



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, Adresse, vertreten durch die Fritzenwallner - Gandler, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater GmbH, 5741 Neukirchen, Schlosserfeld 344, vom 10. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See, vertreten durch Mag. Bernhard Berauer, vom 17. März 2011 betreffend die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer für 2009, 2010 und 2011 gemäß § 200 Abs. 1 BAO entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Im Mai 2006 erwarb die BWGes. in A ein Grundstück im Ausmaß von ca. 1400 m² um € 70.550,00. Mit 10. August 2008 übergab die BWGes diese Liegenschaft an den BW. Bis zu diesem Zeitpunkt waren nach dem für 2009 vorgelegten Jahresabschluss neben Kosten anlässlich der Anschaffung auch Aufschließungskosten angefallen. In der weiteren Folge errichtete der BA auf dieser Liegenschaft drei Chalets und nahm dafür im Juli 2008 einen Kredit über € 586.000,00 auf.

Offenbar Ende November 2009 schloss der BW mit einem Reiseveranstalter, der Fa. B in der C, einen Vertrag ab, der die touristische Nutzung der Chalets zum Gegenstand haben dürfte.

Mit 29. Dezember 2009 reichte der BW durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter den ausgefüllten Fragebogen anlässlich des Beginnes der Tätigkeit als Vermieter ein, stellte den BW als Bauherrn ab Mai 2006 dar, beschrieb die Tätigkeit als Vermietung von drei Ferienwohnungen mit 28 Schlafstellen, verwies ansonsten im Wesentlichen auf die Prognoserechnung und legte diesem Fragebogen folgende weitere Unterlagen bei:

Den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994.

Eine Prognoserechnung für den Zeitraum 2009 bis 2028 samt Darstellung der Berechnung der vorläufigen Ausgaben, die nach einem Verlust im Jahr 2009 ab dem Jahr 2010 steigende Gewinne auswies, die im Beobachtungszeitraum einen Überschuss von rd. € 371.000,00 auswies.

Die Kopie der ersten Seite der Darlehens- und Pfandbestellungsurkunde über einen Betrag von € 586.000,00, ausgefertigt am 31. Juli 2008 sowie eine Annuitätenberechnung für 20 Jahre.

Eine Darstellung der "Auslastung pro Haus" (undatiert) für den Zeitraum 28. November 2009 bis 26. November 2010 samt einer Erläuterung der Berechnung, die einen kumulierten Umsatz von € 27.350,86 für diesen Zeitraum ausweist.

Eine in ausländischer Sprache abgefasste Darstellung der Auslastung während dieses Zeitraumes durch die Fa. B samt einem nicht unterfertigten Vertragsmuster der Fa. B in ausländischer Sprache.

Den Kaufvertrag der BWGes aus dem Jahr 2006.

Den Übergabsvertrag zwischen der BWGes und dem BW aus 2008.

Einen Handelsregisterauszug der BWGes in ausländischer Sprache.

Mit März 2011 reichte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter die Überschussrechnung für 2009 beim FA ein und wies darin einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von € 42.132,29 aus.

In den Akten erliegt eine Zusammenstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2010. Aus einer ebenfalls in den Akten erliegenden Gegenüberstellung der vorangemeldeten Umsätze 2010 und den prognostizierten Umsätzen für dieses Jahr ergibt sich, dass der BW für 2010 seine prognostizierten Umsätze um rd. € 20.000,00 unterschritten hat.

Darauf erließ das FA für das Jahr 2009 den Umsatzsteuerjahresbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig nach den Angaben des BW. Die Begründung des Bescheides lautete, dass bereits im Jahr 2010 die prognostizierten Umsätze nicht erreicht worden seien.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung und beantragte, den Umsatzsteuerbescheid endgültig zu erlassen. Der BW erbringe durch die kurzfristige Vermietung von Ferienhäusern an Urlaubsgäste Beherbergungsleistungen im Sinne des Art. 135 Abs. 2 lit. a) der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, die zwingend als steuerpflichtig zu behandeln seien. Die durch die L-VO vorgesehene Behandlung der Umsätze als unecht steuerbefreit entspreche nicht den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben und gehe somit ins Leere, weswegen der Umsatzsteuerbescheid 2009 die durch § 7 L-VO vorgesehene Ungewissheit nicht aufweise.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge erließ das FA nach Abgabe der Überschussrechnung für das Jahr 2010 in der ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 9.790,21 ausgewiesen wurde, für das Jahr 2010 einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid nach den Angaben des BW. Dieser Bescheid enthält keine in den Akten erliegende Begründung.

Nach Abgabe der Überschussrechnung für das Jahr 2011, in der ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 14.912,80 ausgewiesen wurde, erließ das FA auch für das Jahr 2011 einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid nach den Angaben des BW. Die in den Akten erliegende Begründung des Bescheides erging zur Vorläufigkeit der Veranlagung. Darin wurde angeführt, dass "zum jetzigen Zeitpunkt das Vorliegen einer Einkunftsquelle noch nicht beurteilt werden" könne und "die Ergebnisse über einen angemessenen Zeitpunkt zu überprüfen" seien.

Gegen beide Bescheide erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung dagegen, dass die jeweiligen Umsatzsteuer-Jahresbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen waren.

Neben der bereits 2009 ergangenen Begründung der Berufung wies der steuerliche Vertreter des BW auch darauf hin, dass auch die österreichischen Meldebestimmungen zwischen Wohnungen und Beherbergungsbetrieben unterscheiden würden.

Der UFS hat dazu erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren prima facie die Frage, ob die vorläufige Veranlagung des BW zur Umsatzsteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 zu Recht erfolgt ist.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde 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.

Eine derartige Ungewissheit ist auch im Bereich der zu klärenden Frage, ob eine Einkunftsquelle im Sinne der L-VO vorliegt, denkbar. Darauf verweist auch § 7 L-VO.

Die Überlegungen zum Vorliegen einer Ungewissheit sind aber nur die Folge der Qualifikation der Tätigkeit des BW durch das FA. Das FA ist in den Erstbescheiden – soweit dies aus den Begründungen der Bescheide unter zu Hilfenahme der weiteren, in den Akten erliegenden Unterlagen ersichtlich ist - bei der Beurteilung der Tätigkeit des BW offenbar davon ausgegangen, dass es sich um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO handelt. Dies hat offenbar auch der steuerliche Vertreter des BW so verstanden, der zu diesem Punkt in der Berufung umfangreiche rechtliche Ausführungen getätigt hat, warum die Tätigkeit des BW als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO zu werten sei.

Die Einstufung der Betätigung kann nach dem Verständnis des UFS – je nach dem Ergebnis eines durchzuführenden Beweisverfahrens - entweder dazu führen, dass der BW selbst eine Beherbergungsleistung erbringt oder nur Räume zur Verfügung stellt, in denen ein Dritter eine Beherbergungsleistung erbringt. Daraus mögen dann unterschiedliche umsatzsteuerliche Folgen im Lichte der L-VO resultieren.

Zu klären ist im gegenständlichen Verfahren somit vorrangig die Einstufung der Betätigung des BW in das Regime der L-VO. Aus der Einstufung der Tätigkeit unter die § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 L-VO können unterschiedliche umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Betätigung der BW in Österreich resultieren.

Sollte eine Einstufung der Tätigkeit des BW unter § 1 Abs. 1 L-VO erfolgen, stellt sich nach dem Verständnis des UFS die vom FA bereits jetzt beurteilte Frage des Vorliegens von Ungewissheiten im Sinne des § 200 BAO in dieser Form nicht.

Sollte eine Einstufung der Tätigkeit des BW unter § 1 Abs. 2 L-VO erfolgen, stellt sich nach dem Verständnis des UFS die vom FA bereits jetzt beurteilte Frage des Vorliegens von Ungewissheiten im Sinne des § 200 BAO.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 gilt als Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

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

Gemäß § 6 L-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Soweit davon die entgeltliche Gebäudeüberlassung betroffen ist, kann somit eine umsatzsteuerliche Liebhabereivermutung nur bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO, somit bei einer "kleinen Vermietung", der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, vorliegen.

Mit Entscheidung vom 16. Februar 2006 Zl. 2004/14/0082 hat der VwGH entschieden, dass die Liebhabereivermutung für die kleine Vermietung (interpretiert als unechte Steuerbefreiung ohne Optionsmöglichkeit) unionsrechtskonform sei. Ruppe/Achatz sehen diese Lösung im Ergebnis als richtig, wenn die Vermietung primär zum Zwecke der Vermögensveranlagung und nicht zum Zwecke der Leistungserstellung für Konsumzwecke erfolge. Dabei sei aber zu berücksichtigen, dass die Liebhabereivermutung für kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen nicht zur Anwendung kommen dürfe, da diese nicht unter die unechte Steuerbefreiung des Art 135 MWSt-RL falle. (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz. 258)

Nach Doralt (EStG5, § 2 Tz 528) stellt die gewerbliche Beherbergung keine kleine Vermietung dar.

Der UFS folgt diesen Überlegungen.

Vorweg ist anzuführen, dass der UFS nach der Aktenlage davon ausgeht, dass in den Chalets des BW kurzfristige Beherbergungsleistungen erbracht werden.

Aber gerade zu der für die Qualifikation der Tätigkeit des BW wesentlichen Frage, ob eine Beherbergungsleistung des BW selbst vorliegt oder der BW lediglich Räumlichkeiten zur Verfügung stellt die ein Dritter zur Erbringung einer Beherbergungsleistung verwendet, sind aus den Akten des FA keine Beweise ersichtlich.

Der steuerliche Vertreter stellt in seinen Berufungsausführungen dar, dass der BW eine Beherbergungstätigkeit im Sinne einer kurzfristigen Vermietung mit Nebenleistungen erbringe. Eine Eigennutzung sei mit dem Reiseveranstalter (B) abzustimmen. Beweise dazu hat der BW nach der Aktenlage nicht beigebracht.

Das FA qualifiziert diese Tätigkeit nach dem Verständnis des UFS unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten als "kleine Vermietung" und verneint die Durchführung einer "Beherbergung" durch die BW. Beweise dazu erliegen ebenfalls nicht in den Akten.

Ein wesentlicher Punkt für die Einstufung der Betätigung des BW wäre nach Sicht des UFS der mit der Fa. B abgeschlossene Vertrag. Dieser liegt nicht vor, lediglich ein nicht unter-

schriebenes Vertragsmuster befindet sich in den Akten und dieses ist auch nur in ausländischer Sprache vorhanden. Für den UFS ist ohne den zwischen den Vertragsparteien tatsächlich abgeschlossenen Vertrag keine Beurteilung der formalen Aufgabenverteilung zwischen der BW und dem Reiseveranstalter möglich.

Dieser Vertrag wäre in weiterer Folge durch entsprechende Beweisaufnahmen aber auch dahingehend zu überprüfen, wie die vertraglichen Bestimmungen in der Realität durchgeführt werden, wer zB über die Vermietung der einzelnen Chalets disponiert. Ohne Kenntnis der zwischen dem BW und dem Reiseveranstalter abgeschlossenen Vereinbarungen darf festgehalten werden, dass diese sehr unterschiedlich gestaltet sein können. Einzelne Reiseveranstalter disponieren über die Ihnen von den Eigentümern zur Verfügung gestellten Chalets in Ferienanlagen soweit autonom, dass es unabhängig von einer Kundenbuchung für ein bestimmtes Chalet in der Disposition des Veranstalters liegt, ob diese Gäste tatsächlich in dem gebuchten oder einem anderen Chalet in dieser Anlage ihren Urlaub verbringen. Somit könnte es auch bis zu einem gewissen Grad in der Disposition des Reiseveranstalters liegen, wem die Einnahmen zufließen.

Darüber hinaus ist auch zu klären, wer die vom Vertreter des BW angesprochenen Nebenleistungen erbringt und wer diese beauftragt.

Eine endgültige Beurteilung dieser Punkte ist für die Einstufung der Tätigkeit des BW unter die Bestimmungen des § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 L-VO unabdingbar. Sie erfordert jedenfalls den vom BW abgeschlossenen Vertrag mit dem Reiseveranstalter, gegebenenfalls die Übersetzung des Vertrages und die Erhebung von Beweisen über die Aufgabenverteilung zwischen dem BW und der Fa. B bzw. den tatsächlichen Ablauf dieser Vermietungsvorgänge, sowie die Erhebung von Beweisen zu den erbrachten Nebenleistungen.

Das FA hat somit – wie oben dargestellt – in den zuvor genannten Bereichen Ermittlungen unterlassen, deren Durchführung möglicherweise zu anderslautenden Bescheiden geführt hätten.

Bei dieser Ausgangssituation macht der UFS von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO Gebrauch, da Ermittlungen zu den gegenständlichen Fakten fehlen, weswegen eine Überprüfung des erstinstanzlichen Bescheides ohne erstmalige, umfangreiche eigene Ermittlungen nicht möglich wäre.

Dadurch wäre nicht nur der Aufwand für Ermittlungen durch die zweite Instanz unverhältnismäßig hoch und könnte durch die Abgabenbehörde erster Instanz und die ihr zur Verfügung stehenden Organe effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden, es ist dieser Variante auch unter dem Aspekt des Parteigehörs durch zwei Instanzen der Vorzug zu geben.

Diese Aufhebung erfolgt somit unter Abwägung der Interessen der Parteien auch deswegen, weil auf diese Art und Weise der BW die Möglichkeit gegeben wird, beim Fehlen von Ermittlungen der erstinstanzlichen Behörde ihre Interessen durch zwei Instanzen geltend zu machen.

Salzburg, am 6. Dezember 2013