

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Y. Wirtschaftsprüfung u. Steuerberatungs GmbH, X., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009, Umsatzsteuer 2009 und 2010, Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-03/2011, 04-06/2011, 07-09/2011 und 10-12/2011 sowie Körperschaftsteuer 2009 und 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010, gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-03/2011, 04-06/2011 und 10-12/2011 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die betreffenden Bescheide bleiben unverändert.
- II. Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 07-09/2011 wird insofern abgeändert, als die Umsatzsteuer für diesen Zeitraum anstelle von bisher 2.171,60 € mit 1.500,00 € festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf.) handelt es sich um eine gemäß Art. 534 ff des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR) vom 20. Januar 1926 gegründete Anstalt (Establishment), der Rechtspersönlichkeit zukommt.

I. Verfahrensgang:

Mit Schriftssatz vom 25. März 2010 wurde dem zuständigen Finanzamt von der steuerlichen Vertretung der Bf. erstmals angezeigt, dass die Bf. im Inland Ferienappartements vermietet. Unter Beilage eines ausgefüllten Fragebogens für nach ausländischem Recht gegründete Körperschaften (Verf 15c), eines Auszugs aus dem liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister vom 30. November 2007, der Statuten der

Bf. ebenfalls vom 30. November 2007, einer Passkopie ihres Verwaltungsrates bzw. Geschäftsführers sowie einem Unterschriftenprobenblatt (Verf 26) wurde um Vergabe einer Steuernummer ersucht.

Nach Vergabe einer Steuernummer wurde für das Jahr 2009 eine Umsatz- und eine Körperschaftsteuererklärung ohne jegliche Beilagen eingereicht. Danach betrug der steuerbare Umsatz 0,00 €, die diesem gegenüberstehenden Vorsteuern 8.886,63 € und die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit -29.207,77 €.

Nach erfolgter erklärungsgemäßer Veranlagung der Umsatzsteuer 2009 mit Bescheid vom 3. Mai 2011 fand mit Beginn 7. November 2011 eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO statt. Im Abschlussbericht vom 16. Mai 2012 finden sich in der Beilage zu Tz 3 (auf diese Beilage wird in Tz 3 verwiesen) die folgenden Feststellungen:

"Vermietung

Die abgabenpflichtige liechtensteinische Gesellschaft (Establishment) hat ab Dezember 2009 in Y ein Wohngebäude gemietet.

Der Vermieter dieses Objektes hat im Jahr 2006 ein unbebautes Grundstück in Y, YY (Hanglage mit Blick über das Tal) erworben und auf diesem Grundstück, hauptsächlich in den Jahren 2008 und 2009, ein Wohngebäude um insgesamt ca. brutto 4.120.000,00 € errichtet.

Das Gebäude besteht aus

- einem Kellergeschoss: welches im Wesentlichen als Werk-, Wasch- und Technikraum verwendet wird*
- einem Untergeschoss: in welchem ein 2-Zimmer-Appartement mit Kochgelegenheit und der Wellnessbereich (Schwimmbad, Whirlpool, 3 Saunen, Barbereich mit Liegewiese und Fitnessraum) untergebracht ist*
- einem Mittelgeschoss: mit offenem Wohnbereich, Essbereich, Küche, Weinkeller*
- einem Obergeschoss: mit einer Mastersuite ohne Kochgelegenheit, einem 2-Zimmer-Appartement mit Kochgelegenheit, einem 2-Zimmer-Appartement, das als Büro genutzt wird, einem großen Eingangsbereich sowie einer Doppelgarage*
- talseitig einem großen Terrassenbereich*

Diese Wohnungen bzw. das Objekt wurden ab Mai 2010 als Ferienwohnung zum weitaus überwiegenden Teil wieder an den Vermieter vermietet.

Diese Mieteinnahmen wurden bisher als Umsätze und Einkünfte erklärt.

Die auf die Adaptierung, die Einrichtung und den Betrieb entfallenden Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 45.012,39 € wurden bisher als Vorsteuern geltend gemacht.

Die Miete einer Immobilie als fortlaufende Duldungsleistung bzw. die Vermietung als gastgewerbliche Beherbergung kommt nur dann als unternehmerische Tätigkeit im Sinne

des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. MwSt-RL in Betracht, wenn die Überlassung der Nutzung Ferienwohnung deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen. Die Beurteilung ist dabei anhand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude tatsächlich überlassen wird und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird.

Ob Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 vorliegen oder nicht, richtet sich nach der Absicht Gewinne bzw. Überschüsse zu erzielen.

Wesentlich zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt bzw. Einkünfte erzielt werden, ist somit das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung. Für diese Beurteilungen ist nicht allein das Mietentgelt und der Überschuss ausschlaggebend, sondern die gewählte Gestaltung insgesamt.

Anhand der durchgeführten Ermittlungen und unter Berücksichtigung der erhaltenen Auskünfte (siehe auch Tz 1) ergibt sich lt. Bp folgender Sachverhalt, der für eine rechtliche Beurteilung herangezogen wurde:

- a) Mieter des Gebäudes ist die abgabepflichtige liechtensteinische Gesellschaft (Establishment), die im Einflussbereich des Vermieters (Errichters) und dadurch diesem zuzurechnen ist. Dies wurde vom Steuerberater so auch bestätigt.
- b) Die abgabepflichtige liechtensteinische Gesellschaft hat das Wohngebäude als Ferienwohnung vermietet, wobei im Prüfungszeitraum die Nutzung fast ausschließlich durch den Gesellschafter (Errichter) und vereinzelt auch zeitgleich durch Bekannte erfolgte.
- c) Es handelt sich um ein luxuriöses, besonders repräsentatives Gebäude. Großzügiger zum Teil offener Wohn-, Wellness-, Terrassen- und Eingangsbereich. Verarbeitung hochwertiger Materialien.
- d) Das Gebäude wurde nach den Wünschen und Bedürfnissen des Gesellschafters (Errichters) geplant, errichtet und auch eingerichtet. Es wurde speziell auf seine Wohnbedürfnisse abgestimmt. So wurde z.B. die Mastersuite im Prüfungszeitraum ausschließlich durch den Gesellschafter (Errichter) selbst genutzt.
- e) Es handelt sich um kein typisches Appartementhaus, da für eine Weitervermietung als Ferienappartement nur das ganze Gebäude und nicht ein einzelnes Appartement in Frage kommt.
- f) Es gab keine anderen möglichen Mieter für dieses Gebäude außer der abgabepflichtigen liechtensteinischen Gesellschaft (Establishment), da das Objekt nie am freien Markt angeboten wurde.
- g) Der tatsächliche Geldfluss der Mieten, die Zahlung der Kaution bzw. die lt. Mietvertrag vereinbarte Verrechnung der Betriebskosten wurde nicht nachgewiesen.

h) Die abgabepflichtige liechtensteinische Gesellschaft hat das Objekt (die Ferienwohnungen) nie am freien Markt angeboten. Eine Vermietung über die Tourismusinformation Y (wie in der Benützungsbewilligung bescheidmäßig gefordert) ist nie erfolgt.

i) Die Art der Benützung (wie in der Benützungsbewilligung bescheidmäßig gefordert) und zwar auf die bei der gastgewerblichen Beherbergung übliche Dauer der Gästebeherbergung an ständig wechselnde Gäste, ist nicht erfolgt. Die Vermietung erfolgte nur an den Gesellschafter (Errichter), wobei vereinzelt auch zeitgleich Bekannte das Objekt benutztten.

j) Der tatsächliche Geldfluss der Mieteinnahmen, welche lt. Angaben bar entrichtet wurden, wurde nicht nachgewiesen.

Nach Ansicht der Bp liegt bzw. liegen mangels fremdüblicher Vermietung bei Betrachtung der Gesamtgestaltung keine unternehmerische Tätigkeit und auch keine Einkünfte vor.

Vielmehr liegt eine missbräuchliche Praxis vor, indem eine rechtliche Konstruktion geschaffen wurde, die der Erzielung eines Steuervorteils für den Privatbereich des Gesellschafters (Errichters) dienen soll. Ein Steuervorteil besteht z.B. im sofortigen Vorsteuerabzug für den Bau eines Wohngebäudes (Ferienwohnung), der bei fehlender Zwischenschaltung einer Gesellschaft nicht möglich gewesen wäre. Dieser Vorteil wird nicht dadurch aufgehoben, dass die vom Gesellschafter zu leistenden Mietzahlungen bzw. die von der Gesellschaft vereinbarten Mieten der Umsatzsteuer unterliegen. Die Ausgaben verlieren auch durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft und eines Mietvertrages nicht ihre Eigenschaft als Kosten der privaten Lebensführung.

Leistungen, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen, gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt und es besteht daher auch kein Vorsteuerabzug.

A. Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung, nahm mit Bescheid vom 26. April 2012 das Umsatzsteuerverfahren 2009 wieder auf und erließ mit Bescheid vom selben Datum einen den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechenden neuen Sachbescheid. Die Begründung des gegenständlichen Wiederaufnahmbescheides lautete expressis verbis wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."

Eine mit 30. Mai 2012 datierte ergänzende Begründung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009 hat folgenden Wortlaut:

"Die abgabenpflichtige Gesellschaft übt laut Aktenlage die Tätigkeit der Vermietung von Ferienappartements und -zimmer aus. In der Umsatzsteuererklärung 2009 vom 2.5.2011 wurden bisher keine Umsätze erklärt, sondern nur Vorsteuern geltend gemacht.

Im Zuge der BP (Beginn 7.11.2011) wurde anhand der vorgelegten Rechnungen und der sonstigen Belege, der Betriebsbesichtigung und der Erhebungen der BP erstmals festgestellt, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt und die Kosten dadurch keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen und somit auch kein Vorsteuerabzug besteht. Siehe dazu auch die Feststellungen lt. Tz 3 im BP-Bericht vom 16.5.2012.

Das Hervorkommen dieser neuen Tatsachen hat eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich gemacht.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides...."

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung (Eingangsvermerk vom 21. Juni 2012) wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides begehrt. Begründend wurde ausgeführt, in der Begründung eines Wiederaufnahmbescheides seien die Wiederaufnahmegründe anzuführen. Der angefochtene Bescheid genüge diesen Anforderungen selbst unter Berücksichtigung der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 30. Mai 2012 nicht. Es werde lediglich auf die Feststellungen die Betriebsprüfung verwiesen, es sei aber nicht definiert worden, welche Feststellung konkret die Wiederaufnahme rechtfertige. Der Hinweis auf den Umstand, dass dem Prüfbericht die Begründung für die Abweichung zwischen dem bisherigen Spruch des aufgehobenen Bescheides und den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Spruch entnommen werden könne, ersetze nicht die Bezeichnung der konkreten Wiederaufnahmegründe im angefochtenen Bescheid. Auch der Hinweis in der ergänzenden Bescheidbegründung, dass insgesamt keine unternehmerische Tätigkeit vorliege, vermöge daran nichts zu ändern.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides (samt zusätzlicher Begründung vom 30. Mai 2012) gebe lediglich das Ergebnis der behördlichen Entscheidung wieder, nämlich dass zwar eine Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen vorgenommen worden sei und dass gegenständlich das Interesse an der Rechtsrichtigkeit überwiege. Der Abwägungsprozess allerdings werde nicht dargestellt, welcher somit jeder Nachkontrolle entzogen werde. Damit entspreche die Begründung des angefochtenen Bescheides nicht den gesetzlichen Erfordernissen, weil eben nicht die Darlegung des Ergebnisses eines Abwägungsprozesses gefordert sei, sondern die Begründung für die Gewinnung dieses Abwägungsergebnisses. Insbesondere sei darzulegen, aus welchen konkreten Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorrang eingeräumt worden sei (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 37 und § 307 Tz 3).

Mit Schreiben vom 9. November 2012 wurde die Bf. um Beantwortung der folgenden Fragen ersucht:

- *"Bekanntgabe der Einnahmen aus den Vermietungen je Appartement (A1, A2/A3) für den Zeitraum 06/2011 bis 10/2012 aufgelistet nach Personen (Namen und Adresse)."*
- *"Wer führt die Reinigungsarbeiten und Instandhaltungen am gemieteten Gebäude durch? Welche Personen sind für die Außenanlage zuständig? Stehen diese Personen in einem Dienstverhältnis zur Bf. oder werden diese Leistungen zugekauft?"*
- *"Handelt es sich bei den Vermietungen der Appartements an Personen um Beherbergungsleistungen oder um Überlassung von Wohnraum ohne Nebenleistungen? Welche Nebenleistungen zur Miete werden erbracht?"*
- *"Werden die Nächtigungen durch die Kunden nur bar bezahlt? Wer übernimmt die Barzahlungen und auf welches Konto werden sie eingezahlt?"*
- *"Von welchem Bankkonto erfolgen die Mietüberweisungen an den Vermieter?"*
- *"Die Bf. erzielte in den Jahren 2009 und 2010 Verluste. Wie werden diese Verluste abgedeckt bzw. verfügt die Bf. über genügend Eigenkapital mit dem die Verluste finanziert werden können?"*
- *"Die Bf. wird ersucht, dem Finanzamt für die Jahre 2009 bis 2011 je eine Bilanz und für den Zeitraum 01/12 bis 09/12 eine Saldenliste vorzulegen."*

Nachdem keine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte, wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009 mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2013 abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, bei der Bf. habe im Jahr 2011 (Prüfungsbeginn sei der 7. November 2011 gewesen), eine Außenprüfung stattgefunden. Der rechtskräftige Umsatzsteuerbescheid 2009 sei nach Abschluss der Außenprüfung insofern abgeändert worden, als eine unternehmerische Tätigkeit der Bf. für das Jahr 2009 nunmehr verneint worden sei. Diese Tatsache sei erst nach Durchführung einer Außenprüfung für das Finanzamt neu hervorgekommen und habe im bisherigen Umsatzsteuerverfahren 2009 nicht berücksichtigt werden können. Dabei handle es sich unter anderem um folgende neue, erst im Rahmen der Außenprüfung festgestellte Tatsachen:

Bei der Einsicht in die Buchungsunterlagen habe erstmalig festgestellt werden können, an welche Personen im Jahr 2009 Vermietungen erfolgt seien und dass überwiegend der Vermieter und Eigentümer das vermietete Gebäude zu Wohnzwecken verwendet habe. Bei Erhebungen bei der Marktgemeinde Y seien erstmalig die Nächtigungszahlen erhoben worden und die Auslastung des Gebäudes hinsichtlich der erfolgten Nächtigungen für einen gewissen Zeitraum festgestellt worden. Die Besichtigung des Gebäudes im Rahmen der Außenprüfung sei in die Begründung des Sachbescheides Umsatzsteuer 2009 eingeflossen.

Diese neuen Tatsachen oder Sachverhaltselemente seien zeitlich gesehen eindeutig nach der am 3. Mai 2011 erfolgten Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2009 hervorgekommen.

Nach Klärung der Rechtsfrage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes sei im Rahmen des Ermessens zu prüfen, ob tatsächlich eine amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen sei. Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO sei bei der Ermessungsübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit komme aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig seien. Gegenständlich betrage die sich aufgrund der Wiederaufnahmsgründe ergebende Umsatzsteuernachforderung 8.886,63 €. Der zu dieser Steuernachforderung führende Spruch des Umsatzsteuerbescheides vom 26. April 2012 spreche sowohl relativ als auch absolut betrachtet jedenfalls für eine die Rechtskraft des unrichtigen Bescheides durchbrechende Ermessensübung zu Gunsten der rechtsrichtigen Besteuerung iSd § 114 BAO. Die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009 sei somit zu Recht erfolgt.

In dem innerhalb einer gewährten Fristverlängerung am 18. Juli 2013 eingebrachten und deshalb fristgerechten Vorlageantrag wurde ergänzend unter Bezug auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vorgebracht, dem angefochtenen Bescheid mangle es an der Bezeichnung des konkreten Wiederaufnahmegrundes. In Betracht kämen der Erschleichungstatbestand, der Neuerungstatbestand und der Vorfragentatbestand. Die Nennung des konkret angewendeten Tatbestandes sei Spruchbestandteil des Wiederaufnahmbescheides (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2957). Der Hinweis auf § 303 Abs. 4 BAO als Rechtsgrundlage stelle nur klar, dass die Heranziehung des Vorfragentatbestandes ausgeschlossen worden sei. Es sei aber nicht klar ersichtlich, ob Rechtsgrundlage für die Wiederaufnahme der Neuerungstatbestand oder doch der Erschleichungstatbestand gewesen sein solle. Gegenständlich sei dies deshalb von Bedeutung, weil sich dieser Umstand auch nicht aus dem Sachverhalt erschließe, da die Abgabenbehörde I. Instanz der Bf. die Unternehmereigenschaft abspreche. Somit sei natürlich nicht auszuschließen, dass sich die Bf. nach Meinung der Behörde einen Vorsteuerabzug erschlichen habe. Es könne auch aus dem Gesamtzusammenhang der Ausführungen im Betriebspflichtsbericht und in der Bescheidbegründung selbst nicht erschlossen werden, ob der Neuerungstatbestand oder der Erschleichungstatbestand als verwirklicht angesehen würden (vgl. Unger, Möglichkeiten und Grenzen einer amtswegigen Wiederaufnahme, UFS-Journal 2012, 45).

Betreffend der Ermessensentscheidung sei auszuführen, dass es nicht den gesetzlichen Vorgaben entspreche, in der Bescheidbegründung lediglich das Ergebnis eines Abwägungsprozesses darzustellen, ohne die Herleitung dieses Ergebnisses darzulegen und zu begründen. Denn nur eine solche Darlegung bzw. Begründung versetze den Bescheidadressaten und nachfolgende den Bescheid überprüfende Instanzen in die Lage, beurteilen zu können, ob die Ermessensübung fehlerfrei erfolgt sei.

Sowohl die Benennung des konkreten Wiederaufnahmegrundes als auch die Ableitung und Begründung der Ermessensübung seien im erstinstanzlichen Bescheid vorzunehmen.

Es sei gesetzlich nicht vorgesehen, im Rechtsmittelverfahren ein "Nachschieben" von Wiederaufnahmegründen vorzunehmen oder den Prozess der Ermessensübung nachzuholen. Die aufgezeigten Mängel im Erstbescheid hätten somit durch die Berufungsvorentscheidung nicht saniert werden können. Die Berufungsvorentscheidung sei Teil des Rechtsmittelverfahrens, in welchem grundsätzlich die Abgabenbehörde II. Instanz den erstinstanzlichen Bescheid dahingehend zu prüfen habe, ob die von der Abgabenbehörde I. Instanz geltend gemachten Wiederaufnahmegründe eine Wiederaufnahme rechtfertigten. Die Abgabenbehörde II. Instanz habe allerdings nicht zu beurteilen, ob eine Wiederaufnahme aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre (Unger, a.a.O., 46-47).

B. Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010, Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2011, den Zeitraum 04-06/2011, den Zeitraum 07-09/2011 und den Zeitraum 10-12/2011 sowie Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010

Gegen die obig angeführten, den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechenden Bescheiden jeweils vom 26. April 2012 wurde innerhalb verlängerter Berufungsfrist und deshalb fristgerecht Berufung erhoben. Beantragt wurde die erklärungsgemäß Abänderung der angefochtenen Bescheide. Zur Begründung wurde auf die Ausführungen im Rechtsmittelverfahren betreffend den tatsächlichen Gründer der Bf. verwiesen (Anmerkung: Angefochten wurden in diesem Verfahren die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2008 bis 2011 sowie der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2011).

Ergänzend wurde vorgebracht, auch hinsichtlich der von der Bf. mit diversen Gästen abgeschlossenen Beherbergungsverträge gehe die Betriebsprüfung von mangelnder Fremdüblichkeit aus, ohne diese Annahme auch nur in Ansätzen zu begründen. Die von den Gästen bezahlten Übernachtungspreise seien der Behörde bekannt und geeignet, selbst bei ungeplant niedriger Auslastung einen Gewinn zu erwirtschaften. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass sich Beherbergungspreise nach Marktgegebenheiten zu richten hätten. Nachdem die Bf. seit Aufnahme des Regelbetriebes in typischer Weise an fremde Dritte vermiete (der Vermieter bzw. Gründer und Errichter der Bf. zähle zu den "related parties") erweise sich die Behauptung, es mangle an Fremdüblichkeit als geradezu realitätsfremd, zumal nicht einmal zwischen einer Beherbergung des Gründers der Bf. und anderen fremden Gästen unterschieden werde.

Betreffend der Bf. sei die Frage des Vorliegens von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO an deren Aktivitäten zu messen. Dabei sei davon auszugehen, dass die Bf. zivilrechtlich jedenfalls ein Objekt angemietet habe und dass dieses Mietverhältnis selbst von der Behörde nicht als Scheingeschäft gewertet werde. Auch bei Einstufung dieses Mietverhältnisses als missbräuchlich wäre es zivilrechtlich immer noch existent und beherberge die Bf. genau auf Basis des aus dem Mietverhältnis resultierenden Rechtsbesitzes Gäste. Das Beherbergen von Gästen könne auch in der gegebenen Konstellation nicht missbräuchlich sein, sei es doch Teil des Gesellschaftszweckes und vermiete die Bf. auch noch an andere zur Freizeitgestaltung geeignete Einrichtungen. Es

sei Aufgabe der Behörde, das Vorliegen von Missbrauch bezogen auf die Bf. darzulegen und zu beweisen. Nachdem der Bf. der Grunderwerb und die Bauführung durch den Vermieter nicht zugerechnet werden könnten - in diese Vorgänge sei die Bf. nicht involviert gewesen - sei das Vorliegen von Missbrauch auf der Ebene der Bf. allein zu prüfen.

Die gegenständlichen Berufungen wurden dem unabhängigen Finanzsenat direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Im Rahmen der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Bf. in Erinnerung gerufen, dass sowohl der Vorhalt des Finanzamtes vom 9. November 2012 als auch der im Rechtsmittelverfahren betreffend den tatsächlichen Gründer der Bf. ergangene Vorhalt der Betriebsprüfung vom 21. November 2011 und der ebenfalls im Rechtsmittelverfahren betreffend den tatsächlichen Gründer der Bf. auf elektronischem Weg übermittelte Vorhalt des BFG vom 10. März 2017 bislang unbeantwortet geblieben sind bzw. die erbetenen Unterlagen nicht nachgereicht wurden. Die Bf. wurde aufgefordert, die laut den obigen Vorhalten nachzureichenden Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzubringen.

1. Vorhalt der Betriebsprüfung vom 21. November 2011

- *"Wer sind die Gründer der Bf.?*
- *Mit welchen Aktivfunktionen sind die Gründer ausgestattet?*
- *Wer sind die Begünstigten der Bf.?*
- *Gibt es Beistatuten, wenn ja ist eine Kopie vorzulegen.*
- *Der Eintrag im Öffentlichkeitsregister Liechtenstein enthält bzw enthielt einen "care of" (c/o)-Vermerk. Erläutern sie diesen. Handelt es sich um eine Sitzfirma?*
- *Wer leitet die Geschäfte bzw. trifft die Entscheidungen?*
- *Von wo aus wird die Geschäftsleitung ausgeübt?*
- *Sind die Geschäftsführer haupt- oder nebenberuflich für das Unternehmen tätig?*
- *Sofern die Geschäftsführer nur nebenberuflich für die Bf. tätig sind, werden Angaben zu ihrer hauptberuflichen Tätigkeit, insbesondere dazu, ob sie selbständig tätig sind, erbeten.*
- *Der Geschäftszweck ist im Einzelnen genau zu definieren (z.B. event&rent Management, Handelsgeschäfte aller Art = welche?). Angaben zum registrierten Zweck sind nicht ausreichend.*
- *In welchen Branchenverzeichnissen ist die Bf. angeführt?*
- *Verfügt die Bf. am Sitz über eigene Geschäftsräume oder Lagerkapazitäten oder ist nur ein Verwaltungsbüro vorhanden?*
- *Wurden derartige Räume angemietet (wo, von wem, welche Raumgröße, Höhe der Mietzinszahlungen; Mietvertrag ist gegebenenfalls in Kopie vorzulegen)?*
- *Werden diese Räumlichkeiten auch von anderen Firmen genutzt (Firmennamen)?*
- *Liegt ein eigener Telefon-/Telefax-Anschluss vor? Unter welchem Namen erfolgte der Eintrag im Telefonbuch? Besteht die Möglichkeit einer externen Weitervermittlung? Die entsprechenden Telefon-/Telefaxnummern sind anzugeben und die Zahlung der Gebühren ist nachzuweisen.*

- Wie viele Mitarbeiter werden von der Bf. beschäftigt und welche Funktionen werden von diesen wahrgenommen (Fotokopien der Arbeitsverträge sind beizufügen)?
- Sind die Mitarbeiter noch bei anderen Unternehmen beschäftigt (Benennung der Firma, Angabe des zeitlichen Umfangs und der Art der Tätigkeit)?
- Fragen zur Organisation:
 1. Benennung der einzelnen Organisationseinheiten (Buchführung, Sekretariat, Ein- und Ausschecken der Gäste, Rechnungslegung, Zahlungsverkehr, Warenbestellungen, etc.).
 2. Wer - namentlich - ist für die jeweilige Organisationseinheit verantwortlich und mit deren Erledigungsaufgaben betraut?
 3. Liegt eine ordnungsgemäße Buchführung vor und von wem - namentlich - wird diese durchgeführt (wo, wer, wie, entgeltlich, Angabe der Revisionsstelle)?
 4. Wer - namentlich - bahnt in tatsächlicher Hinsicht und in welcher Form (z.B. Prospekte, Inserate, Internet, Reisebüro, etc.) die Geschäftsbeziehungen zu den Leistungsbeziehern an, wie werden die Aufträge abgewickelt (Angaben zum zeitlichen Umfang, ggf. Verträge vorlegen)?
 5. Wie erfolgen die Willensbildung sowie das Umsetzen der Entscheidungen?
 6. Wie stellen sich Warenbezug und Warenlieferungen dar? Wo erfolgt der Ein- und Verkauf - ausschließlich außerhalb des Sitzstaates?
- Die Kopien der Bilanzen, der Erfolgsrechnungen, der Steuererklärungen und der Steuerbescheide aus Liechtenstein sind für die Jahre des Prüfungszeitraumes vorzulegen."

2. Vorhalt des BFG vom 10. März 2017

In diesem Vorhalt wurde dem steuerlichen Vertreter der Bf. zur Kenntnis gebracht, es finde sich in den dem BFG vorliegenden Akten entgegen den Ausführungen in der Berufung kein Nachweis über Zahlungen der Bf. an ihren Vermieter über den vereinbarten monatlichen Mietzins von 7.000,00 €. Auch fehle ein Nachweis darüber, dass die Kaution in Höhe von 21.000,00 € tatsächlich entrichtet worden sei. Weiters seien zwar als Nachweis dafür, dass die Bf. an diverse Feriengäste Appartements vermietet habe, Rechnungen vorgelegt worden, es sei aber nicht belegt worden, dass die Bf. diese Gelder auch tatsächlich vereinnahmt habe (beispielsweise durch Beibringung von Kontobelegen). Hinzu komme, dass in den in den Akten befindlichen Ein- und Ausgabenrechnungen der Bf. für die Jahre 2009 und 2010 keine Personalkosten aufscheinen würden. Da eine Appartementvermietung aus der Sicht des BFG gänzlich ohne Personal nicht vorstellbar sei (Appartementvermietung erfordere Werbetätigkeiten, Veranlassung von Reinigungs- und Nachschautätigkeiten, Buchhaltungstätigkeiten wie Rechnungsausstellung etc.) wäre darzulegen, welche der Bf. zuzurechnenden Personen aufgrund welchen Rechtstitels tätig geworden seien bzw. tätig würden.

In der am 25. April 2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurden folgende Unterlagen nachgereicht:

A. Stellungnahme zum Vorhalt des Betriebsprüfers vom 21. November 2011:

Gründer der Bf. ist der Vertragspartner des Bestandvertrages.

Der Gründer hat keine formellen Funktionen.

Begünstigter des Unternehmens ist ebenfalls der Vertragspartner des Bestandvertrages.

Es gibt keine Beistatuten.

Bei der Bf. handelt es sich um eine Sitzfirma.

Der Verwaltungsrat leitet die Geschäfte bzw. trifft die Entscheidungen.

Die Geschäftsleitung wird am Sitz des liechtensteinischen Verwaltungsrates bzw. Repräsentanten ausgeübt.

Der Verwaltungsrat ist im Rahmen seiner sonstigen beruflichen Tätigkeit (Treuhänder, Anwalt) für die Bf. tätig.

Der Verwaltungsrat ist Treuhänder und Anwalt.

Geschäftszweck der Bf. ist die Vermietung von Luxus-Assets (Boote, Feriendorfzile). Es werden keine Handelsgeschäfte getätigt.

Die Bf. wird in keinem Branchenverzeichnis geführt.

Die Bf. verfügt am Sitz über keine eigenen Geschäftsräume oder Lagerkapazitäten.

Es existiert eine High-speed-Verbindung in Y.

Die Bf. beschäftigt fallweise Reinigungs- und Hausbetreuungskräfte. Es existieren aber keine Dienstverträge.

Die Reinigungs- und Hausbetreuungskräfte sind nicht bei anderen Unternehmen beschäftigt, sie werden aber fallweise von anderen Unternehmen entsendet.

Fragen zur Organisation:

Die Bf. wird vom Treuhänder geführt.

Die Geschäftsanbahnung erfolgt durch ihren tatsächlichen Gründer.

Die Willensbildung erfolgt durch den Verwaltungsrat. Die Interessen des tatsächlichen Gründers werden berücksichtigt.

Es gibt keinen Warenverkehr.

Die Bilanzen der Jahre 2009 bis 2011 liegen vor (bzw. Revisionsberichte).

B. Stellungnahme zum Vorhalt des Finanzamtes vom 9. November 2012:

Beigebracht wurde eine Aufstellung "Mieteinnahmen nach Appartement für den Zeitraum 06/2011 bis 11/2012".

Danach wurde das Appartement "A2." vom 15.12.2011 bis zum 23.01.2012, vom 18.02.2012 bis zum 10.03.2012 und vom 12.08.2012 bis zum 24.09.2012 an eine in der USA ansässige Person um insgesamt 7.490,90 € vermietet (Anmerkung: Dabei handelt es sich um die damalige Gattin des tatsächlichen Gründers der Bf.). Vom 01.12.2012

bis zum 12.12.2012 wurde das Appartement "A2." an eine in der BRD ansässige Person um 8.000,00 € vermietet. Der Namen dieser in der Aufstellung aufgelisteten Person ist nicht ident mit den Namen jener Mieter, die in den dem BFG seitens des Finanzamtes vorgelegten Akten aufscheinen.

Das Appartement "A3" wurde laut dieser Aufstellung von 3 verschiedenen Personen angemietet und zwar für die Zeiträume 01.10.2011 bis 04.10.2011, 22.10.2011 bis 23.10.2011, 28.12.2011 bis 02.01.2012, 03.01.2012 bis 07.01.2012, 25.02.2012 bis 27.02.2012 und vom 01.03.2012 bis zum 31.12.2012. Die Einnahmen betragen insgesamt 30.909,09 €. Eine der drei in der Aufstellung aufgelisteten Personen scheint in den dem BFG seitens des Finanzamtes übermittelten Akten nicht als Mieter eines Appartements auf.

Das Appartement "A1" wurde laut dieser Aufstellung vom tatsächlichen Gründers der Bf. für die Zeiträume 17.08.2011 bis 21.08.2011, 27.09.2011 bis 07.10.2011, 22.10.2011 bis 26.10.2011, 22.12.2011 bis 08.01.2012, 23.04.2012 bis 25.04.2012, 10.08.2012 bis 14.08.2012, 19.10.2012 bis 21.10.2012 und 24.11. bis 25.11.2012 um insgesamt 36.000,00 € angemietet. Für die Zeiträume 15.12.2011 bis 21.12.2011 und 15.08.2012 bis 18.08.2012 wurde das Appartement "A1" von zwei weiteren, in den vorliegenden Akten bisher nicht als Mieter genannten, in den USA ansässigen Personen um insgesamt 8.181,82 € angemietet. Vom 21.10.2012 bis zum 25.10.2012 wurde das Appartement "A1" laut Aufstellung um 3.636,36 € von jener Person angemietet, die vom 03.01.2012 bis 07.01.2012 das Appartement "A3" angemietet hat.

Die Reinigungsleistungen wurden teilweise zugekauft, teilweise von Dienstnehmern anderer Unternehmen verrichtet und sind zum Teil durch eigene Dienstnehmer erfolgt. Aus den beigelegten Jahreslohnkonten 2014 und 2015 ist ersichtlich, dass die Bf. vom 01.07.2014 bis zum 05.05.2015 eine Dienstnehmerin als Reinigungskraft beschäftigte (im Zeitraum 01.07.2014 bis 31.12.2014 war die betreffende Person lediglich geringfügig beschäftigt (12 Wochenstunden; 395,31 € brutto monatlich)).

Bei den Vermietungen der Appartements handelt es sich um Beherbergungsleistungen. Als Nebenleistungen zur Miete werden Reinigungsleistungen und Hauskeeping erbracht.

Die Nächtigungen werden durch die Kunden nur bar bezahlt. Die Barzahlungen übernimmt der tatsächliche Gründer der Bf. oder dessen Beauftragter.

Aus der beigebrachten Belastungsanzeige der X.Bank mit Sitz in CH vom 24. Jänner 2012 geht hervor, dass die Bf. dem Vermieter mit Auftrag vom 20. Jänner 2012 210.000,00 € überwiesen hat. Als Zahlungsgrund wurde angeführt "*Monatsmieten Y A E 8400 inkl. MWST für den Zeitraum 01.01.2010-31.01.2012*".

Aus den beigebrachten Bilanzen und Erfolgsrechnungen für 2008 bis 2011 sowie den Berichten der Revisionsstelle geht hervor, dass die Bf. bereits zum 31.12.2009 das gesamte Grundkapital von 30.000,00 CHF verloren hat (der Bilanzverlust betrug 2009 68.405,65 CHF gegenüber einem Bilanzverlust von 14.764,48 CHF im Jahr 2008). Im

Jahr 2010 betrug der Bilanzverlust 157.676,56 CHF. Ein Insolvenzverfahren wurde trotz Überschuldung deshalb nicht eröffnet, weil eine Rangrücktrittsvereinbarung in Höhe von 211.822,45 CHF vorliegt.

C. Auflistung Ausgangsrechnungen 2010"

Laut dieser Aufstellung, die ident ist mit jener, die dem BFG bereits seitens des Finanzamtes vorgelegt wurde, haben im Jahr 2010 der Vermieter der Appartements und sieben weitere Personen eines der Appartements angemietet.

D. "Übersicht Mietausgaben"

Danach betrugen die Mietausgaben der Bf. im Jahr 2009 7.000,00 €, in den Jahren 2010 bis 2012 jeweils 84.000,00 €, im Jahr 2013 94.164,00 €, im Jahr 2014 88.356,00 €, im Jahr 2015 97.380,00 € und im Jahr 2016 92.868,00 €.

E. Überschussermittlungen der Bf. für 2011, 2012 und 2013

F. Auflistung Ausgangsrechnungen 2011 samt sämtlichen im Jahr 2011 seitens der Bf. ausgestellten Rechnungen:

Diese Aufstellung ist bis einschließlich 07.10.2011 ident mit jener, die dem BFG bereits seitens des Finanzamtes vorgelegt wurde. Die genannten Mieter entsprechen jenen des Vorjahres.

Für die Zeiträume danach wurden seitens des Finanzamtes keine Erhebungen über Nächtigungsgäste der Bf. getätigt. Laut der gegenständlichen, seitens der Bf. vorgelegten Aufstellung wurde das Appartement "A3" vom 22.10.2011 bis zum 23.10.2011 von einer Person angemietet, die bereits 2010 als Mieter aufscheint. Vom 22.10.2011 bis zum 26.11.2011 hat laut der gegenständlichen Aufstellung der Vermieter des Objekts das Appartement "A1" angemietet und vom 15.12.2011 bis zum 21.12.2011 wurde das betreffende Appartement von einer Person angemietet, die bisher nicht als Mieter aufschiene.

G. Auflistung Ausgangsrechnungen 2012 samt sämtlichen im Jahr 2012 seitens der Bf. ausgestellten Rechnungen:

Laut dieser Aufstellung hat der Vermieter des Objekts das Appartement "A1" für folgende Zeiträume angemietet: 22.12.2011 bis 08.01.2012, 23.04.2012 bis 25.04.2012, 10.08.2012 bis 14.08.2012, 19.10.2012 bis 21.10.2012 und 24.11.2012 bis 25.11.2012.

Die damalige Gattin des Vermieters des Objekts hat das Appartement "A2." für die Zeiträume 15.12.2011 bis 23.01.2012, 18.02.2012 bis 10.03.2012 und 12.08.2012 bis 24.09.2012 angemietet.

Für die Zeiträume 28.12.2011 bis 02.01.2012, 25.02.2012 bis 27.02.2012 und 01.03.2012 bis 31.12.2012 werden zwei Personen als Mieter genannt, die bereits in den Vorjahren als Mieter aufscheinen.

Die für die Zeiträume 03.01.2012 bis 07.01.2012, 15.08.2012 bis 18.08.2012, 21.10.2012 bis 25.10.2012 und 01.12.2012 bis 12.12.2012 als Mieter benannten drei Personen sind in den Vorjahren nicht als Mieter aufgeschienen.

H. Auflistung Ausgangsrechnungen 2013 samt sämtlichen im Jahr 2013 seitens der Bf. ausgestellten Rechnungen:

Laut dieser Aufstellung hat der Vermieter des Objekts das Appartement "A1" für folgende Zeiträume angemietet: 21.12.2012 bis 06.01.2013, 15.02.2013 bis 20.02.2013, 26.03.2013 bis 31.03.2013 und 02.12.2013 bis 05.12.2013.

Für die Zeiträume 12.12.2012 bis 02.01.2013, 02.01.2013 bis 07.01.2013, 02.02.2013 bis 07.02.2013, 01.01.2013 bis 31.03.2013, 10.03.2013 bis 15.03.2013, 01.12.2013 bis 04.12.2013 und 01.10.2013 bis 31.12.2013 werden drei Personen als Mieter genannt, die bereits im Vorjahr als Mieter aufscheinen.

Lediglich die für den Zeitraum 16.12.2013 bis 27.12.2013 benannte Mieterin des Appartements "A2." ist in den Vorjahren nicht als Mieterin aufgeschienen.

Ergänzend führt der steuerliche Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung aus, dass bezüglich der im Mietvertrag vereinbarten Kautionszahlung kein Nachweis existiert.

Die Vertreter des Finanzamtes bemängeln, dass die vorgelegte Belastungsanzeige der X.Bank kein tauglicher Beweis dafür sei, dass die Bf. tatsächlich Mietzahlungen geleistet hat. Aus ihrer Sicht wären Kontoblätter vorzulegen gewesen.

Die Vertreter des Finanzamtes erachten es zudem trotz diesbezüglicher Angaben in den Überschussrechnungen der Streitjahre als nicht gesichert, dass die Betriebskosten für das vermietete Gebäude tatsächlich von der Bf. getragen wurden (siehe dazu auch die betreffende Feststellung im Betriebsprüfungsbericht). Der steuerliche Vertreter der Bf. führt aus, ihm obliege zwar nicht die Buchhaltung der Bf., er könne die geforderten Unterlagen aber in Liechtenstein anfordern und diese frühestens in einem Monat nachreichen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. stellt überdies in Streit, dass die Appartements nicht über die Tourismusinformation Y angeboten worden seien. Er habe gegenteilige Informationen. Die Erhebungen des Finanzamtes bei der X.Gemeinde, die in einer Niederschrift im Jahre 2012 ihren Niederschlag gefunden haben, seien ihm nicht bekannt. Die Appartements würden überdies über K beworben.

Der Betriebsprüfer bringt vor, dass das im Untergeschoss befindliche Zweizimmerappartement, für das eine Nutzungsbewilligung besteht, nur über den Wellnessbereich zugänglich sei. Das Appartement sei allerdings absperrbar. Die sog. Mastersuite (Appartement "A2.") sei in etwa doppelt so groß wie die jeweiligen Zweizimmerappartements.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit

Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Streitgegenstand ist die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009, die Frage, ob die Bf. in Streitzeitraum im Inland unternehmerisch tätig war und deshalb Umsätze iSd § 1 UStG 1994 vorliegen bzw. die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen sind sowie die Frage, ob die Bf. im Inland im Streitzeitraum Einkünfte aus der Vermietung von Appartements erzielt hat.

AA. Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009

Beanstandet wurde, dass weder aus dem Spruch noch aus der Begründung des Wiederaufnahmebescheides und auch nicht aus den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht hervorgehe, ob sich die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand oder der Erschleichungstatbestand stütze. Die Zitierung von § 303 Abs. 4 BAO im Bescheidspruch stelle lediglich klar, dass Rechtsgrundlage für die Wiederaufnahme nicht der Vorfragentatbestand sei. Mangelhaft sei zudem, dass bei der Ermessensentscheidung nicht dargetan worden sei, weshalb im Beschwerdefall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit überwiege.

§ 303 Abs. 4 BAO in der vom Finanzamt angewandten Fassung lautet wie folgt:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012), BGBI. I Nr. 14/2013, wurde die Bestimmung des § 303 BAO geändert und lautet nunmehr auszugsweise wie folgt:

- "(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
- der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt die Bestimmung des § 303 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Bezuglich der Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist damit gegenüber der bis zum Inkrafttreten des § 303 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, anzuwendenden Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 keine Änderung eingetreten. Die zu § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ergangene Rechtsprechung ist auf die im Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage daher gleichermaßen anwendbar.

In der ergänzenden Begründung des angefochtenen Bescheides wird im letzten Satz expressis verbis ausgeführt, dass "*das Hervorkommen dieser neuen Tatsachen*" eine Verfahrenswiederaufnahme erforderlich machte. Somit ist aus der Sicht des BFG entgegen dem Beschwerdevorbringen eindeutig erkennbar, dass sich das Finanzamt bei der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens auf den Neuerungstatbestand gestützt hat (siehe dazu auch VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094; VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

In der ergänzenden Begründung des angefochtenen Bescheides wird im zweiten Absatz Folgendes ausgeführt: " *Im Zuge der BP (Beginn 7.11.2011) wurde anhand der vorgelegten Rechnungen und der sonstigen Belegen, der Betriebsbesichtigung und der Erhebungen der BP erstmals festgestellt, dass kein unternehmerische Tätigkeit vorliegt und die Kosten dadurch keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen und somit auch kein Vorsteuerabzug besteht. Siehe dazu auch die Feststellungen lt. Tz 3 im BP-Bericht vom 16.5.2012.*"

Wiederaufnahmegrund ist somit jener Tatsachenkomplex, der in Tz 3 des Betriebsprüfungsberichts bzw. in jenen Schriftstücken, auf die die betreffende Textziffer verweist, seinen Niederschlag gefunden hat.

In der Beilage zu Tz 3 des Betriebsprüfungsberichts, auf welche in der gegenständlichen Testziffer verwiesen wird, finden sind unter anderem folgende Prüfungsfeststellungen:

.....

Anhand der durchgeführten Ermittlungen und unter Berücksichtigung der erhaltenen Auskünfte (siehe auch Tz 1) ergibt sich lt. Bp folgender Sachverhalt der für eine rechtliche Beurteilung herangezogen wurde:

- a) Mieter des Gebäudes ist die abgabepflichtige liechtensteinische Gesellschaft (Establishment), die im Einflussbereich des Vermieters (Errichters) und dadurch diesem zuzurechnen ist. Dies wurde vom Steuerberater so auch bestätigt.
- b) Die abgabepflichtige liechtensteinische Gesellschaft hat das Wohngebäude als Ferienwohnung vermietet, wobei im Prüfungszeitraum die Nutzung fast ausschließlich durch den Gesellschafter (Errichter) und vereinzelt auch zeitgleich durch Bekannte erfolgte.
- c) Es handelt sich um ein luxuriöses, besonders repräsentatives Gebäude. Großzügiger zum Teil offener Wohn-, Wellness-, Terrassen- und Eingangsbereich. Verarbeitung hochwertiger Materialien.
- d) Das Gebäude wurde nach den Wünschen und Bedürfnissen des Gesellschafters (Errichters) geplant, errichtet und auch eingerichtet. Es wurde speziell auf seine Wohnbedürfnisse abgestimmt. So wurde z.B. die Mastersuite im Prüfungszeitraum ausschließlich durch den Gesellschafter (Errichter) selbst genutzt.
- e) Es handelt sich um kein typisches Appartementhaus, da eine Weitervermietung als Ferienappartement nur das ganze Gebäude und nicht ein einzelnes Appartement in Frage kommt.
- f) Es gab keine anderen möglichen Mieter für dieses Gebäude außer der abgabepflichtigen liechtensteinischen Gesellschaft (Establishment), da das Objekt nie am freien Markt angeboten wurde.
- g) Der tatsächliche Geldfluss der Mieten, die Zahlung der Kaution bzw. die lt. Mietvertrag vereinbarte Verrechnung der Betriebskosten wurde nicht nachgewiesen.
- h) Die abgabepflichtige liechtensteinische Gesellschaft hat das Objekt (die Ferienwohnungen) nie am freien Markt angeboten. Eine Vermietung über die Tourismusinformation Y (wie in der Benützungsbewilligung bescheidmäßig gefordert) ist nie erfolgt.
- i) Die Art der Benützung (wie in der Benützungsbewilligung bescheidmäßig gefordert) und zwar auf die bei der gastgewerblichen Beherbergung übliche Dauer der Gästebeherbergung an ständig wechselnde Gäste, ist nicht erfolgt. Die Vermietung erfolgte nur an den Gesellschafter (Errichter), wobei vereinzelt auch zeitgleich Bekannte das Objekt benutztten.
- j) Der tatsächliche Geldfluss der Mieteinnahmen, welche lt. Angaben bar entrichtet wurden, wurde nicht nachgewiesen.

Aus der Sicht des BFG hat die Abgabenbehörde damit ausreichend bestimmt dargelegt, dass sie durch Zugang bzw. Einsichtnahme in die Unterlagen der Bf. (Rechnungen, etc.) und durch die Betriebsbesichtigung im Rahmen der Betriebsprüfung (Prüfungsbeginn war der 7. November 2011) erstmals Kenntnis darüber hatte, auf welche Art und Weise die Bf. ihre Tätigkeit ausübte. Hätte die Abgabenbehörde von den erwähnten, in der Beilage zu Tz 3 des Betriebsprüfungsberichts dezidiert angeführten Sachverhaltselementen bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2009 (3. Mai 2011) Kenntnis gehabt, wären diese Umstände - wie unter Pkt. BB dargelegt werden wird - bei entsprechender Berücksichtigung geeignet gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Somit waren die neu hervorgekommenen Tatsachen auch entscheidungswesentlich.

Keine Berechtigung kommt überdies dem Einwand zu, der Wiederaufnahmbescheid sei deshalb mit einem wesentlichen Verfahrensmangel behaftet, weil im angefochtenen Bescheid bei der Ermessensentscheidung nicht dargetan wurde, weshalb im Beschwerdefall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit überwiegt.

Wie sich den Gesetzesmaterialien zum FVwGG 2012 (RV 2007 BlgNR 24. GP) entnehmen lässt, dient die Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben.

Für das BFG ist im Beschwerdefall kein Umstand erkennbar, der ausnahmsweise dazu führen würde, dass dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit einzuräumen wäre. So sind die Auswirkungen der Wiederaufnahme gegenständlich weder absolut noch relativ geringfügig - die sich aufgrund der Wiederaufnahme ergebende Umsatzsteuernachforderung beträgt 8.886,63 € - und auch ein sonstiger Grund, der für die Unbilligkeit der Wiederaufnahme sprechen würde, ist nicht ersichtlich. Nach Auffassung des BFG stellt es daher keinen (wesentlichen) Verfahrensmangel dar, dass in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht dargestellt wurde, dass kein Grund vorliegt, der die Wiederaufnahme unbillig erscheinen lassen würde (siehe dazu VwGH 18. 9. 2002, 99/17/0261; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; Ritz, BAO⁵ § 20 Rz 67ff).

Eine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009 liegt somit nicht vor, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt nicht Folge zu geben war.

BB: Umsatzsteuer 2009 und 2010, Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-03/2011, 04-06/2011, 07-09/2011 und 10-12/2011 sowie Körperschaftsteuer 2009 und 2010

1. Sachverhalt

Das BFG geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Bf., eine Domizilgesellschaft, hat einen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen. Mietgegenstand ist laut Vertrag eine im Eigentum des tatsächlichen Gründers und Begünstigten der Bf. stehende Liegenschaft im Ausmaß von ca. 1.290 m² samt dem darauf befindlichen Gebäude. Das Gebäude besteht aus einem Keller-, einem Unter-, einem Mittel- und einem Obergeschoss. Sowohl das als Werk-, Wasch- und Technikraum Verwendung findende Kellergeschoss als auch das aus einem offenem Wohnbereich, einem Essbereich, einer Küche und einem Weinkeller bestehende Mittelgeschoss sind lediglich als Gemeinschaftsräume verwendbar. Im Untergeschoss befindet sich ein 2-Zimmer-Appartement mit Kochgelegenheit und einem Wellnessbereich (Schwimmbad, Whirlpool, 3 Saunen, Barbereich mit Liegewiese und Fitnessraum). Das Obergeschoss umfasst eine Mastersuite ohne Kochgelegenheit, zwei wesentlich kleinere 2-Zimmer-Appartements (davon ist ein Appartement mit einer Kochgelegenheit ausgestattet und im anderen Appartement ist einer der beiden Räume als Büro eingerichtet), einen großen Eingangsbereich, eine Doppelgarage und einen großen Terrassenbereich. Vertraglicher Beginn des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverhältnisses ist der 1. Dezember 2009. Der bargeldlos am Ersten eines jeden Monats im voraus auf ein Konto des Vermieters zu entrichtende Mietzins, bestehend aus Hauptmietzins, Betriebskosten und auf die Liegenschaft entfallenden Steuern, Gebühren und öffentlichen Abgaben, betrug zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses monatlich 7.000,00 € netto zuzüglich Umsatzsteuer. Vertraglich vorgesehen ist eine Wertsicherungsklausel (Wertmaßstab ist der Verbraucherpreisindex 2005, eine Hauptmietzinsanpassung erfolgt bei jeder 5%igen Indexänderung). Vereinbart wurde zudem die Leistung einer beim Vermieter zu hinterlegenden Kaution von 21.000,00 €. Aus einer mit 24. Jänner 2012 datierten Belastungsanzeige einer CH. Bank geht hervor, dass die Bf. Ende Jänner 2012 eine Mietzahlung für den Zeitraum 01.01.2010-31.01.2012 in Höhe von 210.000,00 € geleistet hat. Ein Nachweis über die tatsächliche Zahlung der vereinbarten Kaution liegt nicht vor.

Die Bf. verfügt am Sitz weder über eigene Geschäftsräumlichkeiten noch über eigenes Personal. In Österreich war die Bf. nachweislich vom 12.01.2009 bis 27.01.2009 Arbeitgeberin, ein weiteres Beschäftigungsverhältnis (Reinigungskraft) bestand vom 01.07.2014 bis zum 05.05.2015 (im Zeitraum 01.07.2014 bis 31.12.2014 war die betreffende Person geringfügig beschäftigt (12 Wochenstunden; 395,31 € brutto monatlich), im Zeitraum 01.01.2015 bis 05.05.2015 betrug die Arbeitszeit 42 Wochenstunden und der Monatslohn 1.942,63 € brutto).

Der Bf. wurde auf ihren Antrag für die Mastersuite, das 2-Zimmer-Appartement mit einer Kochgelegenheit im Obergeschoss sowie das 2-Zimmer-Appartement im Untergeschoss jeweils eine Nutzung als Ferienwohnung erteilt. Die Nutzungsbewilligungen erfolgten unter der Auflage, dass die Appartements über die Touristeninformation Y angeboten werden und eine Nutzungsüberlassung an ständig wechselnde Gäste für die bei der

gastgewerblichen Beherbergung üblichen Dauer der Gästebeherbergung erfolgt. Aufgrund der am 4. Oktober 2012 erfolgten Erhebungen des Finanzamtes bei der X. Gemeinde, deren Ergebnisse in einer Niederschrift vom 4. Oktober 2012 sowie in einem Bericht vom 5. Oktober 2012 festgehalten wurden, kommt das BFG im Rahmen der Beweiswürdigung zum Schluss, dass die Bf. im Streitzeitraum in realiter weder im Ferienplaner M. als Vermieterin angeführt noch beim Verkehrsamt als zu vermittelnde Vermieterin gespeichert war. Das gegenteilige Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. wurde weder bewiesen noch glaubhaft gemacht und steht zudem in Widerspruch zur Aussage einer Bediensteten der X. Gemeinde.

Als einzige Werbemaßnahme verbleibt somit die Bewerbung des Objekts auf K. Allerdings werden auf dieser Plattform nicht die einzelnen Appartements, sondern das gesamte Gebäude um 5.000,00 € pro Nacht (es gibt Wochen- und Monatsrabatte) zuzüglich einer zu entrichtenden Kaution in Höhe von 4.600,00 € angeboten. Auch wurde das Gebäude nicht bereits in den Streitjahren (2009 bis 2011) auf K beworben, sondern erstmals im November 2016. Als Gastgeber ist überdies nicht die Bf., sondern ihr Vermieter angeführt.

Ein Nachweis über eine tatsächliche Nutzung der drei Appartements liegt erstmals für Mai 2010 vor. Im Zeitraum Mai 2010 bis Oktober 2011 wurden die Appartements an 197 Tagen vom Eigentümer und Vermieter genutzt und an 65 Tage von anderen Personen. Für den Zeitraum Mai 2010 bis einschließlich Dezember 2011 (Streitzeitraum ist 2008 bis 2011) scheinen neben dem Eigentümer insgesamt acht Personen als Beherbergungsgäste der Appartements auf, wobei die Mastersuite in diesem Zeitraum mit einer einzigen Ausnahme nur vom Eigentümer genutzt wurde. Die Aufenthalte der sonstigen Gäste im Streitzeitraum fielen zudem zumeist in Zeiträume, in denen sich auch der Eigentümer im Ferienhaus aufhielt bzw. die Mastersuite nutzte. Die Aufenthaltskosten wurden laut den beigebrachten Rechnungen von den Feriengästen bar entrichtet. Die Rechnungen über Aufenthalte im Mai 2010, August 2010, Oktober 2010 und Anfang Dezember 2010 weisen jeweils das Rechnungsdatum 31.12.2010 aus.

Die Bf. erzielte in den Jahren 2009 bis 2014 die folgende Verluste: Im Jahr 2009 einen Verlust von -29.207,77 €, im Jahr 2010 einen Verlust von -65.772,72 €, im Jahr 2011 einen Verlust von -12.707,59 €, im Jahr 2012 einen Verlust von -52.758,56 €, im Jahr 2013 einen Verlust von -49.611,51 € und im Jahr 2014 einen Verlust von -66.006,80 €.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf folgende Unterlagen: Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister Liechtenstein vom 24. Februar 2010, Statuten der Bf. vom 30. November 2007, Mietvertrag vom 26. November 2009, Nutzungsbewilligungsbescheide vom 6. April 2010, Aktenvermerk über eine am 21. November 2011 erfolgte behördliche Betriebsbesichtigung, Niederschrift vom 5. Oktober 2012 über die mündliche Einvernahme einer Bediensteten der X. Gemeinde, Bericht über innen- und außerdienstliche Ermittlungen des Finanzamtes vom 12. Februar 2013, vorgelegte Rechnungen, Körperschaftsteuererklärungen 2009 bis 2014, Betriebsprüfungsberichte vom 16. Mai 2012, Stellungnahmen des steuerlichen Vertreters

der Bf. zu den Vorhalten vom 21. November 2011 und vom 9. November 2012, Auflistung Ausgangsrechnungen 2010, Übersicht Mieteinnahmen, Überschussermittlungen der Bf. für 2011, 2012 und 2013, Auflistungen Ausgangsrechnungen 2011, 2012 und 2013 samt sämtlichen in diesen Jahren von der Bf. ausgestellten Rechnungen sowie Internetrecherchen des BFG.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

A. Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach Art 2 lit c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden kurz: MwStSystRL) unterliegen der Mehrwertsteuer Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.

Gemäß Art 9 Abs 1 der MwStSystRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Die Beurteilung des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd im Beschwerdefall anzuwendenden Art 9 MwStSyst-RL bedarf im Vorfeld der Prüfung, ob die Bf. überhaupt Dienstleistungen gegen Entgelt (Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL) erbracht hat. Hierzu müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sei. Zum einen muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden und zum anderen muss die empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung bilden, d.h. die Leistungen müssen zueinander in einem Kausalitätsverhältnis stehen (Ehrke-Rabel/Schinnerl, Vorsteuerabzug bei Immobilien zwischen nahestehenden Personen, in taxlex 2016, 267ff).

Aus den vorgelegten Rechnungen der Bf. geht hervor, dass alle Gäste die Kosten für die Übernachtungen ohne Ausnahme bar bezahlt haben. Da die Aufenthaltskosten je nach der Dauer des Aufenthalts pro Tag zwischen 500,00 € und 1.000,00 € betragen, handelt es sich dabei in den Streitjahren um Kosten zwischen 3.000,00 € und 20.000,00 €. Auffällig ist zudem, dass alle im Akt befindlichen Rechnungen des Jahres 2010 das Rechnungsdatum 31.12.2010 aufweisen, obwohl die betreffenden Aufenthalte im Mai 2010, August 2010, Ende Oktober 2010 bis Anfang November 2010 und Anfang Dezember stattfanden. Sowohl den Umstand, dass derart hohe Beträge ausnahmslos bar entrichtet wurden, als auch die offenbar nachträglich erfolgte Rechnungsausstellung im Jahr 2010 erachtet das BFG als nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang stehend und deshalb als unüblich. Da die Bf. trotz Aufforderung keinen Nachweis darüber erbracht hat, ob die Barzahlungen auf ein Konto der Bf. eingezahlt wurden, geht das BFG in freier Beweiswürdigung davon aus, dass weder der Eigentümer und Vermieter der bebauten Liegenschaft noch die sonstigen Gäste für ihre Aufenthalte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bezahlt haben.

Bei dieser Beurteilung spielte auch der Umstand eine Rolle, dass es sich bei dem von der Bf. angemieteten Gebäude nicht um ein typisches Appartementhaus handelt, sondern dass bei der Planung und Errichtung des Gebäudes primär der Eigengebrauch des Eigentümers im Vordergrund stand. Für diese Sichtweise spricht zum einen, dass zwei der vier Geschosse des Gebäudes - das als Werk-, Wasch- und Technikraum dienenden Kellergeschoss sowie das aus einem offenen Wohnbereich, einem Essbereich, einer Küche und einem Weinkeller bestehende Mittelgeschoss - lediglich als Gemeinschaftsräume verwendbar sind. Im Untergeschoss befindet sich zwar ein abgeschlossenes Zweizimmerappartement mit Kochgelegenheit; über den flächenmäßig weitaus überwiegenden Teil dieses Geschosses erstreckt sich jedoch der Wellnessbereich (Schwimmbad, Whirlpool, 3 Saunen, Barbereich mit Liegewiese und Fitnessraum) und damit wiederum ein nicht individuell nutzbarer Bereich. Das Obergeschoss umfasst drei Appartements, allerdings wurde nur für zwei dieser Appartements eine Nutzungsbewilligung beantragt und bewilligt (für die Mastersuite ohne Kochgelegenheit und ein Zweizimmerappartement mit Kochgelegenheit, nicht aber für ein weiteres Zweizimmerappartement, in dem zum Zeitpunkt der Gebäudebesichtigung unter anderem ein Büro eingerichtet war). Überdies ist die Mastersuite flächenmäßig doppelt so groß wie die Zweizimmerappartements. Wäre bei der Planung und Errichtung des Gebäudes die Nutzbarkeit als Appartementhaus für Feriengäste und nicht der Eigengebrauch des Eigentümers im Vordergrund gestanden, hätte ein rational wirtschaftlich denkender Unternehmer aus der Sicht des BFG insofern eine andere Flächenaufteilung gewählt, als er weniger gemeinschaftlich nutzbare Flächen und mehr individuell nutzbare Flächen vorgesehen hätte. Denn eine größere Anzahl vermietbarer Ferienapartments schafft im Allgemeinen auch höhere Verdienstmöglichkeiten.

Für diese Wertung spricht auch die vorliegende rechtliche Gestaltung - Vermietung des gesamten Gebäudes seitens des Eigentümers an die Bf., eine ihm nahestehende

liechtensteinische Domizilgesellschaft, und tageweise Rückvermietung von den in diesem Gebäude befindlichen Appartements im überwiegenden Ausmaß wiederum an den Eigentümer der Gebäudes (im Zeitraum Dezember 2009 bis Oktober 2011 entfielen 75% der Nächtigungen auf den Eigentümer und nur 25% auf sonstige Personen (197 Übernachtungen des Eigentümers und 65 sonstige Übernachtungen)) - die aus der Sicht des BFG zumindest aus folgenden Gründen hinterfragungswürdig ist:

Die Bf. hat in realiter in den Streitjahren keine Funktion ausübt. Denn alle mit der Vermietung der Appartements im Zusammenhang stehenden Aufgaben (Werbetätigkeiten, Veranlassung von Reinigungs-, Instandhaltungs- und Nachschautätigkeiten, Buchhaltungstätigkeiten wie Rechnungsausstellung etc.) wurden entweder vom Eigentümer des Gebäudes selbst getätigter oder er hat sich in persona - insbesondere zwecks Durchführung von Reinigungsarbeiten - um die Personalbeschaffung gekümmert. Zu dieser Feststellung kommt das BFG im Rahmen der Beweiswürdigung zum einen deshalb, weil in den dem BFG vorliegenden Ein- und Ausgabenrechnungen der Bf. für die Streitjahre 2009 bis 2011 keine Personalkosten aufscheinen und überdies, weil allfälliges, vor Ort bzw. aus anderen Unternehmen des Eigentümers des Gebäudes rekrutiertes Personal mangels eines entsprechenden Rechtstitels nicht der Bf. zuzurechnen ist.

Der Eigentümer des Gebäudes hat zudem in seiner Funktion als Organ der Bf. die Appartements entgegen den Vorgaben in den Nutzungsbescheiden nach der glaubhaften Aussage einer Angestellten der X. Gemeinde weder im Katalog der Vermieter noch über das Internetportal der Tourismusinformation Y angeboten. Der einzigen getätigten Werbemaßnahme - der Bewerbung des Objekts auf K ab November 2016 - kann allenfalls für das Jahr 2016 Relevanz zukommen, nicht aber für die Streitjahre (2009 bis 2011). Das BFG geht daher aus folgenden Gründen davon aus, dass eine Marktteilnahme im Beschwerdefall in den Streitjahren gar nicht beabsichtigt war, sondern dass das Mietobjekt in Wahrheit dem Eigentümer und seinen Gästen als Feriendomizil dienen sollte: Die Mastersuite (Appartement "A1") wurde im gesamten Ermittlungszeitraum (Dezember 2009 bis Dezember 2013) weitaus überwiegend vom Eigentümer "gemietet" (20 Buchungen des Eigentümers stehen drei Buchungen sonstiger Personen gegenüber). Die anderen beiden, flächenmäßig halb so großen Appartements wurden im selben Zeitraum abgesehen vom Eigentümer und seiner damaligen Gattin lediglich von zwölf verschiedenen Personen "gemietet". Dass auch die übrigen Gäste in einer Nahebeziehung zum Eigentümer standen, schließt das BFG zum einen aus dem Umstand, dass fremde Nächtigungsgäste von der "Vermietungstätigkeit" der Bf. in den Streitjahren mangels Werbetätigkeit gar keine Kenntnis haben konnten. Für diese Annahme spricht weiters, dass die Aufenthalte der sonstigen Gäste im Streitzeitraum (also bis einschließlich 31.12.2011) lediglich mit zwei Ausnahmen immer in Zeiträume fielen, in denen sich auch der Eigentümer im Ferienhaus aufhielt bzw. die Mastersuite nutzte.

Mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL kommt das BFG somit zum Ergebnis, dass die Bf. in den Streitjahren im Inland nicht unternehmerisch tätig war und deshalb weder Umsätze iSd § 1 UStG 1994 bzw. iSd Art. 1 leg. cit. vorliegen

noch die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen sind. Soweit in den angefochtenen Bescheiden Umsatzsteuer gemäß § 19 Abs. 1 UStG iVm § 11 Abs. 14 leg.cit. festgesetzt wurde (gesonderte Ausweisung eines Steuerbetrages in einer Rechnung) war diese Festsetzung rechtens und bleibt daher aufrecht.

B. Körperschaftsteuer

Wie obig unter Pkt. A. dargelegt wurde, geht das BFG im Beschwerdefall davon aus, dass die Appartementbenutzung unentgeltlich erfolgte. Die Frage, ob die Bf. im Inland im Streitzeitraum Einkünfte aus der Vermietung von Appartements erzielt hat, war daher zu verneinen.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Bei der Beurteilung, ob die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2009 rechtmäßig war, ob die Bf. im Streitzeitraum im Inland unternehmerisch tätig war und ob sie Einkünfte aus der Vermietung von Appartements erzielt hat, folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Mai 2017