejahen gewesen wäre.

B. NICHTFESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEN 2005 bis 2009:

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

Die Annahme von Liebhabelei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des **§ 2 Abs. 4** ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß **§ 1 Abs. 2** liegt Liebhabelei 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 Liebhabelei 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.

Die §§ 1 bis 3 sind gemäß **§ 4 Abs. 1 LVO** auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

Gemäß **§ 4 Abs. 2 LVO** ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhabelei im Sinn des **§ 1** zu beurteilen ist.

Zusätzlich ist gemäß **§ 4 Abs. 3 LVO** gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhabelei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

Der Senat hatte beim vorliegenden Sachverhalt vorweg zu prüfen, ob die Zinsen als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen sind oder nicht.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß **§ 138 BAO** nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist,

wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH vom 22.12.2011, 2008/15/0164 und die dort zitierte Literatur).

Der **VwGH** hat in seinem **Erkenntnis vom 27.11.2017, Ro 2016/15/0007**, ausgesprochen, dass es bei der Prognose für ein Mietobjekt um die Einschätzung des Gesamtergebnisses aus **nach steuerlichen Grundsätzen zu erstellenden Überschussrechnungen** für die in den absehbaren Zeitraum fallenden Jahre geht. In eine für Zwecke der Liebhabereiprüfung aufzustellende Prognose können daher nur solche Beträge als Werbungskosten Eingang finden, von denen zu erwarten ist, dass sie im Prognosezeitraum tatsächlich anfallen werden.

Im gegenständlichen Fall haben die Bf. für die geltend gemachten Zinsen weder einen Kredit/Darlehensvertrag, noch Bankunterlagen beigebracht. Mangels eines Nachweises ist für den Senat nicht als erwiesen anzusehen, dass die in den erklärten Ergebnissen bzw. in den Prognoserechnungen ausgewiesenen Zinsen im Zusammenhang mit dem vermieteten Objekt stehen. Ebenso fehlt ein Zahlungsnachweis. Nach Ansicht des Senates sind daher die Zinsen als Werbungskosten sowohl in den erklärten Ergebnissen als auch in den Prognoserechnungen auszuscheiden.

Die um den Zinsaufwand korrigierten Ergebnisse für den Beschwerdezeitraum 2005 bis 2009 sind folgende:

Jahr	Einnahmen	AfA	Stb.	Ergebnis
2005		1.607,60		- 1.607,60
2006	2.478,60	3.379,80	630,00	- 1.531,20
2007	2.371,50	3.379,80	50,00	- 1.058,30
2008	3.976,10	3.379,80	380,00	216,30
2009	6.395,60	3.379,80	370,00	2.645,80

Die um die Zinsen bereinigte Prognoserechnung II weist einen Gesamt-Einnahmenüberschuss von € 35.164,39 aus. Bis zum Jahr 2017 ergibt sich bei Außerachtlassen des Zinsaufwandes ein Gesamt-Einnahmenüberschuss von € 14.145,30.

Bei dieser Konstellation erachtet es der Senat für gerechtfertigt, die Vermietung der Bf. endgültig als Einkunftsquelle zu qualifizieren. Der Senat folgte somit vollinhaltlich dem Antrag beider Parteien.

Im vorliegenden Fall war daher betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften 2005 bis 2009 dem (Eventual)begehren der Parteien vollinhaltlich Folge zu geben. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden in der um die Zinsen verminderten Höhe endgültig festgestellt und im erklärten Verhältnis 50:50 auf die beiden Beteiligten aufgeteilt.

C. BEGRENZUNG DER GÜLTIGKEIT DER UID-NR.

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

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

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

Wie der **VwGH im Erkenntnis vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015**, ausgesprochen hat, ergibt sich aus § 2 Abs. 5 Z 2 und § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO 1993, dass die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung (anders als die im Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0107, zu beurteilende Schafzucht), auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt.

Das Finanzamt hat gemäß **Art. 28 Abs. 1 BMR** Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese benötigen für innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe, im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG schulden, oder für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die gemäß Artikel 196 der Richtlinie 2006/114 EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. ...

Der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Der Unternehmer ist verpflichtet, jede Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind, insbesondere die Aufgabe seiner unternehmerischen Tätigkeit, dem Finanzamt binnen eines Kalendermonats anzuzeigen.

Im gegenständlichen Fall ist die Vermietung des privat nutzbaren Ferienappartements der Bf. in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein gesamtpositives Ergebnis zu erwirtschaften.

Der Beurteilung im Nichtfeststellungsverfahren folgend ist die Vermietung als Einkunftsquelle zu qualifizieren. Diese Beurteilung hätte im Falle einer materiellrechtlichen Entscheidung auch für die Umsatzsteuer gegolten. Demzufolge ist der Beschwerde betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. Folge zu geben und ist der Bescheid ersatzlos aufzuheben.

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 Frage der Einbringung der Beschwerde betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer mittels E-Mail ist bereits durch den Beschluss des VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007, zu einem gleich gelagerten Verfahren (GZ. RV/4100450/2011) eindeutig geklärt. Die nach Ergehen des VwGH-Beschlusses angestellten weiteren Ermittlungen im gegenständlichen Verfahren und ihre Ergebnisse haben den Sachverhalt betroffen. Ein postalischer Eingang des Nachtrages beim Finanzamt ließ sich auch durch die ergänzenden Ermittlungen nicht verifizieren.

Bezüglich der Beschwerde hinsichtlich Nichtfeststellung von Einkünften sowie der Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. folgte der Senat den Anträgen der Parteien.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt somit im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. Dezember 2018