



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Vermietungsgemeinschaft Vorname_Gatte und Vorname_Gattin XXX*-YYY*, Anschrift_Bw, vertreten durch Mag. Helga Grebner, 5400 Hallein, Bahnhofstraße 5, vom 15. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 22. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Umsatzsteuer 2007 betragen:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	5.120,79	
davon		
Ermäßigter Steuersatz 10% (laut Punkt 2.1.1)	3.954,55	395,45
Normalsteuersatz 20% (laut Punkt 2.2.4.2)	1.166,25	233,25
Umsatzsteuer		628,70
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-307,16
Umsatzsteuer 2007		321,54

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen die umsatzsteuerliche Behandlung der Eigennutzung eines Ferienhauses in der Region Bezeichnung_Region (Haus_Nr.##) nach Durchführung einer Außenprüfung.

Die beiden Eigentümer, die Ehegatten Vorname_Gatte XXX* und Vorname_Gattin XXX*-YYY*, erwarben dieses Ferienhaus 2006 (Rechnungen vom 7. Juli 2006, Regelbesteuerungserklärung gem. [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) vom 7. Mai 2006), um es zum Teil

selbst zu nutzen und es zeitweise zu vermieten. Es wurde erstmals von 24. Dezember 2006 bis 27. Dezember 2006 (fremd) vermietet. Die darauf folgende Übernachtung der Eigentümer von 31. Dezember 2006 auf 1. Jänner 2007 wertete das Finanzamt als unternehmerisch, weil es sie mit der Ersteinrichtung des Gebäudes in Verbindung brachte. In der Folge anerkannte die Abgabenbehörde die Nutzung des Ferienhauses als unternehmerische Tätigkeit, gestand **2006 die volle Vorsteuer** aus der Anschaffung (EUR 48.283,94) zu und versteuerte in diesem Jahr keine Umsätze.

2007 versteuerte das Finanzamt erklärungsgemäß EUR 587,37 mit 20% sowie EUR 3.590,91 mit 10% Umsatzsteuer (Gesamtbetrag der Entgelte EUR 4.178,28), brachte davon EUR 307,16 an laufender Vorsteuer in Abzug und führte eine Vorsteuerkürzung (Berichtigung gem. [§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994](#)) von EUR 2.358,05 durch. Diese Berichtigung errechnete es mit 48,84% (Verhältnis der Eigennutzungszeit von 21 Nächten zur Vermietungszeit von 22 Nächten) eines Zehntels der Vorsteuer 2006 (Abgabenbescheid vom 22. Dezember 2009 und Außenprüfungsbericht vom 7. Dezember 2009).

Diese Vorgangsweise bekämpften die Berufungswerber mit Berufung vom 15. Jänner 2010. Sie brachten vor, einen „Betreibervertrag“ unterschrieben zu haben, der die Verfügbarkeit des Ferienhauses für sie drastisch einschränke. Für die Zeit der Eigennutzung durch die Hauseigentümer verrechne der Betreiber den normalen Tarif, der natürlich der Umsatzsteuer unterworfen werde. Ein weiterer Ansatz sei deshalb nicht notwendig. Die Eigennutzung sei deshalb mit Null anzusetzen. Eine zusätzliche Berechnung führe zu einer doppelten Umsatzsteuerbelastung ein und derselben Leistung.

Sollte dies nicht der Fall sein, sei dies als Nutzungsentnahme zu behandeln (Basis Kosten zuzüglich AfA im Ausmaß der unternehmensfremden Nutzung). Die durch die Behörde angewandte Zehntelmethode entspreche nicht dem EU-Recht. Für den Fall, dass sich die Berufsbehörde der Meinung des Finanzamts anschließt, beantragten die Berufungswerber **direkte Anwendung des EU-Rechtes** unter Beachtung der [6. Mehrwertsteuer-Richtlinie](#) und verwiesen auf das Vertragsverletzungsverfahren 2005/4327. Eigennutzung möge in diesem Fall im Verhältnis selbst genutzte Tage zu 365 Tagen berechnet werden. Daraus ergebe sich für 2007 eine Eigennutzung von 0,5%.

Das Finanzamt legte die Berufung Ende Jänner 2010 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor, beantragte die Abweisung und verlangte vorerst die Berechnung der Eigennutzung durch Heranziehung der Dauer der tatsächlichen Verwendung (Aliquote Aufteilung nach Eigennutzung und Vermietung unter Ausklammerung von Leerstehzeiten) und verwies auf die Entscheidung UFS 10.8.2009, RV/0353-S/08.

Mit Schreiben vom 2. August 2010 änderte das Finanzamt seine Linie und schloss sich einer Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs (Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer) vom 19. April 2010 an, die es in Kopie vorlegte. Die Abgabenbehörde

1. Instanz beantragte die darin skizzierte Vorgangsweise:

Danach sei die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie hier – entgegen der zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats - nicht unmittelbar anwendbar. Ein Vorsteuerabzug sei nur anteilig zu gewähren. Ist eine private Nutzung auf Grund der Vereinbarung zwischen dem Wohnungseigentümer und dem Hotel außerhalb der als Eigennutzung vereinbarten Zeiten ausgeschlossen, so sei nur dieser Zeitraum der Eigennutzung der nichtunternehmerischen Sphäre zuzuordnen.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte daraufhin mit Schreiben vom 9. September 2010 den Betreibervertrag mit den vollständigen Betreiber-Abrechnungen, die exakte Aufgliederung der Umsätze und diverse Detailangaben zur Auslastung, diversen Gebühren und Werbungskosten an (Details dazu siehe Sachverhalt). Auf diesen Vorhalt reagierten die Berufungswerber mit Schreiben vom 28. September 2010 und legten einen großen Teil der Unterlagen vor. Darunter befand sich u.a. der Betreibervertrag vom 11. Dezember 2007.

Per Mail und Telefonat vom 2. Mai 2011 gab der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerbern daraufhin Gelegenheit zur Stellungnahme zur Absicht, über die Berufung in Anlehnung an die Entscheidung UFS 10.8.2009, RV/0353-S/08 zu befinden. Er forderte die Berufungswerber auf, einen allfälligen Anteil am bisher erklärten Umsatz bekannt zu geben, der auf die Eigennutzung entfällt.

Mit Mail vom selben Tag bestätigte die steuerliche Vertreterin, dass das Haus im Jahr 2007 69 Tage vermietet war und gab an, es sei 2 Wochen eigengenutzt worden. In der Eigennutzung seien auch die notwendigen Arbeiten, die durch die Vermietung veranlasst waren, durchgeführt worden (Details nannte sie nicht).

Zusätzlich legte sie eine Abrechnung des Betreibers über die Zeit von 1. Dezember 2007 bis 30. November 2008 vor (siehe Sachverhalt), gab die Vermietungszeiten im Dezember 2007 mit Namen bekannt und legte die Rechnungen vor.

Die Rechtsmittelbehörde forderte daraufhin mit Schreiben vom 22. Juni 2011 zusätzlich weitere Unterlagen an und die Berufungswerber zur Stellungnahme zur Bewerbung, Bewirtschaftung und Belegung des Objektes bis zum Abschluss des Betreibervertrages auf. Sie verlangte die Vorlage der Grundaufzeichnungen und Zahlungsbelege, die Meldungen nach dem Meldegesetz sowie die Aufklärung von bisher missverständlichen Angaben etwa im Hinblick auf die Aufenthaltszeiten. Zusätzlich stellte sie Fragen zu einem eventuellen Naheverhältnis zu den Nutzern des Hauses im Jahre 2007 und forderte Unterlagen zur

Miethöhe sowie die Aufzeichnungen über die Eigennutzung sowie Details zu den 20%-igen Umsätzen an.

Die steuerliche Vertreterin reagierte darauf nur mit Mail vom 26. Juli 2011 und gab unter Weiterleitung einer Mail der Berufungswerber vom 17. Mai 2011 (!!!) bekannt, weitere Informationen seien leider nicht zu bekommen. Sie denke daher, dass nach den Unterlagen zu entscheiden sein werde.

Aus dieser weitergeleiteten Mail der Berufungswerber geht sinngemäß hervor, viel mehr, als sie geschickt hätten, hätten sie nicht. Sie hätten keine Rechnungen erstellt und auch keine Meldungen bei der Gemeinde gemacht. Sie seien sehr krank und deshalb froh gewesen, dass Freunde und Kunden das Haus gebraucht hätten. Sie selbst seien höchstens 2 Wochen hier gewesen. Nachdem das aber schon vier Jahre her sei, wüssten sie nicht mehr alles.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenat basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts bzw. der entscheidenden Behörde abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

1 Sachverhalt

Das Streitobjekt ist ein neu errichtetes Ferienhaus, das von den beiden Berufungswerbern Mitte 2006 um insgesamt rund EUR 245.000 (exkl. Umsatzsteuer, inkl. Nebenkosten wie Notar, GrESt und Grundbuch) erworben und zur Gänze mit Eigenmitteln finanziert wurde. Für das Jahr 2006 anerkannte das Finanzamt die erklärte gänzliche Nutzung zu unternehmerischen Zwecken.

Die Eigentümer bewirtschafteten das Gebäude vorerst selbst und überließen es auf Basis eines zehnjährigen **Betreibervertrages vom 11. Dezember 2007** zumindest ab 14. Dezember 2007 an die X_Verwaltungs_GmbH (kurz XVG).

Das Entgelt für die Überlassung des Ferienhauses an die XVG besteht aus 75% der „Grundnettomiete“ (exklusive (Leih)Wäsche, Handtücher, Bademäntel, Kinderbetten, Getränke- und Speiseservice etc.). 25% der Grundmiete werden vom Betreiber als „Vermittlungs- und Betriebsführungsentgelt“ in Abzug gebracht (Punkt 5 des Betreibervertrages).

Nutzen die Eigentümer das Ferienhaus nach fristgerechter Ankündigung selbst, erhalten sie dafür keine Miete. Neben den Kosten für Serviceleistungen (Wäsche, obligatorische Endreinigung etc.) müssen sie dafür an die XVG 10% der „sonst üblichen (fiktiven) Grundnettomiete“ als Aufwandsersatz bezahlen (Punkt 11 des Betreibervertrages). Der begünstigte Satz von 10% gilt nur für 2 im Vertrag definierte Wochen/Jahr. Eine weitere Eigennutzung ist nach dem Vertrag zwar nicht ausgeschlossen, auf sie besteht jedoch weder ein Anspruch noch ein „begünstigter“ Aufwandsersatz. Für diese Zeit muss wohl „Miete“ bezahlt werden, diese fließt aber zu 75% wieder an die Eigentümer zurück.

Ab Abschluss des Betreibervertrages existieren Aufzeichnungen dieser Gesellschaft über die konkrete Nutzung des Hauses. Von 14. Dezember 2007 bis zum Jahresende war das Haus dabei nur vermietet. Eine Eigennutzung ergibt sich aus den Aufzeichnungen nicht.

Bis dahin lässt sich die tatsächliche Nutzung allerdings mangels näherer Angaben der Berufungswerber nur vage anhand des Akteninhaltes rekonstruieren. Es existieren keine Grundaufzeichnungen (fortlaufende Aufzeichnung der Einnahmen und Werbungskosten, Reservierungslisten, Rechnungen etc.). Die Gäste wurden nicht beim zuständigen Meldeamt

gemeldet. Auch die Zeiten der Eigennutzung wurden nicht aufgezeichnet (vgl. Vorhalt vom 22. Juni 2011 und Antwort vom 26. Juli 2011).

Es existiert nur eine handschriftliche Aufstellung über eine Belegung in insgesamt 69 Nächten mit der Angabe jeweils eines Datums sowie der dazugehörigen Dauer des Aufenthalts mit Namen und Personenanzahl sowie eines Betrages.

Unklar bleibt, ob das Datum der Beginn oder das Ende des Aufenthalts oder den Zahlungstag festhalten sollte, in welchem Naheverhältnis die Gäste zu den Eigentümern standen (teilweise Namensgleichheit etc.) und ob die Aufstellung vollständig ist. In freier Beweiswürdigung geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich bei allen angegebenen Nutzungen um zahlende Gäste gehandelt hat.

Die Aufstellung bis zum Betreibervertrag hat folgendes Bild und stellt die Basis für die mit 10% der Umsatzsteuer zu unterziehenden Einnahmen dar (EUR 3.950,00 brutto = EUR 3.590,91 netto):

Aufstellung Berufungswerber				
	Datum	Nächte	Personen	EUR
Vorname_A*** XXX*	15.02.2007	7	6	450,00
Fam. Familiennamen_E	03.03.2007	7	4	400,00
Fam. Familiennamen_F	14.03.2007	7	5	450,00
Fam. W.XXX*	06.04.2007	3	5	400,00
Fam. Familiennamen_G	03.05.2007	7	4	250,00
Vorname_Z u Vorname_Y	21.05.2007	7	2	400,00
G.XXX*	24.06.2007	7	2	400,00
Fam. Familiennamen_H	12.08.2007	7	3	400,00
Fam. Familiennamen_I	30.08.2007	7	2	250,00
Fam. Familiennamen_J	19.10.2007	7	4	350,00
Fam. Familiennamen_F	13.12.2007	3	4	200,00
		69		3.950,00

Diese Angaben versuchte der Außenprüfer zu überprüfen, indem er ihnen die Aufzeichnungen eines Sportartikelverleihs gegenüber stellte. Dabei ergaben sich Hinweise, dass die Eigentümer zumindest in der Zeit zwischen 31. Dezember 2006 und 5. Jänner 2007, in der eine andere Belegung nicht behauptet wurde, anwesend gewesen sind.

Die Belegung des Ferienhauses ab 14. Dezember 2007 bis 31.12.2007 lässt sich aus den vorgelegten Abrechnungen der XVG wie folgt nachvollziehen:

	von	bis	Nächte	
Familienname_F	14.12.2007	18.12.2007	4	154,03
Familienname_K	21.12.2007	28.12.2007	7	496,80
YYY* anteilig 2007	28.12.2007	01.01.2008	4	331,24
Einnahmen 20% brutto (ohne Wäsche+Reinigung)			15	982,07

Auf den Auftrag zur Aufklärung der 20%-igen Umsätze vom 22. Juni 2011 (Punkt 6) reagierte die Berufungswerberin nicht. Aus der vorgelegten Abrechnung des Betreibers zum 30. November 2008 über den Zeitraum 1. Dezember 2007 bis 30. November 2008 ergibt sich aber, dass dieser im Mai 2008 EUR 708,84 und im November 2008 EUR 6.642,74 an die Eigentümer zur Zahlung gebracht hat. Dabei wurden jeweils „Managementfee“, fremde Hausverwaltungskosten etc. vorher gegengerechnet.

Zahlungsflüsse im Jahr 2007 sind diesen Abrechnungen nicht zu entnehmen.

Die Eigennutzung gaben die Berufungswerber mit 2 Wochen an. Trotz Aufforderung gaben sie nicht bekannt, wann genau sie das Streitobjekt selbst genutzt haben. Sie legten dazu keine Aufzeichnungen vor, brachten aber einen Teil der einbekannten Anwesenheit mit Tätigkeiten für die Einrichtung und Instandhaltung des Objektes in Zusammenhang.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Unstrittig ist die Unternehmereigenschaft der Vermietungsgemeinschaft und die Tatsache, dass die Vermietung in der Zeit der Eigenbewirtschaftung als Beherbergung im Sinne des UStG 1994 zu qualifizieren ist (Steuersatz 10% gem. [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994](#)) und in der Zeit des Betreibervertrages als reguläre Grundstücksvermietung zu gelten hat (Option zur Steuerpflicht mit 20% gem. § 6 Abs. 1 Z 16 iVm Abs. 2 UStG 1994). Das gilt auch für die Tatsache, dass die Anschaffung des Ferienhauses vom Plan getragen war, es weit überwiegend zu vermieten und dass dabei die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten zu erfolgen hat.

Klärungsbedürftig war aufgrund des Berufungsbegehrens vorerst nur die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Privatnutzung der Ferienwohnung durch die Eigentümer, die von diesen bis zur Außenprüfung keiner Besteuerung unterzogen worden war. Das Finanzamt beurteilte diese Privatnutzung – nachdem es 2006 von einer Vorsteuerabzugsberechtigung von 100% ausgegangen war – im Jahr 2007 als Änderung der Verhältnisse und brachte unter dem Titel „Vorsteuerberichtigung gem. [§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994](#)“ eine Vorsteuerkürzung von EUR 2.358,05 in Ansatz. Diesen Betrag errechnete es laut Außenprüfungsbericht mit 48,84% eines Zehntels der gesamten Vorsteuer 2006 (EUR 48.283,94).

Dazu kam im Zuge des Berufungsverfahrens zusätzlich, dass die Berufungswerber auch nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat weder Grundaufzeichnungen noch Aufschreibungen über die Vermietungsumsätze und die Privatnutzung vorlegten.

2.1 Umfang der Nutzung - Schätzung

Die Abgabepflichtigen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen ([§ 126 Abs. 1 BAO](#)).

So ist jeder Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Er hat die vereinnahmten Entgelte für die ausgeführten Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufzuzeichnen, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen. Zusätzlich sind die Bemessungsgrundlagen der Umsätze gem. [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#) aus der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes aufzuzeichnen ([§ 18 Abs. 2 Z 1 und 3 UStG 1994](#)).

Die Abgabepflichtigen haben weiters für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Einnahmen und Werbungskosten aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen ([§ 126 Abs. 3 BAO](#)).

Wer nach anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtung auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen ([§ 124 BAO](#)). Wer als Gast in einem Beherbergungsbetrieb Unterkunft nimmt, ist ohne Rücksicht auf die Unterkunftsduer unverzüglich, jedenfalls aber innerhalb von 24 Stunden nach seinem Eintreffen, durch Eintragung in ein Gästebblatt anzumelden ([§ 5 Abs. 1 MeldeG](#)). Die Eintragungen in der Gästebblattsammlung sind fortlaufend und für jeden Gast gesondert vorzunehmen ([§ 10 Abs. 3 MeldeG](#)).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere, wenn die Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften zu führende Aufzeichnungen nicht vorlegt oder wenn diese sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen ([§ 184 BAO](#)).

Auch ein Sicherheitszuschlag gehört zu den Elementen der Schätzung, weil davon auszugehen ist, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. VwGH 26.11.1996, [92/14/0212](#); zuletzt VwGH 17.11.2010, [2007/13/0078](#)). Er ist zu begründen (VwGH 24.2.2005, [2003/15/0019](#)). Werden die Einnahmen von der Abgabenbehörde global - etwa kalkulatorisch - geschätzt, so darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden (VwGH 26.2.2004, [2003/16/0366](#)).

Im konkreten Fall wurden zumindest für die Zeit bis 14. Dezember 2007 zwar eine handschriftliche Liste mit Angabe eines Datums, einer Dauer und von Einnahmen, nicht aber die dazugehörigen Grundaufzeichnungen vorgelegt. Es wurden weder die Namen der Mieter noch exakte Angaben über die Belegung der Wohnungen bekannt gegeben. Meldungen nach dem Meldegesetz wurden nicht vorgenommen. Auch die Zeiten der Eigennutzung wurden nicht aufgezeichnet.

Aus diesem Grunde war die tatsächliche Nutzung des Ferienhauses zu schätzen:

2.1.1 Vermietung

Bisher wurden 10%-ige Vermietungsumsätze für 69 Nächte erklärt. Trotz Aufforderung wurden dazu keine Details bekannt gegeben (Gästebblattsammlung, Buchungslisten, Werbung, Preislisten, Angaben zu den verlangten Mieten etc.), die eine Überprüfung der Angaben ermöglichen würden. Es ist keinesfalls auszuschließen und nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats zu vermuten, dass Umsätze unerklärt blieben.

Zur Abdeckung dieser Unsicherheit war ein Sicherheitszuschlag von ca. 10% (7 Tage bzw. Einnahmen von brutto EUR 400 = netto EUR 363,63) zu verhängen. Der mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernde Umsatz 2007 ergibt sich damit wie folgt:

	Nächte	Betrag
Einnahmen 10% brutto erklärt	69	3.950,00
Sicherheitszuschlag	7	400,00
Einnahmen 10% brutto laut Berufungsentscheidung	76	4.350,00
davon bezahlt 2007 brutto		4.350,00
Umsatz 10% netto		3.954,55

Für die Zeit ab Gültigkeit des Betreibervertrages gibt es keine Unsicherheit, weshalb auf die Verhängung eines Sicherheitszuschlags verzichtet werden kann. Entgegen der Behauptung in der Berufung ist den Abrechnungen auch keine Eigennutzung im Jahr 2007 zu entnehmen. Da 2007 keine Mieten zugeflossen sind und diese vom Betreiber erst 2008 überwiesen wurden, hat die Versteuerung eines 20%-igen Umsatzes aus diesem Titel zu unterbleiben.

2.1.2 Eigennutzung

Die Eigennutzung wurde bisher nur sehr vage mit 2 Wochen angegeben. Es ist keineswegs ausgeschlossen, sondern naheliegend, dass das Ferienhaus gerade am Anfang seiner Nutzbarkeit von den Eigentümern bzw. deren Familien und Freunden verstärkt ohne Mietzahlung bewohnt wurde. Diese **rein private Nutzung** wird vom Unabhängigen Finanzsenat mangels konkreter Aufzeichnungen pauschal mit 3 Wochen (21 Tagen) geschätzt (2 Wochen zum Schifahren und 1 Woche in der restlichen Zeit).

2.2 Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Privatnutzung

Die Rechtsgrundlagen für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Privatnutzung eines Ferienhauses wurden vom Unabhängigen Finanzsenat bereits in seiner Entscheidung UFS 10.8.2009, RV/0353-S/08 dargestellt.

Adaptiert für das Jahr 2007 gilt danach die folgende Rechtslage:

2.2.1 Nationales Recht

2.2.1.1 Rechtslage bis 30. April 2004

Wie vom Unabhängigen Finanzsenat bereits im August 2009 ausführlich dargestellt, war die Eigennutzung eines überwiegend selbst als Ferienhaus bewirtschafteten Gebäudes bis 31. Dezember 2003 umsatzsteuerpflichtig und mit 10% zu versteuern (UFS 10.8.2009, RV/0353-S/08). Ab 2004 ([BGBl. I Nr. 134/2003](#)) wurde die „private“ Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt ([§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#)). Im Gegenzug entfiel der begünstigte Steuersatz [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. e UStG 1994](#) ersatzlos. Dies wurde auszugsweise wie folgt begründet [AB 325 d.B. (XXII. GP)]:

Der Eigenverbrauchstatbestand wird an die Bestimmungen des Artikels 5 Abs. 6 und Artikel 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie (6. EG-Richtlinie) angepasst. ...

Der EuGH hat im Urteil C-269/00, Seeling, entschieden, dass eine "fiktive Vermietung" an sich selbst nicht möglich ist und die Steuerbefreiungen der Richtlinie, da es sich um Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz handelt, eng auszulegen sind. Da die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird, bleibt es in diesem Fall bei den Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen.

Von Jänner bis April 2004 war die Privatnutzung deshalb nach dem klaren Gesetzeswortlaut mit dem Normalsteuersatz als fiktive sonstige Leistung zu versteuern (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, a.a.O., § 10 Abs. 2 Z 4 Tz 60/3) und damit zusammenhängende Vorsteuerbeträge abzugsfähig. Voraussetzung dafür war allerdings gem. [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) wie schon bis dahin bei der Eigenverbrauchsbesteuerung, dass der verwendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hatte.

2.2.1.2 Vorsteuerabzug

Wie schon erwähnt existierte damit bis 30. April 2004 keine spezielle Vorsteuerausschlussbestimmung für die Privatnutzung eines Ferienhauses.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war allerdings auf gemischt unternehmerisch und privat genutzte Gebäude die allgemeine und schon im Regime des UStG 1972 existierende Vorsteuerausschlussbestimmung des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#)

iVm [§ 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988](#) anzuwenden. Demzufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile überwiegend Wohnzwecken (des Unternehmers) gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst. Für Zwecke der Aufteilung eines Gebäudes ist dabei deshalb jeder einzelne Raum nach dem Überwiegen der unternehmerischen oder privaten Nutzung als unternehmerischer oder als privater Raum einzustufen. Überwiegt die unternehmerische Nutzung eines Raumes, ist die auf ihn entfallende Vorsteuer nach dieser allgemeinen Bestimmung nicht vom Abzug ausgeschlossen (VwGH 28.5.2009). Im konkreten Fall steht es außer Zweifel, dass alle Räume des Ferienhauses überwiegend der steuerpflichtigen Vermietung dienen sollten und auch dienten. Somit stand nach dieser Gesetzesstelle ein Vorsteuerabzug zu.

2.2.1.3 Eigennutzung ab 1. Mai 2004

Kurz darauf wurde das Umsatzsteuergesetz mit Wirksamkeit ab 1. Mai 2004 neuerlich geändert ([BGBl. I Nr. 27/2004](#)) und dem § 3a Abs. 1a folgender Satz angefügt: "*Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes*". Gleichzeitig wurde in [§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994](#) normiert, dass die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) genannten Zwecke steht, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind und sich für solche Grundstücke der Berichtigungszeitraum von 10 auf 20 Jahre verlängert ([§ 12 Abs. 12a UStG 1994](#)).

Begründet wurde das wie folgt [AB 496 d.B. (XXII. GP)]:

Nach der bis 31.12.2003 in Österreich geltenden Rechtslage war die Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für private Zwecke (Wohnung) bzw. für sonstige nichtunternehmerische Zwecke (z.B. hoheitliche Nutzung eines gemischt genutzten Amtsgebäudes) zwingend "unecht" von der Umsatzsteuer befreit. Daraus ergab sich, dass der Unternehmer für den privat genutzten Gebäudeteil keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte.

*Nach dem Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, Rs [C-269/00](#), "Seeling", stellt die Verwendung **eines Teils** eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für den privaten (nichtunternehmerischen) Bedarf des Unternehmers einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch dar (die für die Vermietung geltende Steuerbefreiung kann hier nicht zur Anwendung kommen), mit der Konsequenz, dass der Unternehmer für den privat genutzten Gebäudeteil von vornherein zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.*

Das führt einerseits zu einer krassen Ungleichbehandlung gegenüber Personen, die keine Möglichkeit haben, ihr Grundstück (z.B. Einfamilienhaus) geringfügig unternehmerisch zu nutzen (und daher keine Möglichkeit des Vorsteuerabzuges für das Gebäude zu erhalten), andererseits würde die konsequente Anwendung des Seeling-Urteils zu erheblichen Steuerausfällen führen.

Es wird daher von der im Artikel 6 Abs. 2 zweiter Satz der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, wonach die Mitgliedstaaten Abweichungen vom Eigenverbrauch vorsehen können, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Von dieser Bestimmung wird insofern Gebrauch gemacht, als die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für private Zwecke nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen wird. Dementsprechend wird im [§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994](#) der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Auch dies entspricht der 6. EG-Richtlinie, wonach ein Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie grundsätzlich nur im Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen zusteht.

Im vorliegenden Fall führt die Abweichung nicht nur nicht zu Wettbewerbsverzerrungen, sondern es werden durch die Neuregelung erst gleiche Wettbewerbsbedingungen geschaffen.

Die Literatur vertritt zum Teil die Meinung, es gäbe aufgrund der Gesetzesänderung ab 1. Mai 2004 keinen steuerbaren Eigenverbrauch hinsichtlich der Beherbergung mehr (Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 10 Abs. 2 Z 4 Tz 60/3), zum Teil wird die Neuregelung aber auch mit einer unechten Steuerbefreiung gleichgesetzt (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 3 Tz 303 mwN).

2.2.2 Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

2.2.2.1 Besteuerung der Eigennutzung und Ausnahmen

[Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem](#) (kurz MwStSystRL) normiert die Gleichstellung der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes mit einer Dienstleistung gegen Entgelt. Voraussetzung ist auch hier, dass der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Absatz 2 dieser Bestimmung stellt den Mitgliedsstaaten Abweichungen von dieser Regel frei, sofern sie nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Der **EuGH** äußerte sich im Urteil EuGH 14.7.2005, Rs [C-434/03 P.Charles, T.S. Charles-Tijmens](#) zu einem ähnlich gelagerten Fall, bei dem ein **Ferienbungalow zu 87,5% seiner Nutzungszeit vermietet und zu 12,5% für den privaten Bedarf** genutzt wurde. Er stellte mit dem Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung klar, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, die Wahl hat, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Behandlung als Gegenstand des Unternehmens, so ist die beim Erwerb geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar.

Die anschließende Verwendung des Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen ist einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt und stellt einen besteuerten Umsatz dar, der auf der Grundlage des Betrages der Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistung besteuert wird

Ausnahmen von der Harmonisierung sind genau zu umschreiben. **Insbesondere zu dem Zweck die Verwaltungsverfahren zu vereinfachen** können die Mitgliedsstaaten davon absehen, bestimmte Leistungen oder Verwendungen Dienstleistungen gegen Entgelt gleichzustellen. Das darf jedoch nicht dazu führen, dass den Steuerpflichtigen verboten wird, die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer vollständig und sofort abzuziehen. Das widerspräche der MwStRL.

Auch ein allgemeiner Verzicht auf die Besteuerung der Verwendung eines Teils eines Investitionsguts für den privaten Bedarf eines Steuerpflichtigen entspräche nicht der genannten Vorschrift, wenn dieser die beim Erwerb des betreffenden Gegenstands geschuldete Vorsteuer vollständig hat abziehen können, da dies unvermeidlich zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde (Randnr. 23 ff).

Daher ist ein Steuerpflichtiger einerseits berechtigt, sich dafür zu entscheiden, ein Investitionsgut, das er zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für diesem fremde Zwecke verwendet, insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und gegebenenfalls zum vollständigen und sofortigen Abzug der beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldeten Mehrwertsteuer befugt und hat andererseits grundsätzlich die diesem Recht korrespondierende Verpflichtung, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für die Verwendung des genannten Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke zu zahlen (Randnr. 30).

Wenngleich noch nicht endgültig geklärt (vgl. Literaturangaben in *Ruppe*, UStG³, § 3 Tz 303) spricht diese Rechtsprechung bei der hier zu beurteilenden Privatnutzung eines Ferienhauses von bloß 18,75% (zum Nutzungsausmaß siehe unten) gegen die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit der Regelungstechnik des UStG 1994 ab 1. April 2004.

Dies vor allem deshalb, da der EuGH schon im Mai 2003 ausgesprochen hat, dass die gänzliche Zuordnung eines später teilweise privat verwendeten Gebäudes die Berechtigung zum Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge mit sich bringt. Dementsprechend ist der Unternehmer aber verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen. Der Verhinderung des vollständigen Vorsteuerabzuges über eine (unechte) Steuerbefreiung erteilte das europäische Höchstgericht damit eine Abfuhr. Nichts anderes wäre aber die Ausnahme der Eigennutzung des Ferienhauses von der Besteuerung im Sinne des Artikel 26

MwStSystRL unter Verbot eines Vorsteuerabzuges (EuGH 8.5.2003, Rs [C-269/00](#) *Wolfgang Seeling*, Randnr. 43 ff).

Eine Verwaltungsvereinfachung kann der Unabhängige Finanzsenat in der ab 1. Mai 2004 in Österreich gültigen Regel schon deshalb nicht erkennen, da die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Besteuerung der Eigennutzung (anteilige Kosten) durch einen 20-jährigen Berichtigungszeitraum ersetzt wurde, in dem die anteilige Vorsteuerberichtigung errechnet werden muss, was mindestens gleich aufwendig ist.

Die derzeit zu den Zahlen 2009/15/0217 und 2009/15/20222 beim VwGH anhängigen Verfahren bezüglich der Berufungsentscheidung UFS 5.11.2009, RV/1014-L/09 sind mit diesem Fall nicht vergleichbar, weil das dortige Grundstück dort unstrittig zu 93,77% privat und nur zu 6,23% unternehmerisch genutzt wurde und dabei vor allem die 10%-Grenze umstritten ist.

Die vom Finanzamt vorgelegte Anfragebeantwortung der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer, vom 19. April 2010 stellt ausschließlich die ab 1. Mai 2004 wirksame Rechtslage dar und enthält – außer dem Hinweis auf die ab 1. Jänner 2011 wirksame Bestimmung des **Artikel 168a MwStSystRL** keine weiteren Argumente. Mit dieser gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe sollte der Grundsatz, dass das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich nur insoweit entsteht, als der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet, nicht nur klarer gefasst, sondern auch **verschärft** werden, damit Steuerpflichtige in Fällen, in denen ihrer unternehmerischen Tätigkeit zugeordnete Grundstücke nicht ausschließlich für die Zwecke dieser Tätigkeit Verwendung finden, gleich behandelt werden (Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der [Richtlinie 2006/112/EG](#) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Begründung Absatz 9 f).

Wäre diese Regel schon vorher gemeinschaftsrechtlich vorgesehen gewesen, wäre eine Verschärfung wohl entbehrlich gewesen. Daran mag auch nichts zu ändern, dass das Vertragsverletzungsverfahren 2005/4327, das auch die steuerliche Vertreterin in der Berufung erwähnt, zwischenzeitig eingestellt wurde. Wie von Aigner (*Gernot Aigner*, SWK 18/2010, S 623) richtig aufgezeigt, sind daraus keine verbindlichen Auslegungsregeln ableitbar.

2.2.2.2 Beibehaltungsrecht ab 1.5.2004 - Standstill Klausel

Da die Regelung der Eigennutzung von Grundstücken im Ergebnis einer unechten Befreiung unter Versagung des Vorsteuerabzuges nahe kommt, könnte sie durch das Beibehaltungsrecht des Artikel 176 Unterabsatz 2 MwStSystRL gedeckt sein. Dass wäre dann der Fall, wenn der Vorsteuerausschluss schon beim Beitritt Österreichs existiert hätte.

Zulässig wäre in diesem Fall, die bestehenden Ausschlusstatbestände nach dem Beitritt zur Gemeinschaft zu ändern, indem die Vorsteuerauschlusstatbestände eingeschränkt werden und dadurch dem Ziel der MwStSystRL näher kommen (EuGH 14.6.2001, Rs [C-345/99 Kommission/Frankreich](#), Randnr. 22). Unzulässig ist aber eine nationale Regelung, wenn sie die bestehenden Ausschlusstatbestände nach dem Beitritt erweitert und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt. Dies gilt für jede Änderung nach dem Beitritt, die die **unmittelbar vor dieser Änderung geltenden Ausschlusstatbestände** erweitert (EuGH 14.6.2001, Rs [C-40/00 Kommission/Frankreich](#), Randnr. 17).

Geht also ein Mitgliedsstaat einmal von einem Vorsteuerauschluss ab, ist dessen Wiedereinführung nicht vom Beibehaltungsrecht gedeckt. Insofern eine Erweiterung des Vorsteuerauschlusses deshalb ausschließlich auf der Neustrukturierung der Eigennutzung im UStG 1994 ab 1. Mai 2004 basiert, widerspricht dieser dem Gemeinschaftsrecht.

Wie oben bereits dargestellt existierte für die Eigennutzung eines überwiegend unternehmerisch genutzten Ferienhauses von Jänner bis April 2004 keine spezielle Vorsteuerauschlussbestimmung. Aufgrund des Überwiegens der unternehmerischen Nutzung jedes einzelnen Raumes des Hauses scheidet aber auch ein Vorsteuerauschluss auf Basis des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) aus (vgl. dazu auch UFS 19.4.2010, RV/0353-S/08). Erst durch die Änderung der nationalen Vorschriften ab 1. Mai 2004 ([BGBl. I Nr. 27/2004](#)) ergibt sich damit ein – wie oben dargestellt nicht im Gemeinschaftsrecht gedeckter – Vorsteuerauschluss.

2.2.2.3 Steuerpflicht und Steuersatz der Eigennutzung

Artikel 135 Absatz 1 Buchstabe I MwStSystRL sieht eine Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vor. Davon ist die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken ausgenommen (Absatz 2 Buchstabe a leg cit.). Das Gemeinschaftsrecht geht also davon aus, dass die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ein Unterfall der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist.

Die Mitgliedstaaten können neben dem Normalsteuersatz einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar (Artikel 98 Absatz 2 MwStSystRL). Der erwähnte Anhang beinhaltet unter Punkt 12 die folgende Umschreibung:

Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen.

Er spricht zwar von Beherbergung in Hotels und nicht von der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe, für die entscheidende Behörde ist allerdings kein Unterschied zwischen diesen beiden Begriffen erkennbar. Beiden Begriffen ist derselbe Inhalt beizumessen und gemeinschaftsrechtlich stellt die Beherbergung in Hotels einen Unterfall der Vermietung und Verpachtung dar. Dafür sprechen auch die Aussagen im Urteil EuGH 12.2.1998, Rs [C-346/95](#), *Elisabeth Blasi*. Darin kam das europäische Höchstgericht zum Schluss, dass der den Mitgliedsstaaten eingeräumte Gestaltungsspielraum bei der Unterscheidung der steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe in der Form ausgefüllt werden kann, dass die Dauer der Beherbergung als Kriterium herangezogen wird. Hier setzt also auch der EuGH die Gewährung von Unterkunft mit der Beherbergung gleich (Nummer 21 ff).

Mit Urteil vom Mai 2003 sprach der EuGH aus, dass die Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen nicht als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne der oben zitierten Vorschriften behandelt werden kann (EuGH 8.5.2003, Rs [C-269/00](#) *Wolfgang Seeling*). Das Höchstgericht schloss daraus, dass die Eigennutzung mangels gemeinschaftsrechtlich zulässiger Befreiung der Steuerpflicht unterliegt und die damit zusammenhängenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Legt man diese beiden Urteile auf den konkreten Fall um, muss auch die Eigennutzung der Ferienwohnung durch die Vermietungsgemeinschaft steuerpflichtig zu behandeln sein. Mangels entsprechender Ausnahmebestimmung hat die Besteuerung - rein gemeinschaftsrechtlich - mit dem Normalsteuersatz zu erfolgen.

2.2.3 Gemeinschaftsrecht und nationales Recht

Gemeinschaftsrechtliche Richtlinien, die innerstaatlich umzusetzen sind, gelten für den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht unmittelbar. Sie sind jedoch in zweierlei Hinsicht zu berücksichtigen (vgl. *Ruppe*, UStG³, Einf Tz 22 ff m.w.N.; *Klenk* in *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuer, vor § 1 Rz 13 ff; *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2009, 189):

- Die nationalen Normen sind richtlinienkonform auszulegen.
- Die Richtlinien können aber auch vor den nationalen Gerichten (und als solches gilt der Unabhängige Finanzsenat nach dem Urteil EuGH 24.6.2004, Rs [C-278/02](#) *Handlbauer*) in zweckdienlicher Weise geltend gemacht werden. Der Anwendungsvorrang der Richtlinie setzt dabei voraus,
 - dass die Richtlinienbestimmungen hinreichend klar und genau und nicht an Bedingungen

geknüpft sind,

- dass sie für den Steuerpflichtigen günstiger sind als die entsprechende Vorschrift im UStG
- und dass sich der Steuerpflichtige auf sie beruft.

In diesem Fall kommt es zur unmittelbaren Anwendung, ansonsten geht die nationale Norm der Richtlinienbestimmung vor.

Im konkreten Fall beantragte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 15. Jänner 2010 die „direkte Anwendung des EU-Rechtes unter Beachtung der [6. Mehrwertsteuer-Richtlinie](#)“ und verwies auf das Vertragsverletzungsverfahren 2005/4327. Die Eigennutzung möge im Verhältnis selbst genutzte Tage zu 365 Tagen berechnet werden. Daraus ergebe sich für 2007 eine Eigennutzung von 0,5% (in diesem Falle würden die Leerstehungszeiten zur Gänze der Vermietung zugerechnet – siehe unten).

2.2.4 Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes ist die Eigennutzung des Ferienhauses im konkreten Fall als steuerpflichtige sonstige Leistung zu behandeln. Die mit der Eigennutzung zusammenhängenden Vorsteuern sind zur Gänze abzugsfähig.

Als Bemessungsgrundlagen für die mit dem Normalsteuersatz zu versteuernde Eigennutzung sind die anteiligen Kosten heranzuziehen ([§ 4 Abs. 8 UStG 1994](#)). Strittig ist dabei die Berücksichtigung der Leerstehungszeiten. Die Berufungswerber setzten die Zeit der Eigennutzung zur gesamten restlichen Zeit des Jahres 2007 ins Verhältnis (vgl. Berufung), während das Finanzamt davon ausging, dass das Verhältnis zwischen den Zeiten der Vermietung und den Zeiten der Eigennutzung unter Außerachtlassung der Leerstehungszeiten heranzuziehen sei.

2.2.4.1 Leerstehzeiten

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu zum EStG ausgesprochen, dass die auf die Zeit der Eigennutzung entfallenden Beträge von Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen sind. Nicht ausgeschlossen sind nach diesem Erkenntnis aber die dem Zeitraum, in dem die Wohnung leer steht, zuzurechnenden Unkosten (VwGH 4.11.1980, [3235/79](#)). Die deutsche Rechtsprechung differenziert bei der Beurteilung dieses Problems ähnlich, wie das österreichische Höchstgericht (vgl. auch *Kulosa* in *Hermann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 21 Anm. 72 und *Heuermann* in *Blümich*, EStG, § 21 Anm. 177):

- Ist die Zeit der Selbstnutzung durch den Steuerpflichtigen zeitlich eingeschränkt, wie es etwa bei der Vermietung einer Ferienwohnung durch Dritte geschehen kann, ist die für die Eigennutzung vorbehaltene Zeit der Selbstnutzung, die übrige Zeit inklusive der Leerstellungszeiten der Vermietung zuzurechnen.
- Ist eine Selbstnutzung jederzeit möglich, sind die Leerstandszeiten im Wege der Schätzung aufzuteilen.

Lässt sich das Ausmaß der Selbstnutzung nicht klären, ist im Wege einer typisierenden Schätzung davon auszugehen, dass die Leerstandszeiten der Ferienwohnung (einschließlich der vom Umfang her nicht feststellbaren Zeit der Selbstnutzung) zu gleichen Teilen durch das Vorhalten der Selbstnutzung und das Bereithalten zur Vermietung entstanden und damit die hierauf entfallenden Aufwendungen zu je 50% der Selbstnutzung und der Vermietung zuzuordnen sind.

Der BFH traf diese Differenzierung in dem Bewusstsein, dass sich durch das saisonabhängige Vermieten im Regelfall ergibt, dass die Ferienwohnung gewisse Zeiten innerhalb des Jahres leer steht. Dennoch sind seiner Ansicht nach in dieser kürzeren Vermietungszeit - bei passabler Auslastung der Ferienwohnung - im Allgemeinen höhere Einnahmen zu erzielen, als bei einer ganzjährigen Dauervermietung. Nach Ansicht des BFH sind die Leerstandszeiten einer Ferienwohnung - für sich betrachtet - nicht notwendigerweise die Folge einer beabsichtigten Selbstbenutzung, sondern können auch durch eine beabsichtigte Vermietung verursacht sein. Dies rechtfertigt es, sie nicht von vornherein allein der Selbstnutzung zuzurechnen, sondern entsprechend dem zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufzuteilen (BFH 6.11.2001, IX R 97/00, BStBl. 2002 II S. 726 zur Einkommensteuer).

Doralt folgt dieser Auffassung zwar prinzipiell, kritisiert sie jedoch insofern als nicht überzeugend, als seiner Meinung nach die Leerstellungszeiten bei einer Ferienwohnung generell als neutrale Zeiten zu behandeln sind (*Doralt*, Kommentar zum EStG⁹, § 28 TZ 102). Der UFS hält diese Einschränkung zwar für stichhaltig (vgl. UFS 10.8.2009, RV/0353-S/08), im hier zu beurteilenden Fall aber nicht für relevant.

Zum einen wurde der Betreibervertrag erst ab Mitte Dezember 2007 wirksam und zum anderen schließt er – im Falle der Leerstehung - eine Eigennutzung über die mit dem begünstigten „Aufwandsersatz“ von 10% belasteten 14 Tage hinaus nicht generell aus. Faktisch war das Ferienhaus jederzeit durch die Eigentümer benutzbar, wobei sie jedoch einen Aufwandsersatz von 25% für den Betreiber einzukalkulieren hatten. Die Leerstellungszeiten waren deshalb – zumindest für 2007 - als neutrale Zeiten zu behandeln.

2.2.4.2 Bemessungsgrundlagen

Die umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen ermitteln sich deshalb wie folgt:

Die Eigennutzung betrug im Verhältnis zu den vermieteten Zeiten unter Außerachtlassung der Leerstellungszeiten 18,75%.

	Nächte	%
Vermietung 10% lt. Punkt 2.1.1	76,00	67,86%
Vermietung 20% lt. Abrechnung	15,00	13,39%
Eigennutzung lt. Punkt	21,00	18,75%
Nächtigungen gesamt	112,00	100,00%

Die 2007 vereinnahmten und mit **10%** zu versteuernden Umsätze sind Punkt 2.1.1 zu entnehmen und betragen **EUR 3.954,55**.

Mit **20%** zu versteuernde Einnahmen aus der Vermietung wurden 2007 nicht vereinnahmt. Der mit 20% zu versteuernde Umsatz 2007 betrug damit **EUR 1.166,25** und ergibt sich aus den auf die Eigennutzung entfallenden Kosten (mit vollem Vorsteuerabzug).

AfA	4.571,74
Instandhaltung	200,59
BK	824,33
Gas	623,32
Werbungskosten mit Vorsteuerabzug	6.219,98
davon Eigennutzung in %	18,75%
= Bemessungsgrundlage 20%	1.166,25
<i>(das sind pro Woche</i>	<i>388,75)</i>
	Betrag
Familienname_F	154,03
Familienname_K	496,80
YYY* anteilig 2007	331,24
Vermietung 20% brutto laut Abrechnung (ohne Wäsche+Reinigung)	982,07
davon erst 2008 vereinnahmt	-982,07
Einnahmen 20% brutto laut Berufungsentscheidung	0,00
damit Umsatz 20% netto aus Vermietung	0,00
Umsatz 20% aus Eigennutzung	1.166,25
Umsatz 20% netto	1.166,25

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 8. August 2011