

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, D Y L, Z Y, vertreten durch SADLEDER Wirtschaftsprüfungs GmbH, Linzerstraße 63, 4502 St. Marien, gegen die Bescheide des Finanzamts Judenburg Liezen vom 29. April 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen den **Umsatzsteuerbescheid** des Jahres **2006** wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer beträgt 631,20 Euro.

Die Vorsteuern betragen 616,35 Euro.

Die Zahllast beträgt **14,35 Euro**.

Die weiteren Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Die Höhe und die Fälligkeit der zu entrichtenden Abgabe sind der Buchungsmittelung des Finanzamts zu entnehmen.

2) Die Beschwerde gegen die **Umsatzsteuerbescheide** der Jahre **2007** und **2008** wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3) Der Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide** der Jahre **2006**, **2007** und **2008** wird teilweise Folge gegeben.

Das Einkommen des Jahres 2006 beträgt 30.319,97 Euro.

Die für das Jahr **2006** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **-6.890,87 Euro**.

Das Einkommen des Jahres 2007 beträgt 53.506,40 Euro.

Die für das Jahr **2007** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **-1.003,30 Euro**.

Das Einkommen des Jahres 2008 beträgt 32.544,79 Euro.

Die für das Jahr **2008** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **2.616,04 Euro**.

Die weiteren Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Die Höhe und die Fälligkeit der zu entrichtenden Abgaben sind den Buchungsmitteilungen des Finanzamts zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Umwandlungsvertrag vom 21. September 2006 wurde die A GmbH durch Übertragung ihres Vermögens auf das Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG zum Stichtag 31. Dezember 2005 umgewandelt. Laut Umwandlungsvertrag wurde die übertragende Gesellschaft mit Ablauf des Umwandlungstichtags aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf die Alleingesellschafterin (Bf.) übertragen. Betriebsgegenstand der am 25. August 1980 gegründeten GmbH war ursprünglich der Betrieb des Hotels „B“ in C, sowie die Vermietung von zwei Ferienwohnungen in D Y, die sich im Eigentum der Bf. befinden.

In den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre machte die Bf. die von der GmbH erlittenen Verluste als Sonderausgaben geltend, und zwar für das Jahr 2006 in Höhe von 81.919,17 Euro, für das Jahr 2007 in Höhe von 60.806,50 Euro und für das Jahr 2008 in Höhe von 25.219,48 Euro, und sie beantragte für das Jahr 2006 die Anrechnung der von der GmbH noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 6.795,18 Euro.

Anlässlich einer für die Streitjahre vorgenommenen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass mangels Vorhandenseins eines Betriebes am Umwandlungstichtag keine Umwandlung im Sinn des Art. II UmgrStG vorliege. Die Verlustabzüge und die Mindestkörperschaftsteuer seien bei der Veranlagung der Einkommensteuer der Streitjahre daher nicht zu berücksichtigen. Für das Nichtvorhandensein eines Betriebes spreche, dass die Gewerbeberechtigung der GmbH für das Gastgewerbe in der Betriebsart eines Hotel Garni in C bereits am 31. Jänner 2005 geendet habe. Tatsächlich müsse der Betrieb des Hotels durch die GmbH bereits früher eingestellt worden sein, weil

bereits zum 17. November 2004 die Gewerbeberechtigung für den Nachfolger für den Betrieb eines Hotels am selben Standort erteilt worden sei.

Die Vermietung der beiden Ferienwohnungen, die im Alleineigentum der Bf. stehen, stelle keinen Betrieb im Sinn des Ertragsteuerrechts, sondern bloße Vermögensverwaltung dar. Die beiden Ferienwohnungen, die für jeweils zwei Personen angeboten werden, bestehen aus einem Wohnzimmer mit Kochnische, einem Schlafzimmer, Dusche und WC und seien mit TV und Radio ausgestattet. In den Streitjahren seien die Wohnungen um einen Preis von 42 Euro pro Tag und Wohnung (ab einer Aufenthaltsdauer von drei Tagen) angeboten worden. Extra verrechnet worden seien die Kurtaxe in Höhe von drei Euro pro Tag sowie die Endreinigung in Höhe von 20 Euro.

Nach Ansicht der Bf. handle es sich bei der Vermietung der Ferienwohnungen um eine gewerbliche Tätigkeit, weil sie Leistungen erbringe, die über die reine Nutzungsüberlassung hinausgehen; sie habe Gäste vom Bahnhof abgeholt und wieder zurückgebracht, die Zimmer täglich gereinigt, Besorgungen für die Gäste gemacht, Führungen und Wanderungen veranstaltet und verschiedene Pakete angeboten (ThermenTickets, Liftkarten, Kaffe- und Kuchenjausen, etc.).

Als Nachweis für die Erbringung der genannten Zusatzleistungen legte die Bf. über Aufforderung des Prüfers das Dankschreiben der Familie E vom 28. März 2010 betreffend den Transport zum Bahnhof bei der Abreise vor. Weitere Nachweise für Gästetransporte erbrachte sie nicht. Sie gab jedoch an, dass der Großteil der Gäste ohnedies mit dem eigenen Auto anreise. Hinsichtlich der Gästeverpflegung brachte die Bf. vor, dass sie anlässlich des Kfestes im Jahr 2010 ihre Appartements über den Tourismusverein um 23 Euro ohne bzw. um 28 Euro mit Frühstück angeboten habe. Das Frühstück könne, mangels eines eigenen Frühstücksraums im Haus der Bf., im Nachbarhaus (bei der Firma F) eingenommen werden, wobei die Abrechnung durch die Bf. erfolge. Dieses Frühstücksangebot sei bisher jedoch noch nie angenommen worden. Auf Wunsch werde den Gästen aber Gebäck an die Appartementtür geliefert. Schließlich legte die Bf. Unterlagen darüber vor, dass sie im Internet – je nach Saison – verschiedene Pakete anbiete, zB „Frühlingserwachen“ (vier Frühlingstage in der Ferienwohnung mit einem Tageseintritt mit Sauna in die Therme sowie einer Kaffe- und Kuchenjause bei der Firma F).

Dem Einwand des Prüfers, in den von der Bf. vorgelegten Belegen seien keine Nebenleistungen verrechnet worden, entgegnete die Bf., dass die besondere Gästebetreuung ein Spezialangebot des Hauses sei und dafür keine Extraverrechnung erfolge. Die Therme sei erst im Oktober 2009 eröffnet worden, weshalb ThermenTickets im Prüfungszeitraum noch nicht angeboten werden konnten. Die Erbringung weiterer Nebenleistungen (in den Streitjahren) sei von der Bf. – laut Prüfer - nicht nachgewiesen worden.

Weitere Feststellungen des Prüfers betrafen ua. die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA im Zusammenhang mit den Einkünften aus der Vermietung der beiden

Ferienwohnungen, den Abzug von Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit der Umwandlung sowie die Ermittlung der Höhe der Privatanteile für Strom, Fernwärme, Hausbetriebskosten, Rundfunkgebühren, Grundsteuer und Versicherung. (Da sich die Wohnung der Bf. und die beiden Ferienwohnungen im selben Haus befinden, wurden diese Kosten nicht getrennt erfasst.)

Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2008 den Feststellungen des Prüfers.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, Betriebsgegenstand der A GmbH sei der Betrieb des Hotels B in C sowie die gewerbliche Vermietung von zwei Ferienwohnungen in D Y gewesen. Dieser gewerbliche Betrieb habe bereits zum Umwandlungstichtag und auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses bestanden, sodass die in § 7 UmgrStG genannten Bedingungen als erfüllt anzusehen seien. Auch seitens des Firmenbuches, das die ordnungsgemäße Umwandlung genehmigen habe müssen, sei der Bestand eines Betriebes nicht in Abrede gestellt worden. Die gewerbliche Tätigkeit der GmbH und die Tätigkeit der Bf. seien mit einer Vermögensverwaltung nicht vergleichbar. Sowohl der zeitliche Arbeitseinsatz der Bf. als auch die eingesetzten Mittel, um die Ferienwohnungen an möglichst vielen Tagen auslasten zu können, sprengen den Rahmen einer Vermögensverwaltung. Die Bf. müsse stets erreichbar sein und biete eine Vielzahl von Tätigkeiten an. Insbesondere die immer wechselnden Pauschalangebote, die angebotenen Führungen und Wanderungen, die in den Pauschalangeboten enthaltenen Thermeneintritte und Liftkarten, das angebotene Frühstück und die Jausen, die Bahnhofstransporte und die tägliche Reinigung der Zimmer bzw. Betten vermittelten das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit. Es müsse stets auf die Wünsche der Gäste eingegangen und die Leistungen dementsprechend verändert werden. So sei seit der Eröffnung der Therme auch dieses Angebot in das Leistungspaket aufgenommen worden. Sowohl die genannten Angebote als auch der Werbeauftritt in verschiedenen Zeitungen und die Einschaltungen in diversen Internetportalen heben sich von einer Vermögensverwaltung deutlich ab. Natürlich könne die Bf. nur die derzeit aktuellen Angebote aufzeigen. Die Tätigkeit der Bf. verursache einen Verwaltungsaufwand, der über eine Vermögensverwaltung weit hinausgehe. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe derartige Tätigkeiten als gewerblich eingestuft (vgl. VwGH 30.09.1999, 97/15/0027; VwGH 05.10.1994, 94/15/0059). Die Bf. vermietete die Ferienwohnungen nach Art eines Beherbergungsbetriebes mit ständiger Anwesenheitspflicht, um eine möglichst hohe Auslastung zu erreichen. Das gehe auch daraus hervor, dass die Wohnungen mit Tagespreis, Kurtaxe und Endreinigung angeboten werden. Der erzielte Umsatz könne hingegen nicht als Kriterium dafür herangezogen werden, ob eine gewerbliche Tätigkeit oder eine Vermögensverwaltung vorliege. Entscheidend seien die Art der Betätigung, der Auftritt gegenüber den Kunden, die angebotenen Leistungen sowie der notwendige Arbeitseinsatz. Nach diesen Kriterien übe die Bf. eine gewerbliche Tätigkeit aus. Da der Betrieb sowohl am Umwandlungstichtag als auch an dem Tag, an dem der Umwandlungsbeschluss gefasst worden sei, existiert

habe, sei von einer ordnungsgemäßen Umwandlung auszugehen. Die Verlustabzüge und die verrechenbare Körperschaftsteuer seien daher zu berücksichtigen.

Weiters richtet sich die Beschwerde gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA, gegen die Nichtanerkennung der Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit der Umwandlung und gegen die vom Prüfer erhöhten Privatanteile bei den Strom- und Fernwärmekosten für die Jahre 2007 und 2008. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die AfA wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. ausgeführt, für den Fall, dass es sich bei den von der Bf. in den Streitjahren aus der Bewirtschaftung ihrer Ferienwohnungen erzielten Einkünften tatsächlich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle, sei der vom Prüfer ermittelte Wert von 17.000 Euro zu berichtigten. Da die Wohnungen vor mehr als zehn Jahren angeschafft worden seien und nunmehr erstmals zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet werden, bestehe gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 die Möglichkeit, den (höheren) gemeinen Wert als Abschreibungsbasis heranzuziehen. Unter Ansatz eines Quadratmeterpreises von 1.300 Euro ergebe sich für die beiden Wohnungen ein Wert von 114.000 Euro. Die jährliche AfA würde demnach 1.710 Euro betragen. Zu den mit der Umwandlung in Zusammenhang stehenden Kosten der Rechtsberatung führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, dass diese Kosten auch dann abzugsfähig seien, wenn die Bf. nunmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele. Selbst nach den Umgründungssteuerrichtlinien ständen diese Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der künftigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers. Die Privatanteile an den Strom- und Fernwärmekosten habe der Prüfer für die Jahre 2007 und 2008 mit 80% statt mit 50% angesetzt. Der Ansatz von nur 50% sei aber deshalb gerechtfertigt, weil die Erfahrungen des täglichen Lebens zeigten, dass Personen mit Fremdkosten, die sie nicht separat bezahlen müssen, nicht mit jener Sparsamkeit umgingen, die man sonst annehmen könne. Der Verbrauch an Strom und Fernwärme sei in den Ferienwohnungen (in Relation der Nutzflächen) daher wesentlich höher als in der Wohnung der Bf., weshalb letztlich ein Anteil von 50% gerechtfertigt sei.

In einer Stellungnahme zum Beschwerdevorbringen führte der Prüfer zur Frage, ob es sich bei der Vermietung der beiden Ferienwohnungen um eine gewerbliche Tätigkeit oder um Vermögensverwaltung handle, aus, dass die in der Beschwerde aufgezählten Tätigkeiten, die die Bf. neben der reinen Nutzungsüberlassung erbringe, bereits während der Außenprüfung genannt worden seien. Nachweise für im Prüfungs- bzw. im Streitzeitraum geleistete Nebentätigkeiten habe die Bf. jedoch nicht erbracht. Den Ausführungen der Bf., sie müsse für die Mieter der Ferienwohnungen ständig erreichbar sein, entgegnete der Prüfer, die Haustüre, die sowohl zu den Ferienwohnungen im ersten Stock als auch zur Wohnung der Bf. im zweiten Stock führe, könne mit den zu den Ferienwohnungen gehörenden Wohnungsschlüsseln gesperrt werden. Die Bf. müsse daher nicht ständig anwesend sein. Da die Bf., zumindest in den Jahren 2006 und 2007, auch nichtselbstständig als Versicherungsvertreterin tätig gewesen sei, sei sie sicherlich bestrebt gewesen, den mit der Vermietung der Ferienwohnungen verbundenen Arbeits-

und Verwaltungsaufwand so gering wie möglich zu halten. In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, dass die Bf. lediglich zwei Ferienwohnungen habe, die auf Grund der touristischen Situation und der Lage der Wohnungen nur fallweise hätten vermietet werden können. Das Vorbringen der Bf. im Zusammenhang mit der täglichen Reinigung der Zimmer/Betten sei insofern widersprüchlich als nicht erkennbar sei, warum trotz täglicher Reinigung, deren Kosten im Preis für die Ferienwohnungen enthalten sein müssten, noch extra eine Endreinigung in den Prospekten ausgewiesen und verrechnet worden sei. Hinsichtlich der für die Reinigung geltend gemachten Kosten habe die Bf. angegeben, diese an sich selbst bezahlt zu haben. Zur Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlage für die AfA führte der Prüfer aus, laut Immobilienpreisspiegel für das Jahr 2006 habe der Quadratmeterpreis für gebrauchte Eigentumswohnungen im Bezirk G bei mittlerem bis gutem Wohnwert rund 1.100 Euro betragen. Auf Grund der Lage von D Y (Verkehrsanbindung, Arbeitsplatzangebot etc.) sei für das Jahr 2006 ein Quadratmeterpreis von 1.000 Euro angemessen. Die AfA-Bemessungsgrundlage betrage somit rund 88.000 Euro, die jährliche AfA betrage 1.320 Euro. Die mit der Umwandlung in Zusammenhang stehenden Rechtsberatungskosten könnten nicht berücksichtigt werden, weil sie nicht das Unternehmen der Bf. betreffen. Hinsichtlich der Erhöhung der Privatanteile für die Jahre 2007 und 2008 führte der Prüfer aus, dass auch der steuerliche Vertreter der Bf. für das Jahr 2006 einen Privatanteil von 80% berücksichtigt habe. Der Prüfer habe für die Jahre 2007 und 2008 den Privatanteil bei der Grundsteuer und den Kosten für die Versicherung nach Nutzflächen (ein Drittel entfalle auf die vermieteten Flächen) und bei den verbrauchsabhängigen Kosten nach der Anzahl der Nächtigungen (in den Ferienwohnungen seien im Streitzeitraum durchschnittlich 190 Nächtigungen pro Jahr angefallen, während die Bf. ihre Wohnung das ganze Jahr genutzt habe) aufgeteilt.

Mit Schreiben vom 24. Jänner 2014 wurde der Bf. die Stellungnahme des Prüfers zur Kenntnis gebracht.

In einer schriftlichen Entgegnung vom 8. Mai 2014 führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, die Tätigkeit der Bf. sei bereits im Rahmen der GmbH als gewerbliche Fremdenzimmervermietung angemeldet und geführt worden. Die zahlreichen Angebote und Tätigkeiten der Bf. (für ihre Gäste) sowie die Einhaltung der gewerberechtlichen Bestimmungen stünden im Gegensatz zu einer vermögensverwaltenden Tätigkeit. § 7 Abs. 1 UmgrStG ziele nicht nur auf Großbetriebe ab. Umwandlungsfähig seien auch Kapitalgesellschaften, die nur in einem verminderten Ausmaß betriebsführend (operativ) tätig seien. Die Voraussetzungen für eine Umwandlung seien jedenfalls sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses erfüllt gewesen. Die Feststellung des Prüfers, die Bf. habe ihren Gästen auf Grund ihrer Tätigkeit als Versicherungsvertreterin nicht immer zur Verfügung stehen und ihnen daher auch nicht alle Sonderwünsche erfüllen können, sei nicht zutreffend. Da die Bf. ihre Außendiensttätigkeit für eine Versicherung bestmöglich einteilen habe können, sei ihr entsprechend viel Zeit für die Betreuung der Gäste geblieben. Sie sei ihren Gästen daher stets als Ansprechperson für Fragen, Informationen und Auskünfte zur

Verfügung gestanden. Der gesonderte Ausweis der Reinigungskosten in den Prospekten sei aus Wettbewerbsgründen erfolgt. Die Bezahlung der Reinigungskosten durch die Bf. an sich selbst spreche nicht gegen, sondern für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit. Da sie die diesbezüglichen Belege aber leider nicht aufbewahrt habe, sei der Nachweis dieser betrieblichen Ausgaben nicht mehr möglich. Jeder Beherbergungsbetrieb müsse darauf achten, eine möglichst hohe Auslastung zu erreichen. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bf. könne es daher keinen Unterschied machen, ob jemand eine Vielzahl oder nur einige wenige Ferienwohnungen zu verwalten habe. Von einer missglückten Umwandlung – wie vom Prüfer dargestellt – könne keinesfalls gesprochen werden, weil stets ein Betrieb vorhanden gewesen sei. Unabhängig vom Vorhandensein eines Betriebes sei aber jedenfalls die Mindestkörperschaftsteuer bei der Veranlagung der Einkommensteuer der Bf. zu verrechnen, weil § 9 Abs. 8 UmgrStG in der im Zeitpunkt der Umwandlung (31. Dezember 2005) geltenden Fassung keinen Bezug auf das Vorhandensein eines Betriebes im Sinn des § 7 Abs. 1 UmgrStG nehme. Auf das „Vorliegen eines Betriebes“ komme es für die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht an.

Weiters führte der steuerliche Vertreter der Bf. in der Stellungnahme vom 8. Mai 2014 aus, er akzeptiere die vom Finanzamt ermittelte Bemessungsgrundlage für die AfA in Höhe von 88.000 Euro. Die im Zusammenhang mit der Umwandlung entstandenen Kosten für die Rechtsberatung seien bei der Bf. jedoch als Aufwand zu berücksichtigen, weil hier ein unmittelbarer Zusammenhang mit den von der Bf. in den Streitjahren erzielten Einkünften gegeben sei. Nicht zugestimmt werde auch der Ermittlung der Privatanteile bei den verbrauchsabhängigen Kosten der Bf. (Strom und Fernwärme) durch den Prüfer, weil die Aufteilung dieser Kosten im Verhältnis der gemeldeten Nächtigungen zur Eigennutzung durch die Bf. zu keinem zutreffenden Ergebnis führe. Die Fremdenzimmer verursachten nämlich auch dann Kosten, wenn keine Nächtigungen zu verzeichnen seien. Die Aufteilung der Kosten im Verhältnis 50 zu 50 sei daher angemessen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Umwandlung

Gemäß § 7 Abs. 1 UmgrStG, in der für den vorliegenden Fall geltenden Fassung BGBI. I Nr. 161/2005, sind Umwandlungen im Sinn des Umgründungssteuergesetzes ua. verschmelzende Umwandlungen nach dem „Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBI. Nr. 304/1996“, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist. Gemäß § 7 Abs. 4 UmgrStG sind auf Umwandlungen die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungstichtag

folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. ... § 24 Abs. 4 KStG 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden.

Gemäß § 10 Z 1 lit. a UmgrStG ist für Verluste der übertragenden Körperschaft § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden. Gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG gelten Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. Gemäß § 4 Z 1 lit. c UmgrStG ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen, wenn der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Im vorliegenden Fall wurden – wie die Bf. ausführte – zwar die handelsrechtlichen Voraussetzungen einer Umwandlung erfüllt und wurde diese daher im Firmenbuch eingetragen, für den Bereich des Abgabenrechts ist Voraussetzung für die Anwendung des Art. II UmgrStG aber die Übertragung eines Betriebes im Sinn des Ertragsteuerrechts. Es muss somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von (betrieblichen) Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 vorliegen (vgl. Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Kommentar, § 7 Rz 30).

Betriebsgegenstand der übertragenden GmbH war ursprünglich der Betrieb des Hotels „B“ in C sowie die Vermietung von zwei Ferienwohnungen in D Y. Wie der Prüfer feststellte, hatte die Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe in der Betriebsart eines Hotel Garni in C bereits am 31. Jänner 2005 geendet. Tatsächlich muss der Betrieb des Hotels durch die übertragende GmbH schon früher eingestellt worden sein, weil am 17. November 2004 bereits die Gewerbeberechtigung für den Nachfolger für den Betrieb eines Hotels am selben Standort in C entstand. Diese Feststellungen des Prüfers wurden von der Bf. nicht bestritten. Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass der Teilbetrieb „Hotel Garni“ sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses nicht mehr bestand. Selbst wenn im vorliegenden Fall somit eine abgabenrechtlich anzuerkennende Umwandlung im Sinn des Art. II UmgrStG vorliegen würde, wären gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG die beim Teilbetrieb „Hotel Garni“ entstandenen Verluste nicht auf die Bf. als

Gesamtrechtsnachfolgerin der übertragenden GmbH übergegangen, weil das übertragene Vermögen (der Teilbetrieb Hotel Garni) am Umwandlungsstichtag nicht mehr vorhanden war.

Der Betriebsgegenstand der übertragenden GmbH umfasste somit sowohl am Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2005) als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses (21. September 2006) nur mehr die Vermietung von zwei Ferienwohnungen. Entscheidend für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist daher, ob die Vermietung der beiden Ferienwohnungen einen Betrieb im Sinn des Ertragsteuerrechts, dh. eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von betrieblichen Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, bildet oder ob es sich dabei um Vermögensverwaltung handelt, die, wenn man von der Rechtsform des Vermieters absieht, zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 07.10.2003, 2000/15/0024, und VwGH 24.06.2009, 2008/15/0060, jeweils m.w.N.) darin zu erblicken, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit überschreitet (deutlich) jenes Maß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist. Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird. Eine solche weitere Tätigkeit wird vor allem in den typischen Fällen „gewerblicher“ Beherbergung von Gästen in Hotels und Fremdenpensionen erbracht. Diese weitere Tätigkeit besteht insbesondere in der (angebotenen) Verpflegung der Gäste (sei es auch nur in Form eines Frühstücks) und in der täglichen Wartung der Zimmer (Reinigung, Bettenschaffen). Wenn solche zusätzlichen Tätigkeiten allerdings wegen der Zahl der Fremenzimmer nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen auch sie keinen (steuerlichen) Gewerbebetrieb.

Ob die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist, hängt somit sowohl von der Art und dem Umfang der vom Vermieter neben der bloßen Nutzungsüberlassung erbrachten Tätigkeiten als auch von der Zahl der vermieteten Fremenzimmer (bzw. der darin befindlichen Betten) und Ferienwohnungen ab. So urteilte der Verwaltungsgerichtshof die Vermietung von vier Fremenzimmern mit acht Betten (vgl. das auch von der Bf. zitierte Erkenntnis VwGH 05.10.1994, 94/15/0059) bzw. die Vermietung von fünf Fremenzimmern mit neun Betten (vgl. VwGH 07.10.2003, 2000/15/0024) trotz der Erbringung zahlreicher Nebenleistungen, wie der Verabreichung

von Frühstück sowie auf Anfrage und in geringem Umfang auch der Verabreichung von kalten Speisen und Getränken, der täglichen Reinigung der Zimmer, der Übernahme und Verteilung der Post und dergleichen, noch als Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Wegen der geringen Anzahl der Fremdenbetten seien die genannten Leistungen – laut Verwaltungsgerichtshof - nicht im erheblichen Umfang angefallen, weshalb sie nicht geeignet seien, einen Gewerbebetrieb zu begründen. Bei der kurzfristigen Vermietung von acht Ferienwohnungen (auf die Anzahl der Betten kommt es bei Ferienwohnungen nicht in erster Linie an) handelt es sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.06.2009, 2008/15/0060) hingegen bereits um die Vermietung einer verhältnismäßig größeren Anzahl von Ferienwohnungen, die wegen der mit der Vermietung verbundenen Betreuung der Wohnungen zu gewerblichen Einkünften führt.

Im vorliegenden Fall wurden im maßgeblichen Zeitraum nur zwei Ferienwohnungen (mit insgesamt vier Betten) vermietet, wobei die Bf. angab, neben der bloßen Nutzungsüberlassung die folgenden Nebenleistungen erbracht zu haben:

- die Gäste seien am Bahnhof abgeholt und wieder zurückgebracht worden,
- die Zimmer seien täglich gereinigt worden,
- die Gäste seien zum Teil verpflegt worden (Frühstück),
- wenn gewünscht, seien Besorgungen für die Gäste gemacht worden,
- Führungen und Wanderungen seien veranstaltet worden,
- und es habe Pauschalangebote gegeben (ThermenTickets, Liftkarten, Kaffe- und Kuchenjausen).

Die Bf. wurde vom Finanzamt aufgefordert, nachzuweisen, welche der genannten Leistungen sie in den Streitjahren tatsächlich erbracht habe.

Im Zusammenhang mit den genannten Gästetransporten legte die Bf. nur das Dankschreiben der Familie E vom 28. März 2010 betreffend den Transport zum Bahnhof bei der Abreise vor. Für die Streitjahre wurde kein Nachweis für einen Gästetransport erbracht. Die Bf. führte lediglich aus, dass die meisten Gäste ohnedies mit dem eigenen Pkw anreisen.

Die tägliche Reinigung der Zimmer führte die Bf. – nach ihren Angaben – selbst durch. In diesem Zusammenhang legte sie daher nur „Eigenbelege“ vor. Auch wenn die Bf. neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als Versicherungsvertreterin tatsächlich eine tägliche Reinigung der beiden Ferienwohnungen vornahm, führt die Erbringung dieser Nebenleistung auf Grund der geringen Anzahl der Ferienwohnungen noch nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit.

Im Zusammenhang mit der angebotenen Gästeverpflegung brachte die Bf. vor, das Frühstück könne im Nachbarhaus bei der Firma F eingenommen werden, wobei die Abrechnung dafür von ihr vorgenommen werde. Dieses Angebot sei bisher jedoch noch nie angenommen worden. Im Haus der Bf. gäbe es keinen Frühstücksraum und somit auch keine Möglichkeit, ein Frühstück (oder andere Verpflegungen) anzubieten. Auf

Wunsch werde den Gästen das Frühstücksgebäck aber an die Appartementtür geliefert. Wie oft dieses Angebot angenommen worden sei, gab die Bf. nicht bekannt. Dem Hinweis, in den Rechnungen scheinen keine derartige Nebenleistungen auf, entgegnete die Bf., dabei handle es sich um ein Spezialangebot des Hauses, das nicht extra verrechnet werde. Eine Gästeverpflegung (zB in Form der Verabreichung eines Frühstücks) durch die Bf. fand in den Streitjahren somit nicht statt. Die Erbringung weiterer Nebenleistungen, wie zB die Besorgung von Frühstücksgebäck, wurde von der Bf. nicht nachgewiesen.

Hinsichtlich der Veranstaltung von Führungen und Wanderungen sowie der genannten Pauschalangebote (ThermenTickets, Liftkarten, Kaffe- und Kuchenjausen) wurde für die Streitjahre kein einziger Nachweis erbracht. Die in den Pauschalangeboten enthaltenen ThermenTickets haben für die Streitjahre schon deshalb keine Bedeutung, weil die Therme erst im Oktober 2009 eröffnet wurde.

Bei der Vermietung von nur zwei Ferienwohnungen ist weiters davon auszugehen, dass selbst die kurzfristige Vermietung dieser Ferienwohnungen keine Verwaltungsarbeit bedingt, die in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist. An dieser Beurteilung ändern auch die in der Beschwerde angesprochenen Werbeauftritte in verschiedenen Zeitungen sowie die Einschaltungen in diversen Internetportalen nichts.

Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass die Vermietung der beiden Ferienwohnungen keine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende Tätigkeit darstellte. Mangels Vorliegens eines Betriebes im Sinn des Ertragsteuerrechts lagen die Voraussetzungen für eine Umwandlung im Sinn des § 7 Abs. 1 UmgrStG somit nicht vor. Es können daher auch die in den §§ 8 bis 11 UmgrStG geregelten Rechtsfolgen einer Umwandlung nicht eintreten. Der Bf. sind daher weder gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG die Mindeststeuern der übertragenden GmbH zuzurechnen noch gelten gemäß § 10 Z 1 lit. a UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit. a UmgrStG die Verluste der übertragenden GmbH als abzugsfähige Verluste der Bf. Dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bf., für die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer sei das Vorliegen eines Betriebes nicht entscheidend, weil § 9 Abs. 8 UmgrStG in der am Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2005) geltenden Fassung keinen Bezug auf einen Betrieb enthalte, ist entgegenzuhalten, dass – wie bereits ausgeführt wurde – Voraussetzung für den Eintritt der in § 9 Abs. 8 UmgrStG geregelten Rechtsfolgen das Vorliegen einer Umwandlung im Sinn des § 7 Abs. 1 UmgrStG ist und diese wiederum das Vorliegen eines Betriebes voraussetzt. Die ab dem Jahr 2011 geltende Fassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG unterscheidet sich von der im vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG jedoch dadurch, dass ab dem Jahr 2011 als weitere Voraussetzung für die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer beim Rechtsnachfolger der Betrieb nach § 7 Abs. 1 UmgrStG auch noch am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, vorhanden sein muss.

2) AfA-Bemessungsgrundlage

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988, in der in den Streitjahren geltenden Fassung, können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988, in der im Jahr 2006 geltenden Fassung, sind bei früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern, die erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden, die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Bemessung der Absetzung für Abnutzung zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

Vom Prüfer wurden 17.000 Euro als AfA-Bemessungsgrundlage angesetzt. Dieser Betrag entspricht dem 1,5-fachen Buchwert der Ferienwohnungen im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen der GmbH.

In der Beschwerde wurde eingewendet, dass bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Ferienwohnungen ein Quadratmeterpreis von 1.300 Euro anzusetzen wäre. Der Gesamtwert der Ferienwohnungen betrage demnach 114.000 Euro, die jährliche AfA betrage 1.710 Euro.

In einer Stellungnahme zur Beschwerde führte der Prüfer aus, die Überprüfung der AfA-Bemessungsgrundlage anhand des Immobilienpreisspiegels habe ergeben, dass der Quadratmeterpreis für gebrauchte Eigentumswohnungen im Bezirk G im Jahr 2006 bei einem mittleren bis guten Wohnwert rund 1.100 Euro betragen habe. Auf Grund der Lage von D Y (Verkehrsanbindung, Arbeitsplatzangebot etc.) sei nach Ansicht des Finanzamts für das Jahr 2006 ein Preis von 1.000 Euro angemessen. Die AfA-Bemessungsgrundlage betrage daher rund 88.000 Euro, die jährliche AfA betrage demnach 1.320 Euro.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 8. Mai 2014 gab der steuerliche Vertreter der Bf. bekannt, dass die Höhe der vom Finanzamt ermittelten AfA-Bemessungsgrundlage und die Höhe der sich daraus ergebenden jährlichen AfA akzeptiert werden.

3) Rechtsberatungskosten

Die mit der Umwandlung in Zusammenhang stehenden Rechtsberatungskosten in Höhe von 1.772,60 Euro (brutto) wurden vom Prüfer nicht als Werbungskosten (bzw. Vorsteuern) der Bf. anerkannt, weil sie nicht das Unternehmen der Bf. betreffen.

In der Beschwerde wurde gegen diese Rechtsansicht vorgebracht, auch wenn die Bf. tatsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, seien die mit der Umwandlung in Zusammenhang stehenden Notarkosten bei ihr als Werbungskosten (bzw. als Vorsteuern) zu berücksichtigen, weil selbst laut Umgründungssteuerrichtlinien

diese Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der künftigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers stehen.

Laut Umwandlungsvertrag hatte die Bf. sich verpflichtet, die durch die Umwandlung verursachten Kosten zu tragen. Die Rechnung des Notars über Beratungskosten in Höhe von insgesamt 1.772,60 Euro (darin sind Vorsteuern in Höhe von 261,60 Euro enthalten) wurde daher an die Bf. gelegt.

Wie in der Beschwerde bereits ausgeführt wurde, stehen laut Umgründungssteuerrichtlinien (UmgrStR 2002, Rz 639) Vorleistungen (zB Beratungsleistungen), die im Zusammenhang mit einer Umwandlung an den Gesellschafter erbracht werden, in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der künftigen wirtschaftlichen Tätigkeit als Unternehmer. Sind die Umsätze aus dieser Tätigkeit steuerpflichtig, so ist der Unternehmer auch hinsichtlich der oben genannten Vorleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Rechtsfolge tritt nach Umwandlungen ein, die nicht unter Art. II UmgrStG fallen.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, die der Bf. in Rechnung gestellten Beratungskosten ständen in keinem Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit der Bf., kann daher nicht geteilt werden. Die Aufwendungen für Rechtsberatung in Höhe von 1.511,00 Euro (netto) werden daher als Werbungskosten berücksichtigt. Die Vorsteuern in Höhe von 261,60 Euro sind abziehbar.

4) Privatanteile

Die Aufwendungen für Strom und Fernwärme, die Hausbetriebskosten (Wasser, Kanal), die Versicherungskosten und die Grundsteuer werden für die privaten Wohnräume der Bf. sowie für die im selben Haus befindlichen Ferienwohnungen jeweils gemeinsam vorgeschrieben bzw. abgerechnet. Für das Jahr 2006 schätzte die Bf. den Privatanteil an diesen Aufwendungen mit 80%. Für die Jahre 2007 und 2008 begehrte die Bf. hingegen, die Privatanteile mit 50% anzusetzen, weil nach ihren Erfahrungen Personen mit Fremdkosten, die sie nicht separat bezahlen müssen, nicht mit jener Sparsamkeit umgehen, die man sonst annehmen könne. Der Verbrauch an Strom und Fernwärme sei in den Ferienwohnungen in Relation der Nutzflächen daher wesentlich höher als in der Wohnung der Bf.

Das Finanzamt vertritt hingegen die Ansicht, dass die Höhe des für das Jahr 2006 von der Bf. berücksichtigten Privatanteils beizubehalten sei. Für die Jahre 2007 und 2008 setzte das Finanzamt bei den Versicherungskosten und der Grundsteuer den Privatanteil – entsprechend dem Verhältnis der Nutzflächen - mit zwei Dritteln der Gesamtkosten an. Bei den verbrauchsabhängigen Kosten berücksichtigte das Finanzamt einen Privatanteil von 80% in Anlehnung an die Zahl der Nächtigungen in den Ferienwohnungen.

Diese Schätzung führt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis. Wie der Prüfer feststellte, gab die Bf. für die

Streitjahre eine durchschnittliche Zahl von 190 Nächtigungen pro Jahr an. Das entspricht bei einer Vollbelegung der beiden Ferienwohnungen (insgesamt vier Betten) einer Auslastung an weniger als 50 Tagen pro Jahr, während die Bf. den privat genutzten Teil des Hauses mit ihrem Ehepartner das ganze Jahr bewohnt. Die Ferienwohnungen sind daher nur an knapp 15% der Tage eines Jahres voll ausgelastet. Wenn daher 20% der verbrauchsabhängigen Kosten (Strom und Fernwärme) als auf die Ferienwohnungen entfallend geschätzt werden, ist dabei bereits berücksichtigt, dass Feriengäste eventuell nicht so sparsam mit Strom und Fernwärme umgehen wie die Hauseigentümer. Der weitere Einwand der Bf., die Ferienwohnungen verursachten auch Kosten in Zeiten, in denen keine Nächtigungen stattfinden, betrifft wohl weniger die verbrauchsabhängigen Kosten als vielmehr Kosten wie Grundsteuer, Versicherung und dergleichen. Diese Kosten werden aber ohnedies im Verhältnis der Nutzflächen aufgeteilt ohne zu berücksichtigen, dass die private Wohnung der Bf. ständig, die Ferienwohnungen hingegen nur zeitweise bewohnt werden. Eine Aufteilung der verbrauchsabhängigen Kosten – wie von der Bf. vorgeschlagen – im Verhältnis 50 zu 50 wäre hingegen sowohl auf Grund der Nutzfläche der Ferienwohnungen als auch auf Grund ihrer Auslastung als weit überhöht anzusehen.

5) Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen daher:

	2006	2007	2008
Einkünfte aus V und V laut Bp	-2.038,99	-994,99	2.080,82
AfA laut Bp	255,00	255,00	255,00
AfA laut BFG	-1.320,00	-1.320,00	-1.320,00
Rechtsberatungskosten	-1.511,00		
Einkünfte aus V und V laut BFG	-4.614,99	-2.059,99	1.015,82

6) Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil dieser Entscheidung hinsichtlich des ersten Streitpunktes (Umwandlung) ohnedies die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde und die Revision hinsichtlich der weiteren Streitpunkte nicht von einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Graz, am 12. Juni 2014