

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.<sup>a</sup> Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Rubatscher Steuer- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Anichstraße 24, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des FA Spittal Villach vom 08.11.2012 betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2011 wird Folge gegeben.

Eine Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2011 findet statt.

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 ergehen vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 und Einkommensteuer 2010 und 2011 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer 2009 beträgt (alle Beträge in €):

Gesamtbetrag der Einkünfte	- 15.204,53
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	-60,00
Pauschalbetrag für Sonderausgaben	
Einkommen	- 15.264,53
Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988	9.000,00
Einkommensteurbemessungsgrundlage	-6.264,53
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	0,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00
Einkommensteuer	0,00

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

## Entscheidungsgründe

Die Bf. erwarb mit **Kaufvertrag vom 26.01.2009** von der Bauträger GmbH a.) 49+10/6480 Anteile, bestehend aus dem Apartment Top 1 (Anm.: Bezeichnung der hier angeführten Top-Nummern geändert) samt Kellerabteil und Garagenbox und b) 83+20/6480 Anteile, bestehend aus dem Apartment Top 2 samt Kellerabteil und Garagenbox in der Apartmenthausanlage, um € 686.000,00 inklusive Mehrwertsteuer. Für die Vollausstattung beider Tops bezahlte sie weiters € 91.260,00. Die Finanzierung erfolgte ohne Fremdkapital.

Die Bf. als Erwerberin war verpflichtet, den von der Verkäuferin abgeschlossenen Versicherungsvertrag betreffend die Versicherung von Feuer, Haftpflicht, Leitungswasserschäden, Glasbruch und Sturmschäden für die übliche Laufzeit zu übernehmen (Pkt. VII des Kaufvertrages).

Die Verkäuferin konnte für die Dauer von höchstens fünf Jahren nach Übergabe des Objektes eine Hausverwaltung bestellen, damit nach Übergabe des Objektes die Versorgung mit Wärme, Wasser, Strom, etc., gewährleistet ist. Die Bf. hatte in den Vertrag einzutreten (Pkt. VII des Kaufvertrages).

In dem mit **22.06.2009** datierten **Fragebogen** gab die Bf. für das Top 1 und Top 2 die Vermietung und Verpachtung bekannt. Den voraussichtlichen Jahresumsatz im Eröffnungsjahr mit Beginn 01.06.2009 bezifferte sie mit € 15.000,00, im Folgejahr mit € 30.000,00, den voraussichtlichen Gewinn im Eröffnungsjahr mit € 0,00 und im Folgejahr mit € 1.000,00.

Mit **Schreiben vom 07.07.2009** teilte sie dem Finanzamt mit, die beiden Appartements vermieten zu wollen. Mit gleicher Post langte ein **Regelbesteuerungsantrag vom 22.06.2009** beim Finanzamt ein.

Die Bf. schloss als Auftraggeberin (in weiterer Folge „AG“) mit der Hotel(GmbH) (in weiterer Folge "Hotel (GmbH)") als Auftragnehmerin (in weiterer Folge „AN“) am 23.02.2009 für die beiden Apartments einen **AUFTAGSVERTRAG** ab, in dem im Wesentlichen Folgendes vereinbart ist:

### „1.) Präambel“

*Der Auftraggeber beabsichtigt die in seinem Eigentum befindlichen Apartments Top 1 und Top 2 zu jenen Zeiten, in denen er selbst oder von ihm eingeladenen Personen das Apartment nicht nutzen können, an zahlende Dritte zu vermieten.*

### 2. Definitionen

...

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

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

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

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

### **3. Vertragsgegenstand**

*3.1. Der Auftragnehmer wird vom Auftraggeber mit der Vermietung der Apartments an potentielle Mieter sowie mit der Vornahme von Reinigungsarbeiten im Zusammenhang mit dem vertragsgegenständlichen Apartment beauftragt. Der Auftragnehmer hat in Erfüllung dieses Auftragsvertrages sämtliche Mietverträge mit künftigen Mietern im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers abzuschließen.*

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

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

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

### **4. Rechte und Pflichten des Auftraggebers und Auftragnehmers**

*4.1. Der Auftraggeber hat dem Auftragnehmer die Vermietzeiten saisonweise schriftlich bekannt zu geben. Die Bekanntgabe für die Sommersaison (Mai bis Oktober) hat bis ...*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.14. Der Auftraggeber stellt dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten unentgeltlich Fotos über die Ausstattung und Räumlichkeiten des Apartments zwecks Durchführung ihrer Tätigkeit zur Verfügung.

Darüber hinaus räumt der Auftraggeber dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten das Recht ein, selbst Fotos vom Apartment herzustellen und diese im Sinne des ersten Satzes dieser Bestimmung zu verwenden.

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

## 5. Hauptpunkte des abzuschließenden Mietvertrages

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

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

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

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

## 6. Provision

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

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

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

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

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

## 7. Beginn und Dauer

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

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

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

## **8. Haftung des Auftragnehmers**

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

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

## **9. Serviceleistungen**

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

## **10. Vorzeitige Vertragsauflösung durch die Parteien dieses Vertrages**

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

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

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

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

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

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

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

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

*11. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand...*

....

*12. Sonstige Bestimmungen*

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

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

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

*12.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen ....*

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

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

*12.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Auftraggebers gelten nicht.“*

Des Weiteren vereinbarte die Bf. als „Eigentümer“ mit dem Hotel GmbH als „Betreiber“ am 13.01.2009 je einen **SERVICEVERTRAG** für das Top 1 und 2 die Verträge sind mit Ausnahme der expliziten Hinweise für das jeweilige Top gleich lautend):

*„1. Präambel*

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

*2. Definition*

...

*Betreiber: Die Hotel GmbH ...*

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

*Wirksamkeitstag: Der Tag der Übergabe des Apartments.*

### **3. Grundserviceleistungen**

*3.1. Der Betreiber verpflichtet sich gegenüber dem Eigentümer zur Erbringung der in Punkt 3.2. aufgelisteten Grundserviceleistungen für die Dauer dieses Servicevertrages. Diese Grundserviceleistungen können maximal von 4 Personen (Top 1)/6 Personen (Top 2) während der Öffnungszeiten des Hotels, jedenfalls jedoch für die Dauer von 8 Monaten pro Kalenderjahr in Anspruch genommen werden.*

*3.2. Zu den Grundserviceleistungen zählen:*

*3.2.1. Nutzung der Dienste der Hotel Rezeption,*

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

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

*3.2.4. Erhalt der Hotel Platin Card*

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

*3.4. Die Grundservicepauschale für das Kalenderjahr beträgt für das Apartment Top Nr. 1 derzeit € 1.000,00/ für das Appartement Top 2 derzeit € 1.166,67 zzgl. 20% Umsatzsteuer, sohin insgesamt für das Top 1 € 1.200,00/für das Top 2 € 1.400,00.*

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

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

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

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

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

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

#### *4. Wahlserviceleistungen*

*4.1. Eine Liste der vom Betreiber angebotenen Wahlserviceleistungen ....*

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

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

#### *5. Beginn und Dauer*

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

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

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

#### *6. Überlassung des Apartment an Dritte*

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

#### *7. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand: ...*

#### *8. Sonstige Bestimmungen*

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

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

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

#### *8.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen ...*

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

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

## 8.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Eigentümers gelten nicht.“

Im „**Berechnungsbeispiel Wohnungserwerb mit Vermietung“ für das Top 1 und Top 2 - hier beispielhaft für Top 1 festgehalten** - teilte die Bf. die Anschaffungskosten wie folgt auf:

Ausgehend von Anschaffungskosten für das Appartement von € 236.666,67, der Grunderwerbsteuer (€ 8.283,33) und der Eintragungsgebühr (€ 2.366,67) gelangte die Bf. zu Nettoanschaffungskosten von € 247.316,67. Nach Abzug eines Grundanteils von 20% verblieben für den Wohnungsanteil € 197.853,34. Die 1,5%-ige AfA für das Gebäude betrug € 2.967,80, die 10%-ige AfA für die Einrichtung (€ 28.685) € 2.868,50. Sie gab noch die Vermietungszeiten bekannt:

Vermietung 1. Jahr	3 Wochen	100%
Eigenutzung 1. Jahr	0 Wochen	0%
Vermietung Folgejahr	15,8 Wochen	88,89%
Eigenutzung Folgejahr	2 Wochen	11,11%

In einer **Aufstellung** verteilte die Bf. den Auslastungsgrad jeweils auf die Preiskategorien A/B/C der Sommer- und Wintersaison. Sie ging dabei von 40 „verfügbaren Wochen“ und „geschätzten Vermietzeiten“ von 15,8 Wochen aus.

Die Bf. gab zu Beginn der Tätigkeit die **Prognoserechnung (in weiterer Folge „Prognose I“)** ab:

### Top 1:

Einnahmen	Brutto	USt	Netto
Mieterlöse 10%	12.940,00	1.176,36	11.763,64
Ausgaben			
Betriebskosten (BK)			2.500,00
Zinsaufwand			0,00
Abschreibung Einrichtung			2.868,50
Abschreibung Gebäude			2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA			0,00
Summe (Ausgaben)			8.336,30
Überschuss			3.427,34

Einnahmen	2009	2010	2011	2012
Mieterlöse 10%	2.264,77	11.763,64	11.998,91	12.238,89
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	1.250,00	2.500,00	2.575,00	2.652,25
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	1.434,25	2.868,50	2.868,50	2.868,50
Abschreibung Gebäude	1.483,90	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe (Ausgaben)	4.168,15	8.336,30	8.411,30	8.488,55
Überschuss	-1.903,38	3.427,34	3.587,61	3.750,34

Einnahmen	2013	2014	2015	2016
Mieterlöse 10%	12.483,67	12.733,34	12.988,01	13.247,77
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	2.731,82	2.813,77	2.898,19	2.985,13
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	2.868,50	2.868,50	2.868,50	2.868,50
Abschreibung Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe (Ausgaben)	8.568,12	8.650,07	8.734,49	8.821,43
Überschuss	3.915,55	4.083,27	4.253,52	4.426,33

Einnahmen	2017	2018	2019	2020
Mieterlöse 10%	13.512,72	13.782,97	14.058,63	14.339,81
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	3.074,68	3.166,93	3.261,93	3.359,79

Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	2.868,50	2.868,50	1.434,25	0,00
Abschreibung Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe (Ausgaben)	8.910,98	9.003,23	7.663,98	6.327,59
Überschuss	4.601,74	4.779,75	6.394,65	8.012,22

Einnahmen	2021	2022	2023	2024
Mieterlöse 10%	14.626,60	14.919,14	15.217,52	15.521,87
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	3.460,58	3.564,40	3.671,33	3.781,47
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe (Ausgaben)	6.428,38	6.532,20	6.639,13	6.749,27
Überschuss	8.198,22	8.386,93	8.578,38	8.772,59

Einnahmen	2025	2026	2027	2028
Mieterlöse 10%	15.832,31	16.148,95	16.471,93	16.801,37
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	3.894,92	4.011,77	4.132,12	4.256,08
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	0,00	0,00	0,00	0,00

Summe (Ausgaben)	6.862,72	6.979,57	7.099,92	7.223,88
Überschuss	8.969,59	9.169,39	9.372,01	9.577,49

**2009 bis 2028: € 120.353,53**

## Top 2:

Einnahmen	Brutto	USt	Netto
Mieterlöse 10%	24.073,50	2.188,50	21.885,00
Ausgaben			
Betriebskosten (BK)			3.600,00
Zinsaufwand			0,00
Abschreibung Einrichtung			4.736,50
Abschreibung Gebäude			4.200,90
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA			-1.393,04
Summe (Ausgaben)			11.144,36
Überschuss			10.740,64

Einnahmen	2009	2010	2011	2012
Mieterlöse 10%	3.877,27	21.885,00	22.322,70	22.769,15
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	1.800,00	3.600,00	3.708,00	3.819,24
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	2.368,25	4.736,50	4.736,50	4.736,50
Abschreibung Gebäude	2.100,45	4.200,90	4.200,90	4.200,90
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	0,00	-1.393,04	-1.405,04	-1.417,40
Summe (Ausgaben)	6.268,70	11.144,36	11.240,36	11.339,24
Überschuss	-2.391,43	10.740,64	11.082,34	11.429,92

Einnahmen	2013	2014	2015	2016
Mieterlöse 10%	23.224,54	23.689,03	24.162,81	24.646,06
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	3.933,82	4.051,83	4.173,39	4.298,59
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	4.736,50	4.736,50	4.736,50	4.736,50
Abschreibung Gebäude	4.200,90	4.200,90	4.200,90	4.200,90
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-1.430,14	-1.443,25	-1.456,75	-1.470,67
Summe (Ausgaben)	11.441,08	11.545,98	11.654,03	11.765,32
Überschuss	11.783,46	12.143,04	12.508,78	12.880,74

Einnahmen	2017	2018	2019	2020
Mieterlöse 10%	25.138,99	25.641,77	26.154,60	26.677,69
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	4.427,55	4.560,37	4.697,18	4.838,10
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	4.736,50	4.736,50	2.368,25	0,00
Abschreibung Gebäude	4.200,90	4.200,90	4.200,90	4.200,90
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-1.484,99	-1.499,75	-1.251,81	-1.004,33
Summe (Ausgaben)	11.879,95	11.998,02	10.014,52	8.034,67
Überschuss	13.259,03	13.643,75	16.140,08	18.643,03

Einnahmen	2021	2022	2023	2024
Mieterlöse 10%	27.211,25	27.755,47	28.310,58	28.876,79
Ausgaben				

Betriebskosten (BK)	4.983,24	5.132,74	5.286,72	5.445,32
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Gebäude	4.200,90	4.200,90	4.200,90	4.200,90
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-1.020,46	-1.037,07	-1.054,18	-1.071,80
Summe (Ausgaben)	8.163,68	8.296,57	8.433,44	8.574,42
Überschuss	19.047,57	19.458,90	19.877,14	20.302,37

Einnahmen	2025	2026	2027	2028
Mieterlöse 10%	29.454,33	30.043,42	30.644,28	31.257,17
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	5.608,68	5.776,94	5.950,25	6.128,76
Zinsaufwand	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	0,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Gebäude	4.200,90	4.200,90	4.200,90	4.200,90
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-1.089,95	-1.108,65	-1.127,91	-1.147,74
Summe (Ausgaben)	8.719,63	8.869,19	9.023,25	9.181,92
Überschuss	20.734,70	21.174,22	21.621,04	22.075,25

**2009 bis 2028: € 306.154,57**

In den **Steuererklärungen 2009 bis 2011** bzw. in den dem BFG im Schreiben vom 09.12.2015 vorgelegten und mit Schreiben vom 03.02.2016 betreffend der Jahre 2012 und 2014 korrigierten (**voraussichtlichen**) Ergebnissen für **2012 bis 2014** - hier die Letzfassung festgehalten - wies die Bf. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus:

TOP 1	2009	2010	2011
Einnahmen (netto)	727,27	2.403,86	2.136,36
Ausgaben (netto)			

Strom		290,00	163,76
Betriebskosten (BK)	1.249,97	1.700,71	2.232,39
Service Charge		1.166,67	1.000,00
Bankspesen			13,20
Steuerberatungskosten (50%)			
Abschreibung	5.861,86	4.427,61	4.427,61
abzgl. EV (BK. Zinsen, AfA)			
Ausgaben gesamt			
- 0,00 % Privatanteil	- 371,51		
Summe Ausgaben	6.740,32	7.584,99	7.836,96
Abgang	- 6.013,05	- 5.181,13	- 5.700,60
2009 bis 2011:	- 16.894,78		

	2012	2013	2014
Einnahmen (netto)	3.089,58	7.197,93	5.717,74
Ausgaben (netto)			
Strom	163,87	175,06	262,28
Betriebskosten (BK)	2.857,17	2.263,39	3.402,22
Service Charge	1.000,00	1.179,17	1.195,00
Bezogene Leistungen Hotel	657,11		
Bankspesen	5,30	5,40	5,40
Steuerberatungskosten (50%)	825,00		522,50
Abschreibung	4.427,61	4.427,61	4.427,61
abzgl. EV (BK. Zinsen, AfA)			
Ausgaben gesamt			
- 0,00 % Privatanteil			
Summe Ausgaben	9.936,06	8.050,63	9.815,01
Abgang	- 6.846,48	- 852,70	- 4.097,27
2009 bis 2014:	- 28.691,23		

<b>Top 2</b>			
	2009	2010	2011
Einnahmen (netto)	1.928,57	3.290,59	10.909,09
Ausgaben (netto)			
Strom		290,00	117,79
Betriebskosten (BK)	2.146,47	2.914,91	4.126,38
Service Charge		1.000,00	1.166,67
Bankspesen			
Steuerberatungskosten (50%)			
Abschreibung	8.973,58	6.605,33	6.605,33
abzgl. EV (BK. Zinsen, AfA)	-	389,56	
Ausgaben gesamt			
- 0,00 % Privatanteil			
Summe Ausgaben	11.120,05	10.420,68	12.016,17
Abgang	- 9.191,48	- 7.130,09	- 1.107,08
2009 bis 2011:	- 17.428,65		

	2012	2013	2014
Einnahmen (netto)	11.513,22		8.644,01
Ausgaben (netto)			
Strom	227,42	244,21	371,25
Betriebskosten (BK)	4.692,43	3.880,29	5.197,82
Service Charge	1.225,00	1.179,17	522,50
Bankspesen	5,30	5,40	1.195,00
Steuerberatungskosten (50%)	825,00		
Abschreibung	6.605,33	6.605,33	6.605,33
abzgl. EV (BK. Zinsen, AfA)			
Ausgaben gesamt			
- 0,00 % Privatanteil			
Summe Ausgaben	13.580,48	11.914,40	13.891,90

Abgang	-	2.067,26	-	11.914,40	-	5.247,90
2009 bis 2014:	-	36.658,20				

Das Finanzamt veranlagte vorerst das Jahr 2009 erklärungsgemäß.

Im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden **abgabenbehördlichen Prüfung** qualifizierte das Finanzamt die Tätigkeit der Bf. nunmehr als eine unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu subsumierende Liebhaberei. Die Bemessungsgrundlagen in den Steuererklärungen würden in den Jahren 2009 bis 2011 wesentlich von den Angaben in der Prognose I abweichen.

### Zu Top 1:

Die Umsätze würden 2009 68%, 2010 80% und 2011 82% der prognostizierten Zahlen betragen, die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse 2009 145%, 2010 251% und 2011 259% der prognostizierten Werbungskostenüberschüsse.

### Zu Top 2

Die Umsätze würden 2009 50%, 2010 85% und 2011 51% der prognostizierten Zahlen betragen, die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse 2009 145%, 2010 232% und 2011 285% der prognostizierten Werbungskostenüberschüsse.

Die Bf. habe auch die Einnahmen/Entgelte zum Teil nicht im Jahr und nicht in Höhe ihrer tatsächlichen Vereinnahmung erklärt. Die Korrektur der Besteuerungsgrundlagen unterbleibe aufgrund der Qualifikation als Liebhaberei.

Der Vergleich der im betreffenden Kalenderjahr erzielten bzw. verrechneten Entgelte/ Einnahmen unter Außerachtlassen des Zeitpunktes der tatsächlichen Vereinnahmung zeige folgendes Bild:

### Zu Top 1:

Die Umsätze würden 2009 68%, 2010 74% und 2011 90% der prognostizierten Zahlen betragen, die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse 2009 145%, 2010 232% und 2011 285% der prognostizierten Werbungskostenüberschüsse.

### Zu Top 2:

Die Umsätze würden 2009 46%, 2010 80% und 2011 25% der prognostizierten Zahlen betragen, die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse 2009 185%, 2010 166% und 2011 110% der prognostizierten Werbungskostenüberschüsse.

Die wesentlichen Abweichungen würden deutlich aufzeigen, dass das Mietausfallswagnis in der Prognoserechnung zur Gänze außer Acht gelassen worden sei und somit die prognostizierten Mieteinnahmen völlig unrealistisch seien. Die erklärten Umsätze würden mit Ausnahme des „Zufallsüberschusses“ im Jahr 2011 des Tops 2 nicht einmal zur Deckung der anfallenden Betriebskosten und Anlagenabschreibung bzw. zur Erreichung der prognostizierten Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten ausreichen.

Auch die vorliegenden Umsatzzahlen für 2012 ließen auf keine realistische Verbesserung der Umsatz- und Ertragslage schließen.

Bei Berücksichtigung all dieser Umstände, im Besonderen des Umsatzvergleichs, sei bei Aufrechterhaltung der Bewirtschaftung innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten.

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

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

Bei der bisherigen Klassifizierung als "Kleine Vermietung" habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, dass die Bf. auf die bisher unbefriedigende Mietauslastung des Appartements am Markt zwischenzeitlich reagiert habe. Aufgrund des Drucks der Appartementeigentümer werde das Appartement ab 2013 auch über den Katalog bzw. der Online-Buchungsplattform von Veranstalter1 (in weiterer Folge „Veranstalter 1“) über das Hotel angeboten. Diese Maßnahmen würden künftig zu einer hoffentlich deutlich besseren Auslastung führen. Im Sommer 2012 sei endlich der unterirdische Verbindungsgang fertiggestellt worden. Die Gäste müssten nicht mehr oberirdisch in den Wellnessbereich gehen. Diese Maßnahmen würden künftig zu einer deutlich besseren Auslastung führen.

Der Aussage des Finanzamtes, dass die „*prognostizierten Mieteinnahmen völlig unrealistisch*“ seien, sei entgegenzuhalten, dass die Bf. in der Wintersaison bzw. zu Weihnachten und Ostern pro vermieteter Woche Einnahmen zwischen € 1.200,00 und € 1.900,00 je nach Saison erzielle. 2011 habe sie bereits für das Top 2 einen

Gesamtüberschuss realisiert. Aufgrund der ab 2013 neuen zusätzlichen Vertriebswege mit dem Veranstalter 1 und des Verbindungsganges mit dem Hotel sei es durchaus realistisch, eine zusätzliche Vermietungsdauer von vier bis sechs Wochen während der Wintersaison zu erreichen, um auch für das Top 1 einen Gesamtüberschuss zu realisieren.

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

Im Verfahren vor dem BFG gab die Bf. mit **Schreiben vom 09.12.2015 bzw. vom 03.02.2016** (Anm.: es erfolgten noch Korrekturen einzelner Positionen der Werbungskosten 2012 und 2014) die **(voraussichtlichen) Ergebnisse für 2012 bis 2014** bekannt (in der Letzfassung in der oa. Tabelle festgehalten).

Den **Ablauf betreffend die Vermietung** schilderte sie wie folgt:

„**Ablauf Vermietung über Hotel:**

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

**Ablauf Vermietung Privat (kaum Privaterlöse in den letzten Jahren):**

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

**Weitere Informationen (Anm.: auszugsweise festgehalten):**

- Im Vertrag mit der Bf. wurde keine zusätzliche Servicepauschale von € 15,00/Tag und Appartement vereinbart => diese Services können umsonst genutzt werden, da es ja kaum eine Eigennutzung oder Eigenvermietung gibt (von Herrn Manager (in weiterer Folge „Manager“ bestätigt)
- Bei Eigennutzung mit Familie müsste auch von der Bf. eine Pauschale von € 95,00 für die Endreinigung und Zurverfügungstellung der Wäsche/Badetücher bezahlt werden
- die Privatvermietung wurde kaum gelebt (keine Privaterlöse in 2014, € 2.200,00 im Jahre 2013)
- Es wurde mit dem Manager vereinbart, dass keine Privatvermietung mehr erfolgen werde
- selben Problemfelder wie bei Herrn AppartementeigentümerX am Beginn der Vermietung (kein Verbindungstunnel, schleppender Abverkauf, schlechte Positionierung am Markt)

- Bis Ende September 2015 wurden Einnahmen in Höhe von € 25.000,00 für beide Appartements realisiert => der Manager rechnet damit, dass die nächsten Jahre gleich gut weitergehen werden und ca. 50% der Einnahmen auf BW 11 fallen (Top Lage des Appartements => das einzige kleine Appartement im 3. Stock mit Ausrichtung Skihang).“

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

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

In seiner **Stellungnahme vom 11.12.2015** blieb das Finanzamt bei seiner bisherigen Ansicht.

Der Bf. legte am **26.04.2016** noch folgende adaptierte **Prognoserechnung ("Prognose II")** vor und bat, die Ergebnisse beider Tops als Einkunftsquelle in vorläufigen Bescheiden zu veranlagen:

#### **Top 1:**

Einnahmen	Brutto	USt	Netto
Mieterlöse 10%	-	-	-
Ausgaben			
Betriebskosten (BK)			2.500,00
Zinsaufwand			-
AfA Einrichtung			2.868,50
AfA Gebäude			2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA			-
Summe (Ausgaben)			8.336,30
Überschuss			- 8.336,30

Einnahmen	2009	2010	2011	2012
Mieterlöse 10%	2.264,77	2.403,86	2.136,36	3.089,58
Ausgaben				

Betriebskosten (BK)	3.157,38	3.157,38	3.409,35	4.508,45
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-	-	-	-
Summe (Ausgaben)	7.559,43	7.559,43	7.811,40	8.910,50
Überschuss	-5.294,66	-5.155,57	- 5.675,04	-5.820,92

Einnahmen	2013	2014	2015	2016
Mieterlöse 10%	7.197,93	5.717,74	12.000,00	12.240,00
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	3.623,02	5.627,39	4.000,00	4.120,00
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-	-	-	-
Summe (Ausgaben)	8.025,07	10.029,44	8.402,05	8.522,05
Überschuss	-827,14	-4.311,70	3.597,95	3.717,95

Einnahmen	2017	2018	2019	2020
Mieterlöse 10%	12.484,80	12.734,50	12.989,19	13.248,97
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	4.243,60	4.370,91	4.502,04	4.637,10
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-	-	-	-
Summe (Ausgaben)	8.645,65	8.772,96	8.904,09	9.039,15

Überschuss	3.839,15	3.961,54	4.085,10	4.209,82
------------	----------	----------	----------	----------

Einnahmen	2021	2022	2023	2024
Mieterlöse 10%	13.513,95	13.784,23	14.059,91	14.341,11
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	4.776,21	4.919,50	5.067,08	5.219,09
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-	-	-	-
Summe (Ausgaben)	9.178,26	9.321,55	9.469,13	9.621,14
Überschuss	4.335,69	4.462,68	4.590,78	4.719,97

Einnahmen	2025	2026	2027	2028
Mieterlöse 10%	14.627,93	14.920,49	15.218,90	15.523,28
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	5.375,67	5.536,94	5.703,04	5.874,13
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	2.967,80	2.967,80	2.967,80	2.967,80
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-	-	-	-
Summe (Ausgaben)	9.777,72	9.938,99	10.105,09	10.276,18
Überschuss	<b>4.850,22</b>	<b>4.981,51</b>	<b>5.113,81</b>	<b>5.247,09</b>

**Gesamt: € 34.628,23**

**Top 2:**

	Brutto	USt	Netto
Einnahmen			
Mieterlöse 10%	24.073,50	2.188,50	21.885,00

Ausgaben			
Betriebskosten (BK)			3.600,00
Zinsaufwand			-
AfA Einrichtung			4.736,50
AfA Gebäude			4.238,52
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA			- 1.397,22
Summe (Ausgaben)			11.177,80
Überschuss			10.707,20

Einnahmen	2009	2010	2011	2012
Mieterlöse 10%	1.928,57	3.290,59	10.909,09	11.513,22
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	2.146,47	4.204,91	5.410,84	5.808,48
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	2.368,25	2.368,25	2.368,25	2.368,25
AfA Gebäude	4.238,52	4.238,52	4.238,52	4.238,52
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-	- 389,56	-	-
Summe (Ausgaben)	8.753,24	10.422,12	12.017,61	12.415,25
Überschuss	- 6.824,67	- 7.131,53	- 1.108,52	- 902,03

Einnahmen	2013	2014	2015	2016
Mieterlöse 10%	-	8.644,01	15.000,00	15.300,00
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	5.309,07	5.894,90	6.071,75	6.253,90
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	2.368,25	2.368,25	2.368,25	2.368,25
AfA Gebäude	4.238,52	4.238,52	4.238,52	4.238,52

abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	-	-	-	1.408,72	-	1.428,96
Summe (Ausgaben)	11.915,84	12.501,67	11.269,79	11.431,71		
Überschuss	- 11.915,84	- 3.857,66	3.730,21	3.868,29		

Einnahmen	2017	2018	2019	2020
Mieterlöse 10%	15.606,00	15.918,12	16.236,48	16.561,21
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	6.441,52	6.634,76	6.833,80	7.038,82
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	2.368,25	2.368,25	2.368,25	2.368,25
AfA Gebäude	4.238,52	4.238,52	4.238,52	4.238,52
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	- 1.449,81	- 1.471,28	- 1.493,40	- 1.516,18
Summe (Ausgaben)	11.598,48	11.770,25	11.947,18	12.129,41
Überschuss	4.007,52	4.147,87	4.289,30	4.431,80

Einnahmen	2021	2022	2023	2024
Mieterlöse 10%	16.892,44	17.230,29	17.574,89	17.926,39
Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	7.249,98	7.467,48	7.691,51	7.922,25
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	2.368,25	2.368,25	2.368,25	2.368,25
AfA Gebäude	4.238,52	4.238,52	4.238,52	4.238,52
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	- 1.539,64	- 1.563,81	- 1.588,70	- 1.614,34
Summe (Ausgaben)	12.317,11	12.510,45	12.709,58	12.914,69
Überschuss	4.575,32	4.719,84	4.865,31	5.011,70

Einnahmen	2025	2026	2027	2028
Mieterlöse 10%	18.284,92	18.650,61	19.023,63	19.404,10

Ausgaben				
Betriebskosten (BK)	8.159,92	8.404,72	8.656,86	8.916,57
Zinsaufwand	-	-	-	-
AfA Einrichtung	2.368,25	2.368,25	2.368,25	2.368,25
AfA Gebäude	4.238,52	4.238,52	4.238,52	4.238,52
abzgl. EV BK, Zinsen, AfA	- 1.640,74	- 1.667,94	- 1.695,96	- 1.724,82
Summe (Ausgaben)	13.125,95	13.343,54	13.567,67	13.798,52
Überschuss	5.158,97	5.307,07	5.455,96	5.605,58

**Gesamt: € 33.434,50**

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

**Verträge und Abwicklung:**

Die Bf. ist Eigentümerin der Tops 1 und 2 (unstrittig). Sie hat mit der Hotel GmbH für die beiden Appartements jeweils einen Auftragsvertrag und einen Servicevertrag abgeschlossen (Verträge).

Im Zeitraum 2009 bis 2011 hat es im Wesentlichen nur die Vermietung über das Hotel gegeben. Die Privatvermietung wurde (in den letzten Jahren) kaum gelebt. Lediglich 2013 gab es Privaterlöse in Höhe von € 2.200,00. Mit dem Manager vereinbarte die Bf., keine Privatvermietung durchzuführen (unwidersetzt gebliebene Vorbringen der Bf. im Schreiben vom 09.12.2015).

Der Erwerb der Liegenschaften war nicht fremdfinanziert.

**Probleme in den ersten Jahren:**

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

**„(Gewerbliche) Nebenleistungen“ (alle nachfolgenden angeführten Teilpositionen siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 09.12.2015):**

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

Für die Endreinigung und das Zurverfügungstellen von Bettwäsche und Handtüchern war eine Pauschalgebühr von € 95,00 an das Hotel zu entrichten. Diese hatten alle Gäste und

auch die Bf. und ihre Familie zu zahlen. Die Kostenübernahme bei der Vermietung durch die Bf. hing von der Vereinbarung zwischen dem Gast und der Bf. ab, bei Eigenvermietung bezahlte sie jedoch überwiegend die Bf. (Schreiben der Bf. vom 09.12.2015).

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

Diese Leistungen war für die Bf. und alle Gäste - gleichgültig, ob sie über das Hotel oder die Bf. buchten - durch die jährliche, wertgesicherte Gebühr von € 1.200,00 (Top 1) bzw. € 1.400,00 (Top 2) aus dem Servicevertrag gedeckt (Serviceverträge, Schreiben vom 09.12.2015). Die Bf. kann die Serviceverträge in den ersten 15 Vertragsjahren nicht kündigen (Pkt. 5.3. der Serviceverträge).

#### **Zur Ortstaxe:**

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

#### **Zu Logisumsätzen:**

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

Der Hotel GmbH stand aus dem Auftragsvertrag eine Provision in Höhe von 50% der Nettolistenpreise zu (Pkt. 6.3. des Auftragsvertrages). Die Mietzinse abzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer und der ihr zustehenden Provision hatte die Hotel GmbH zum Ende jedes Kalendervierteljahres auf das Konto der Bf. zu überweisen (Pkt. 4.10. des Auftragsvertrages).

Bei der Vermietung durch die Bf. verblieben der Bf. die Mieteinnahmen zur Gänze (Schreiben vom 09.12.2015).

#### **Zur Prognoserechnung:**

Die Bf. gab für jedes Appartement Prognoserechnungen ab (Prognoserechnungen I und II).

#### **Rechtliche Beurteilung:**

##### **A. Bloße VERMIETUNG und VERPACHTUNG oder „BEHERBERGUNG“?**

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

Der Begriff der **Beherbergung** ist kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen, wie Überlassung

eingerichteter Räume, Reinigung, Bereitstellen von Wäsche und anderen Utensilien, Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen.

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

Die Überlassung von Räumlichkeiten, die zur Führung einer Gästepension geeignet sind, an ein Reisebüro ist nach den Ausführungen des **VwGH vom 23.09.2010, 2007/15/0245**, keine Beherbergungsleistung, sondern eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfreie Vermietung (Option zur Steuerpflicht möglich). Die Beherbergungsleistung erbringt das Reisebüro (siehe Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Rz. 71 zu § 10 UStG 1994).

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

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

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

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

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

Der Bf. und ihrer Familie war die Mitbenützung der Anlagen aus dem Servicevertrag gestattet, doch betraf dieser Leistungsaustausch die Bf. als Privatperson bzw. keine Mieter, die über das Hotel buchten.

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

Die laut Vorbringen der Bf. ihrer Ansicht nach die „Beherbergung“ begründenden Leistungen hat nicht sie, sondern die Hotel GmbH erbracht, die dafür ein Entgelt bekommen hat. All diese Leistungen sind daher nicht der Bf. zuzurechnen.

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

Was die in der Entscheidung des EuGH „**Blasi**“ relevante Dauer der Vermietung anlangt, so ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass der hier maßgebliche Auftragsvertrag zwischen der Hotel GmbH und der Bf. nicht kurzfristig, sondern vorerst auf die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen wurde (Pkt. 7.1. des Auftragsvertrages) und die nachfolgenden Jahre bis jedenfalls im Jahr 2016 - Gegenteiliges hat die Bf. nicht bekannt gegeben - in Geltung war und ist. Wenn nun auch von Beginn an die Bf. mit Erlaubnis und Dulden der Hotel GmbH an „eigene“ Mieter das Appartement vermietete, und dies laut Angaben der Bf. nur in sehr geringem Ausmaß geschehen sein soll, so konnte dies - um Doppelbuchungen zu vermeiden - immer nur in Absprache mit der Hotel GmbH geschehen. Aufgrund des Auftragsvertrages war ihr aber jedenfalls für die Dauer der Vereinbarung die „eigenmächtige“ und uneingeschränkte kurzfristige Vermietung ausschließlich durch sie verwehrt. Auch im Falle der „eigenen Vermietung“ hat die Bf. keinerlei die „Beherbergung“ begründenden Nebenleistungen erbracht, die jedoch im Fall „**Blasi**“ der Vermieter „geleistet“ hat.

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

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

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

**B. LIEBHABEREI oder EINKUNFTSQUELLE - VORLÄUFIGE VERANLAGUNG?**

Im gegenständlichen Verfahren liegen für die beiden Tops die der Höhe nach unstrittigen (voraussichtlichen) Ergebnisse für 2009 bis 2014 vor. Im Beschwerdezeitraum sind der Bf. aus der Vermietung der beiden Tops ausschließlich Verluste erwachsen.

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

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

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

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

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

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

Gemäß **§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994** gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

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

Der **VwGH** hat in seinem **Erkenntnis vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015**, betreffend wirtschaftlich geführte verlustbringende Tätigkeiten ausgesprochen, dass die verlustträchtige kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO unmittelbar aufgrund des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist. Sie ist (weiterhin) zwingend

(unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

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

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

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Solche Sachverhalte sind im Allgemeinen rückwirkende Ereignisse iSd § 295a (somit Ereignisse, die abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches haben). Kommt einem Ereignis keine solche Rückwirkung zu, so rechtfertigt der Umstand, dass ungewiss ist, ob es in Zukunft eintreten wird, keine Vorläufigkeit von Bescheiden (siehe Ritz, BAO, Kommentar, 4. Aufl., Rz. 1 zu § 200 BAO).

Jedes der beiden Tops ist auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin zu untersuchen. Weiters ist die Frage einer allfälligen vorläufigen Veranlagung zu klären.

### Top 1:

In der Prognose II gelangte die Bf. nach Ablauf des Jahres 2028 zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von € 34.628,23. Diese Prognose bedarf (nach Vorlage der (voraussichtlichen) Ergebnisse für 2012 bis 2014) jedoch noch einzelner Korrekturen:

Bringt man für 2009 bis 2014 statt der prognostizierten die tatsächlichen (voraussichtlichen (korrigierten)) Ergebnisse in Ansatz - Ergebnisse 2009 bis 2014 lt. P II - € 27.085,03, Ergebnisse 2009 bis 2014 lt. Erklärung/voraussichtlicher Ergebnisse 2009-2014- € 28.691,23 -, so vermindert sich der Gesamteinnahmenüberschuss um € 1.606,20.

Berücksichtigt man einen von der Bf. nicht angesetzten zukünftigen Instandsetzungsaufwand für das Gebäude - wie einem gleich gelagerten Fall vom Steuerberater gewählt und vom Finanzamt nicht beeinsprucht - in Höhe von 0,2% der Nettoanschaffungskosten p. a., so ergibt sich für das Top 2 für einen 20-jährigen Zeitraum ein weiterer Aufwand von rd. € 7.914,13 (Nettoanschaffungskosten inkl. Nebenkosten Top 1 € 197.853,34, davon 0,2% p.a. ergibt € 395,71, für 20 Jahre € 7.914,13).

Für den Zeitraum 2012 bis 2014 gehen die Parteien von „normalen“ Bewirtschaftungsverhältnissen aus, in denen keine „Hindernisse“ des davor liegenden Zeitraumes mehr gegeben waren. 2012 bis 2014 haben die tatsächlichen Werbungskosten (€ 27.801,70) die prognostizierten (€ 26.965,01) im Durchschnitt gesehen um 1,03% p. a.

überschritten. Nach Ansicht des BFG - ua. weil die Einschätzung ohnehin sehr zeitnah erfolgte - wären in der Prognose II unter realistischen Verhältnissen die Werbungskosten 2015 bis 2028 (€ 111.330,91) um durchschnittlich 1,03% zu erhöhen, d. s. € 1.146,71.

Unter Berücksichtigung all dieser Änderungen verbleibt nach Ablauf des Jahres 2028 ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 23.769,17 (alle Beträge in €):

Ergebnisse 2009-2028 lt. Prognose II	34.628,23
Abzgl. Differenz für 2009-2014 lt.	-1.606,20
Erklärung/voraussichtlicher Ergebnisse	
abzgl. Instandsetzung	-7.914,13
abzgl. zu niedrig bemessene WK für 2015-2028	-1.146,71
Verbleibt Gesamteinnahmenüberschuss	23.961,19

In dieser korrigierten Prognose II sind die allenfalls niedrigeren Einnahmen im Zeitraum 2009 bis 2014 erfasst. Im Jahr 2015 hat der Bf. Einnahmen von € 12.000,00 angesetzt und diese in den Folgejahren um 2% p. a. erhöht. Wenngleich die Einnahmen des Zeitraumes 2012 bis 2014 bedeutend hinter den in der Prognose I veranschlagten Beträgen zurückgeblieben sind, sieht sich jedoch das BFG nach jetzigem Stand nicht veranlasst, die in der Prognose II angenommenen jährlichen Einnahmen dem Grunde nach in Abrede zu stellen. Denn laut Angaben des Managers konnten für 2015 die prognostizierten Einnahmen tatsächlich erwirtschaftet werden und rechnet er auch in den Folgejahren mit einer solchen positiven Entwicklung.

Fakt ist jedoch, dass nur vorläufige „informativ mitgeteilte“ Einnahmen, jedoch keine Werbungskosten vorliegen. Die Ergebnisse des Jahres 2015 sind noch nicht (allenfalls nach erst durchzuführender Überprüfung) veranlagt. Dies kann jedoch erst in der Zukunft erfolgen.

Da der Gesamteinnahmenüberschuss im Wesentlichen auf der Erzielbarkeit der Höhe der prognostizierten Einnahmen basiert, bis dato nur eine „informative“ Aussage zu den Einnahmen 2015 vorliegt und noch nicht mit Bestimmtheit von der Kontinuität der Erzielbarkeit dieser Einnahmenhöhe ausgegangen werden kann, erachtet das BFG im vorliegenden Fall eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 Abs. 1 BAO als sinnvoll. Diese hat im Übrigen auch die Bf. in ihrem Schreiben vom 03.02.2016 begehrt und hat sich das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 12.02.2016 angesichts der positiven Entwicklung nicht mehr dagegen ausgesprochen.

Wenn auch für die Beurteilung als Liebhaberei die Ergebnisse nicht erzielt werden müssen, sondern erzielbar sein müssen, lässt die informative Bekanntgabe des Managers der Möglichkeit der Erzielbarkeit bzw. allenfalls auch des Erzielens der Einnahmen für nur ein Jahr das BFG noch nicht mit Bestimmtheit die Qualifikation als Einkunftsquelle

bejahen. Es braucht noch der erst in der Zukunft gelegenen entsprechenden Entwicklung der Einnahmen und Ergebnisse, um mit Bestimmtheit die Vermietung als Einkunftsquelle qualifizieren zu können.

Zumal unter Berücksichtigung der nach derzeitigem Stand abschätzbaren realistischen Verhältnissen nach Ablauf des Jahres 2028 ein Gesamteinnahmenüberschuss von fast € 24.000,00 verbleibt, ist die Vermietung des Tops 1 für 2009 bis 2011 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig als Einkunftsquelle zu veranlagen.

## Top 2:

In der Prognose II gelangte die Bf. nach Ablauf des Jahres 2028 zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von € 33.434,50. Diese Prognose bedarf (nach Vorlage der (voraussichtlichen) Ergebnisse für 2012 bis 2014) jedoch noch einzelner Korrekturen:

Bringt man für 2009 bis 2014 statt der prognostizierten die tatsächlichen (voraussichtlichen (korrigierten)) Ergebnisse in Ansatz - Ergebnisse 2009 bis 2014 lt. P II - € 31.740,25, Ergebnisse 2009 bis 2014 lt. Erklärung/voraussichtlicher Ergebnisse 2009 bis 2014 - € 36.658,20 -, so vermindert sich der Gesamteinnahmenüberschuss um € 4.917,95.

Berücksichtigt man einen von der Bf. nicht angesetzten zukünftigen Instandsetzungsaufwand für das Gebäude - wie einem gleich gelagerten Fall vom Steuerberater gewählt und vom Finanzamt nicht beeinsprucht - in Höhe von 0,2% der Nettoanschaffungskosten p. a., so ergibt sich für das Top 2 für einen 20-jährigen Zeitraum ein weiterer Aufwand von rd. € 11.202,40 (Nettoanschaffungskosten inklusive Nebenkosten Top 2 € 282.568,00, davon 0,2% p.a. ergibt € 565,14, für 20 Jahre € 11.302,72).

Für den Zeitraum 2012 bis 2014 gehen die Parteien von „normalen“ Bewirtschaftungsverhältnissen aus, in denen keine „Hindernisse“ des davor liegenden Zeitraumes mehr gegeben waren. 2012 bis 2014 haben die tatsächlichen Werbungskosten (€ 39.386,24) die prognostizierten (€ 36.832,76) im Durchschnitt gesehen um ger. 2,3% p. a. überschritten. Nach Ansicht des BFG - ua. weil die Einschätzung ohnehin sehr zeitnah erfolgte - wären in der Prognose II unter realistischen Verhältnissen die Werbungskosten 2015 bis 2028 (€ 174.434,33) um durchschnittlich 2,3% zu erhöhen, d. s. € 4.011,99.

Unter Berücksichtigung all dieser Änderungen verbleibt nach Ablauf des Jahres 2028 ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 13.302,16 (alle Beträge in €):

Ergebnisse 2009-2028 lt. Prognose II	33.434,50
zuzüglich Differenz für 2009-2014 lt.	-4.917,95
Erklärung/voraussichtlicher Ergebnisse	
abzgl. Instandsetzung	-11.302,72
abzgl. zu niedrig bemessene WK für 2015-2028	-4.011,99

Verbleibt Gesamteinnahmenüberschuss	13.201,84
-------------------------------------	-----------

In dieser korrigierten Prognose II sind die allenfalls niedrigeren Einnahmen im Zeitraum 2009 bis 2014 erfasst. Im Jahr 2015 hat der Bf. Einnahmen von € 15.000,00 angesetzt und diese in den Folgejahren um 2% p. a. erhöht. Wenngleich die Einnahmen des Zeitraumes 2012 bis 2014 bedeutend hinter den in der Prognose I veranschlagten Beträgen zurückgeblieben sind, sieht sich jedoch das BFG nach jetzigem Stand nicht veranlasst, die in der Prognose II angenommenen jährlichen Einnahmen dem Grunde nach in Abrede zu stellen. Denn laut Angaben des Managers konnten für 2015 die prognostizierten Einnahmen tatsächlich erwirtschaftet werden und rechnet er auch in den Folgejahren mit einer solchen positiven Entwicklung.

Da der Sachverhalt im Wesentlichen jenem von Top 1 entspricht, ist nach Ansicht des BFG wie bei Top 1 vorzugehen. Zumal unter Berücksichtigung der nach derzeitigem Stand abschätzbaren realistischen Verhältnissen nach Ablauf des Jahres 2028 ein Gesamteinnahmenüberschuss von mehr als € 13.000,00 verbleibt, ist die Vermietung des Tops 2 für 2009 bis 2011 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig als Einkunftsquelle zu veranlagen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Tops 1 und Tops 2 werden daher vorläufig in Höhe von - € 15.204,53 (2009), - € 12.311,22 (2010) und - € 6.807,68 (2011) veranlagt.

Da „*Abgabenbescheide*“ vorläufig ergehen können, trifft dies grundsätzlich auch auf die Umsatzsteuerbescheide zu. Ob es sich bei der Vermietung der Tops 1 und 2 um eine Tätigkeit iSd § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 handelt, „*die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt*“ oder allenfalls doch, kann erst ua. aufgrund der in der Zukunft liegenden Umsatzentwicklung beurteilt werden. Wie in den zuvor gemachten Ausführungen festgehalten, kann nach derzeitigem Stand die Frage noch nicht abschließend und mit Bestimmtheit beantwortet werden.

Im Übrigen hat die Bf. das Begehr auf vorläufige Veranlagung nicht nur auf die Einkommensteuer beschränkt und hat sich auch die Stellungnahme des Finanzamtes nicht nur darauf bezogen.

Demzufolge ergehen auch die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Zumal das Finanzamt im weiteren Verfahren keine Einwendungen gegen die Höhe der von der Bf. im Verfahren vor dem BFG den Berechnungen zugrunde gelegten Zahlen erhoben hat, erfolgt die Veranlagung erfolgt in Höhe der von der Bf. erklärten bzw. im Verfahren vor dem BFG bekannt gegebenen Zahlen.

## C. ZULÄSSIGKEIT einer 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.

Zumal das Finanzamt gegen das Begehren der Bf. auf vorläufige Veranlagung der Vermietung als Einkunftsquelle bzw. unternehmerische Tätigkeit keinen Einwand erhoben hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Für die Einkommensteuer 2009 ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage (alle Beträge in €):

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-15.204,53
Gesamtbetrag der Einkünfte	-15.204,53

*Beilagen:*

5 Berechnungsblätter (USt 2009 bis 2011, ESt 2010 und 2011)

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Mai 2016