

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Ingrid Enengel, Mag. Hans Pucker und Werner Stornig in der Beschwerdesache Bf., bestehend aus den Beteiligten Beteiligten vertreten durch Schöberl Steuerberatungs GmbH, Murtalstraße 488, 5882 St. Michael im Lungau, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 13.7.2011, betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2009 sowie gegen den Bescheid vom 15.7.2011 betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. in der Sitzung am 10.12.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

A. Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2005 bis 2009:

Die "Berufung" gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 wird mangels Vorliegen einer Eingabe nicht behandelt. Das diesbezügliche Verfahren wird eingestellt.

B. Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2009:

Der Beschwerde betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2009 wird Folge gegeben. Gleichzeitig wird der Bescheid abgeändert.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2005 bis 2009 werden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig einheitlich und gesondert festgestellt.

Die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte sowie der auf die Beteiligten 1 und die Beteiligte 2 jeweils entfallende Anteile betragen:

Jahr	Bf.	Beteiligter 1	Beteiligte 2
2005	- 2.471,36	- 1.235,68	- 1.235,68
2006	- 6.758,55	- 3.379,28	- 3.379,27
2007	- 3.156,25	- 1.578,13	- 1.578,12

2008	- 6.910,95	- 3.455,48	- 3.455,47
2009	1.141,36	570,68	570,68

C. Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr.:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf., eine aus dem Beteiligten 1 sowie der Beteiligten 2 bestehende Personengesellschaft, erwarben mit **Kaufvertrag vom 30.11.2005 von der Y-GmbH in X. ein Appartement in einer Ferienanlage**, diese bestehend aus 22 Häusern mit insgesamt 58 Appartements, 10 Chalets und einem Zentralgebäude, letzteres bestehend aus 14 Appartements, Rezeption, Sanitäranlagen und einer Tiefgarage mit mindestens 100 Stellplätzen.

Sie schlossen am 1.12.2005 mit der Bank einen **Abstattungskredit über € 145.000,00** ab, abzahlbar in 80 vierteljährlichen Pauschalraten à € 2.725,89. Die Gesamtbelastung laut BWG war mit € 217.111,44 ausgewiesen. Bei Konditionsänderung war eine Laufzeitänderung vereinbart.

Weiters vereinbarten die Bf. mit der Betreiber-GmbH einen Pacht- und Verwaltungsvertrag und die Betreiber-GmbH mit der NG-GmbH bzw. der NG-Holding den Betriebsmanagementvertrag.

Im Sommer 2006 gaben die Bf. folgende **Prognoserechnung I** bekannt:

	2005	2006	2007
Einnahmen	-	6.133,95	6.317,96
AfA	-	4.715,12	4.715,12
Steuer-beratung	2.357,56	350,00	360,50
Zinsen,	113,80	6.263,76	5.637,38

Spesen			
Ausgaben	2.471,36	11.328,88	10.713,00
Verl/ Gewinn	- 2.471,36	- 5.194,93	- 4.395,04

	2008	2009	2010
Einnahmen	6.507,50	6.702,73	6.903,81
AfA	4.715,12	4.715,12	4.715,12
Steuer- beratung	371,32	382,45	393,93
Zinsen, Spesen	5.011,01	4.384,63	3.758,25
Ausgaben	10.097,45	9.482,20	8.867,30
Verl/Gewinn	- 3.589,95	- 2.779,47	- 1.963,49

	2011	2012	2013
Einnahmen	7.110,92	7.324,25	7.543,98
AfA	4.715,12	4.715,12	4.715,12
Steuer- beratung	405,75	417,92	430,46
Zinsen, Spesen	3.131,88	2.505,50	1.879,13
Ausgaben	8.252,75	7.638,54	7.024,71
Verl/Gewinn	- 1.141,83	- 314,29	519,27

	2014	2015	2016
Einnahmen	7.770,30	8.003,41	8.243,51
AfA	4.715,12	4.715,12	4.715,12
Steuer- beratung	443,37	456,67	470,37
Zinsen, Spesen	1.252,75	626,38	

Ausgaben	6.411,24	5.798,17	5.185,49
Verl/Gewinn	1.359,06	2.205,24	3.058,02

	2017	2018	2019
Einnahmen	8.490,81	8.745,54	9.007,91
AfA	4.715,12	4.715,12	4.715,12
Steuer- beratung	484,48	499,02	513,99
Zinsen, Spesen			
Ausgaben	5.199,60	5.214,14	5.229,11
Verl/Gewinn	3.291,21	3.531,40	3.778,80

	2020	2021	2022
Einnahmen	9.278,14	9.556,49	9.843,18
AfA	4.715,12	4.715,12	4.715,12
Steuer- beratung	529,41	545,29	561,65
Zinsen, Spesen			
Ausgaben	5.244,53	5.260,41	5.276,77
Verl/Gewinn	4.033,61	4.296,08	4.566,41

	2023	2024	2025	Summe PI
Einnahmen	10.138,48	10.442,62	10.755,91	164.821,40
AfA	4.715,12	4.715,12	4.715,12	94.302,40
Steuer- beratung	578,50	595,85	613,73	11.762,22
Zinsen, Spesen				34.564,47
Ausgaben	5.293,62	5.310,97	5.328,85	140.629,09

Verl/Gewinn	4.844,86	5.131,65	5.427,06	24.192,31
-------------	----------	----------	----------	------------------

In den **Steuererklärungen 2005 bis 2009** wiesen die Bf. folgende Ergebnisse aus:

	2005	2006	2007
Entgelte LuL	-	5.237,06	3.853,72
Eigenverbrauch		344,92	87,30
Uisz 20%		5.581,98	3.941,02
Vorsteuern	47.550,00	130,00	1.376,76
Einkünfte aus VuV	- 2.471,36	- 6.758,55	- 3.156,25

	2008	2009	Summe
Entgelte LuL	6.301,57	10.436,10	25.828,45
Eigenverbrauch	438,72	221,37	1.092,31
Uisz 20%	6.740,29	10.657,47	26.920,76
Vorsteuern	72,00	74,00	49.202,76
Einkünfte aus VuV	- 6.910,95	1.141,36	- 18.155,75

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens beim Finanzamt legten die Bf. die **Prognoserechnung II** vor:

	2005	2006	2007
Einn.	-	6.133,95	6.317,96
AfA	-	4.980,13	4.980,13
Steuerberatung	2.357,56	350,00	360,50
Zinsen, Spesen	113,80	7.562,38	4.133,59
Ausgaben	2.471,36	12.892,51	9.474,22
Verlust/ Gewinn	- 2.471,36	- 6.758,56	- 3.156,26
kum.	- 2.471,36	- 9.229,92	- 12.386,18

	2008	2009	2010
Einn.	6.740,00	10.657,47	6.900,00
AfA	4.980,13	4.980,13	4.980,13
Steuer- beratung	371,32	370,00	373,70
Zinsen, Spesen	8.299,52	4.165,42	3.957,15
Ausgaben	13.650,97	9.515,55	9.310,98
Verlust/ Gewinn	- 6.910,97	1.141,92	- 2.410,98
kum.	- 19.297,15	- 18.155,23	- 20.566,21

	2011	2012	2013
Einn.	7.038,00	7.178,76	7.322,34
AfA	4.980,13	4.980,13	4.980,13
Steuer- beratung	377,44	381,21	385,02
Zinsen, Spesen	3.759,29	3.571,33	3.392,76
Ausgaben	9.116,86	8.932,67	8.757,91
Verlust/ Gewinn	- 2.078,86	- 1.753,91	- 1.435,57
kum.	- 22.645,07	- 24.398,98	- 25.834,55

	2014	2015	2016
Einn.	7.468,78	7.618,16	7.770,52
AfA	4.980,13	4.980,13	3.268,33
Steuer- beratung	388,87	392,76	396,69
Zinsen, Spesen	3.223,12	3.061,97	2.755,77
Ausgaben	8.592,12	8.434,86	6.420,79

Verlust/ Gewinn	- 1.123,34	- 816,70	1.349,73
kum.	- 26.957,89	- 27.774,59	- 26.424,86

	2017	2018	2019
Einn.	7.925,93	8.084,45	8.246,14
AfA	3.268,33	3.268,33	3.268,33
Steuer- beratung	400,66	404,66	408,71
Zinsen, Spesen	2.480,19	2.232,17	2.008,96
Ausgaben	6.149,18	5.905,16	5.686,00
Verlust/ Gewinn	1.776,75	2.179,29	2.560,14
kum.	- 24.648,11	- 22.468,82	- 19.908,68

	2020	2021	2022
Einn.	8.411,06	8.579,28	8.750,87
AfA	3.268,33	3.268,33	3.268,33
Steuer- beratung	412,80	416,93	421,09
Zinsen, Spesen	1.808,06	1.627,25	1.464,53
Ausgaben	5.489,19	5.312,51	5.153,95
Verlust/ Gewinn	2.921,87	3.266,77	3.596,92
kum.	- 16.986,81	- 13.720,04	- 10.123,12

	2023	2024	2025	Summe
Einna.	8.925,89	9.104,40	9.286,49	158.460,45
AfA	3.268,33	3.268,33	3.268,33	82.484,60
Steuer-	425,31	429,56	433,86	10.258,65

beratung				
Zinsen, Spesen	1.318,08	1.186,27		62.121,61
Ausgaben	5.011,72	4.884,16	3.702,19	154.864,86
Verlust/ Gewinn	3.914,17	4.220,24	5.584,30	3.595,59
kum.	- 6.208,95	- 1.988,71	3.595,59	

Nach vorerst erklärungsgemäßer Veranlagung für die Jahre 2005 bis 2007 erließ das Finanzamt folgende, **mit 13.7.2011 datierte, jeweils endgültig erlassene Bescheide**, die alle den Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO enthielten.

Im **Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2007** heißt es wie folgt:

„Nach § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (BGBl. 33/1993 idF BGBl. II 358/1997; im Folgenden kurz "LVO") ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Vermietung der

a. Eigentumswohnung Top 1 und

b. Top 2 (Zentralhaus) ist unabhängig davon, ob diese über eine Managementgesellschaft vermietet wird oder nicht als so genannte „kleine“ Vermietung einzustufen.

Nach § 4 LVO liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Im Zweifel ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass innerhalb dieses absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliegt.

Die ursprünglich vorgelegte Prognoserechnung enthielt die Fremdfinanzierungskosten nur teilweise. In der von Ihrem steuerlichen Vertreter überarbeiteten Prognoserechnung, die einen Gesamtüberschuss aus der Vermietung innerhalb von 21 Jahren ergibt, wurden folgende Umstände nicht berücksichtigt:

- das Mietausfallswagnis*
- allfällige Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen*

Berücksichtigt man diese Umstände, ist ein Gesamtüberschuss innerhalb von 23 Jahren nicht erzielbar.

Eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO hat daher zu unterbleiben bzw. wird endgültig von keiner Einkunftsquelle ausgegangen (VwGH 26.1.2011, 2005/13/0126).

Auch umsatzsteuerlich ist eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als Liebhaberei einzustufen.

Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Dem Einwand, dass die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Urlaubsgäste nach EU-Recht zwingend steuerpflichtig sei, ist entgegen zu halten, dass der VwGH entschieden hat, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs. 5 Z 4 leg. cit. zum Ausdruck gebracht hat, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG der in der LVO 1993 konkretisierte Inhalt als (Umsatz-)Steuerbefreiung beizumessen und diese Bestimmung daher EU-rechtskonform ist (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Linde-Verlag, Wien 2007, S 315; VwGH 16.2.2006, 2004/14/ 0082).“

Im **Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre „ab 2008“** verwies es „auf die Begründung für die Jahre 2005 bis 2007“, ebenso im **Bescheid betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007** sowie im **Bescheid betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2008 und 2009**.

Laut Rückschein erfolgte die Zustellung - so der Vermerk mit der Schreibmaschine am Kuvert - der „Bescheide vom 13. 7.2011 (§ 200 (2), NF)“ an die Bf. am 18.7.2011.

Am **15.7. 2011** erließ das Finanzamt einen **Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. per 16.7.2011**.

Am **17.8.2011** erhoben die Bf. gegen folgende Bescheide **Berufung, nunmehr Beschwerde** genannt:

1. Nichtfeststellungsbescheid 2005 bis 2007 vom 13.7.2011
2. Nichtfeststellungsbescheid ab 2008 vom 13.7.2011
3. Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. vom 15.7.2011

Die Bf. beehrten die Aufhebung der Bescheide. Eine Begründung wollten sie nachreichen.

Die **Berufung(sergänzung) der Bf. vom 24.8.2011** enthielt Folgendes:

- Nachtrag: Berufung gegen die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007
- Nachtrag: Berufung gegen die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer ab 2008
- Anregung auf einheitliche Entscheidung aller österreichischen Rechtsmittel in Sachen Ferienpark und Liebhaberei

- Begründung zur Berufung vom 17.8.2011

Nach Ansicht der Bf. sei die Tätigkeit nicht unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO zu unterwerfen. Die österreichische Liebhabereibestimmung könne für die Vermietung von Ferienwohnungen nicht greifen, da hier das EU-Recht keinen Spielraum lasse. Die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Urlaubsgäste sei nach EU-Recht zwingend steuerpflichtig. Die Eigentümer der 82 Wohneinheiten seien gleichzeitig auch Gesellschafter der Betreiber-GmbH, der der Betrieb des Ferienparks obliege. Jeder Eigentümer einer Wohneinheit sei vertraglich verpflichtet, seine Wohneinheit der Betreiber-GmbH zum Betrieb des Ferienparks mit 450 Betten zur Verfügung zu stellen. Eine Eigennutzung sei lediglich in untergeordnetem Ausmaß gegen Kostenersatz möglich.

Nach außen trete die Betreiber-GmbH als touristische Einheit auf, siehe auch ihre Homepage. Eine gesonderte Verfügung über die Wohneinheit sei dem einzelnen Eigentümer vertraglich nicht möglich. Entsprechend der Vereinbarung zwischen der Wohneinheit und Managementgesellschaft seien die einzelnen Eigentümer vom Mietausfallswagnis nicht betroffen. Für die einzelnen Wohneinheitengrößen werde rechnerisch ein Poolergebnis ermittelt, das dann gleichteilig auf die Einheiten aufgeteilt werde. Damit entfalle jegliches Mietausfallswagnis. Sämtliche Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen habe die Betreiber-GmbH zu tragen.

Es handle sich bei dieser Eigentümer- und Finanzierungs konstruktion um eine der wenigen Möglichkeiten, ein neues Apartment-/Hotelprojekt zu errichten. Aufgrund der seit mehreren Jahren nicht klar erkennbaren internationalen wirtschaftlichen Entwicklung und der damit einhergehenden Kreditverknappung durch Bankinstitute, insbesondere bei touristischen Investitionen, beginne sich diese Form der Finanzierung eines Hotelgroßprojektes österreichweit immer mehr durchzusetzen, siehe den Artikel ua. in den Salzburger Nachrichten, Jänner 2011, Sparte Tourismus.

Die Ausrichtung des Ferienparks als einheitliches Hotelprojekt sei auch wesentliches Argument des Projektentwicklers, der seinerseits die international tätige Tourismusgruppe NG aus den Niederlanden als Vermarktungspartner und 82 Investoren in Wohneinheiten als Finanzierungspartner habe gewinnen können. Aus diesem Kontext könne keine Vermietung einer Eigentumswohnung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angenommen werden.

Eine Eigentumswohnung sei ein Wirtschaftsgut, das der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses diene und sich deshalb nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne. Die Aufenthaltsdauer der Touristen im Ferienpark sei - c charakteristisch für einen Tourismusbetrieb, aber nicht für die Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung - sehr kurz.

Die Ferienwohnung befinde sich in einem Fremdenverkehrsgebiet. Die Einheiten würden über eine Managementgesellschaft zu marktüblichen Konditionen an Urlaubsgäste vermietet, die sich dort nur für eine kurze Zeit aufhalten sollen (= kurzfristige Vermietung). Es würden Nebenleistungen erbracht, wie z.B. tägliche oder wöchentliche Reinigung,

Bereitstellung von Bettwäsche, TV, etc. Über das Parkmanagement finde eine laufende Betreuung der Gäste, verbunden mit der Obsorge hinsichtlich der vermieteten Räume, statt.

Zu den umsatzsteuerlichen Aspekten habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/ 0082 , zur EU-Konformität der österreichischen Regelung betreffend die kleine Vermietung im Sinne der LVO festgestellt, dass Österreich im Rahmen seines Beitritts zur EU sein UStG an das Gemeinschaftsrecht angepasst habe. Danach sei § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG iVm § 6 LVO bei Zutreffen des Liebhabereitbestandes nach § 1 Abs. 2 LVO als eine „unechte Steuerbefreiung“ zu sehen, mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung/Herstellung der Ferienwohnung verwehrt werde, weil eine solche Vermietungstätigkeit unter Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I) der 6. EG-RL (Steuerbefreiung von Umsätzen aus der Vermietung von Grundstücken mit gleichzeitigem Ausschluss des Vorsteuerabzugs) falle. Als zwar umsatzsteuerlicher Unternehmer könnte sich der Vermieter die Vorsteuer nicht rückerstatten lassen. Eine Optionsmöglichkeit für eine Liebhabereibetätigung sei nicht vorgesehen.

Die MwSt-RL bestimme in 135 Abs. 2 lit. a, dass folgende Umsätze ua. von der Befreiung nach Abs. 1 Buchstabe I ausgeschlossen seien:

"Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedsstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern und auf Grundstücken, die als Campi ngp lätze erschlossen sind..."

Die unter Artikel 135 Abs. 2 lit. a der MwStR zu subsumierenden Tätigkeiten können daher nicht von einer nationalen unechten Steuerbefreiungsbestimmung, wie z.B. jener der Liebhabereiregelung, betroffen sein, da hier die betreffende EU-Richtlinie keinen Platz für eine Steuerbefreiung und eine eventuell damit verbundene Optionsmöglichkeit lasse.

Es sei für den Zweck der Einordnung der Vermietung einer Ferienwohnung eine Abgrenzung zwischen einerseits der unecht steuerbefreiten „Vermietung für Wohnzwecke“ (vgl. VwGH 20.3.2002, 99/15/0141) und andererseits der „Gewährung von Unterkunft..." gemäß Art. 135 Abs. 2 lit. a der MwSt-RL - zwingend steuerpflichtige Beherbergung - vorzunehmen.

Erstes Abgrenzungskriterium sei die **Vermietungsdauer**. Nach dem Urteil des EuGH vom 12.2.1998, RSC 346/95, Blasi, könne Art. 13 Teil B lit. b Z. 1 der 6. EG-RL (77/388/ EWG) dahin so ausgelegt werden, dass die kurzfristige Beherbergung von Fremden als Gewährung von Unterkunft in Sektoren mit einer ähnlichen Zielsetzung wie das Hotelgewerbe zu besteuern sei. Die Dauer der Beherbergung stelle nämlich für die Mitgliedsstaaten, die insoweit über einen Gestaltungsspielraum verfügen, ein geeignetes Kriterium für die Unterscheidung dar. Die kurzfristige Vermietung sei Beherbergung und würde kraft Definition bei einer Dauer von weniger als sechs Monaten vorliegen. Dies sei ein vernünftiges Mittel, dass die Umsätze von Steuerpflichtigen, deren unternehmerische Tätigkeiten vom Prinzip her der eines Hotels/einer Fremdenpension

ähne, der Steuerpflicht unterliegen. Der Fall Blasi sei insoweit, als eine möblierte Wohnung kurzfristig an Fremde mit nur geringfügigen Nebenleistungen (Reinigung der Bettwäsche und der Sanitärbereiche) vermietet werde, mit der kurzfristigen Vermietung einer Ferienwohnung an Urlaubsgäste vergleichbar.

Entsprechend dem Urteil in der Rechtssache Blasi seien die Begriffe des Art. 13 der 6. EG:RL - jetzt Art. 135 Abs. 1 MwSt-RL - eng auszulegen. Es soll sichergestellt sein, *"dass die vorübergehende Beherbergung, die der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ähnlich sei und potenziell mit dieser konkurriere, der Steuer unterliege"*.

Auch die Entscheidungen des UFS vom 14.8.2007, RV/0313-I/05, und vom 10.8.2009, RV/334-S/08, würden auf diese EuGH-Urteile Bezug nehmen. Rattinger verweise in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994, 162, ebenfalls darauf hin, dass ein Wohnungsobjekt, das nur vorübergehend der Beherbergung von Personen diene, keinen Wohnzwecken diene. Weiters stelle auch der Hoge Raad der Nederlanden fest, dass eine Vermietung eines Bungalows an Personen, die sich dort nur kurz aufhalten, nicht unter die Befreiungsbestimmung des Art. 13 Teil B Buchstabe b Nr. 1 der 6. EG:RL falle, sondern zwingend steuerpflichtig zu behandeln sei (vgl. EuGH vom 14.7.2005, RSC 434/03 Charls & Charls Tijmens, Rn. 8).

Bezüglich des zweiten Abgrenzungskriteriums, dem **Vorhandensein von Nebenleistungen** im Sinne der MwStR, sei zu fragen, ob mit den zur Verfügung gestellten Räumen Nebenleistungen, z.B. wöchentliche, bei Wunsch auch tägliche Reinigung, Bereitstellung von Bettwäsche, TV, etc., erbracht würden. Es müsse ein Verhalten des Vermieters der Räume erkennbar sein, das - wenn auch in beschränkter Form - eine laufende Obsorge hinsichtlich der Vermietung der Räume im Sinne einer daraus resultierenden Betreuung des Gastes verrate (VwGH vom 15.9.2002, 91/04/0041). In diesem Erkenntnis sei es um die Vermietung einer Wohnung mit zwei Wohnräumen, einem WC, einer Kochnische, einer Dusche und sechs Zimmern (Anm.: vergleichbar einer Ferienwohnung) gegangen. Es habe mit den Mietern keine Absprachen über Kündigungen, etc., bestanden. Den Mietern seien die Schlafräume, wie auch Bettzeug (Reinigung des Bettzeugs bei Bedarf gegen Entgelt) zur Verfügung gestellt worden. Einmal wöchentlich sei die Reinigung des ganzen Objektes veranlasst worden. Dieses Verhalten des Vermieters lasse - wenn auch in beschränkter Form - eine laufende Obsorge hinsichtlich der vermieteten Räume bzw. Betten im Sinne einer daraus resultierenden Betreuung des Gastes erkennen. Der VwGH erblickte darin eine Beherbergung, siehe weiters die Erkenntnisse des VwGH vom 29.4.1992, 88/17/0184, und vom 18.2.2009, 2005/04/0249.

Durch Verknüpfung dieser beiden Kriterien lasse sich nur die kurzfristige Vermietung der Ferienwohnungen an Urlaubsgäste ganz klar von der Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke abgrenzen. Die Vermietung von Ferienwohnungen sei grundsätzlich von kurzfristiger Dauer, insbesondere während der Urlaubszeit von Gästen, vergleichbar einem Hotel/ einer Fremdenpension. Es würden üblicherweise auch geringfügige Nebenleistungen des Vermieters, z.B. Endreinigung, Zurverfügungstellung von

Bettwäsche, etc., anfallen. Es sei daher von Beherbergung auszugehen. Beiser, Beherbergung oder Geschäftsraumüberlassung, SWK 30/209 S. 889, weise im Hinblick auf § 10 UStG darauf hin, dass die Beherbergung in Hotels, Apartments (Ferienwohnungen) und Privatzimmern gleich zu besteuern sei und eine Differenzierung einer Rechtfertigung bedürfe.

Im Unterschied dazu habe die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken einen längerfristigen Charakter, in der Regel sechs Monate, und würde grundsätzlich von keinen Nebenleistungen des Vermieters der Räumlichkeiten begleitet.

Aufgrund dieser Klassifizierung lasse sich nun die kurzfristige, mit Nebenleistungen versehene Vermietung einer Ferienwohnung an Urlaubsgäste umsatzsteuerlich eindeutig als unter den Tatbestand des Art. 135 Abs. 2 lit. a der MwStSyst-RL (früher Art. 13 Teil B Buchstabe b Nr. 1 der 6. EG-RL), also als steuerpflichtige Vermietung subsumieren.

Nach österreichischem Umsatzsteuerrecht falle somit die Vermietung von Ferienwohnungen im obigen Sinn nicht unter die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 16 erster Teilstrich UStG (=Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke), sondern unter die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 16 dritter Teilstrich UStG (=Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen).

Einem EU-Mitgliedsstaat sei es erlaubt, bestimmte Ausschlüsse bestimmter Ausgaben vom Vorsteuerabzug, die zum Zeitpunkt des Beitritts des Mitgliedsstaates (für Österreich zum 1.1.1995) bestanden hätten, beizubehalten (sogenanntes „Beibehaltungsrecht“, vgl. auch Aigner, SWK 27/2009, S. 818). Die gesetzliche Liebhabereiregelung sei im UStG bis zum 31.12.1994 - und auch heute noch - in § 2 UStG eingeordnet, der die Unternehmereigenschaft regle. Habe nun im Bereich der kleinen Vermietung der Tatbestand der umsatzsteuerlichen Liebhaberei zugetroffen, sei nach dem Gesetzeswortlaut des bis zum EU-Beitritt Österreichs gültigen UStG 1972 der Vorsteuerauschluss nicht im Wege einer unechten Steuerbefreiung, sondern über die Aberkennung der Unternehmereigenschaft geregelt worden, vgl. VwGH 28.2.2002, 99/15/001, VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei 267ff. Da die umsatzsteuerliche Liebhabereibestimmungen in der Fassung vor dem EU-Beitritt Österreichs nicht die Qualität eines Vorsteuerauschlusses iVm einer Steuerbefreiung hatten, sei davon auszugehen, dass die umsatzsteuerlichen Liebhabereibestimmungen (§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 iVm § 6 LVO) nicht vom Beibehaltungsrecht umfasst seien. Das Beibehaltungsrecht werde auch deshalb nicht anzuwenden sein, weil durch den EU-Beitritt ab 1.1.1995 die umsatzsteuerlichen Liebhabereivorschriften neu im Sinne des EU-Rechts als unechte Steuerbefreiung interpretiert worden seien, als im Zuge des EU-Beitritts die alte Regelung - bei Liebhaberei keine Unternehmereigenschaft - durch eine Neuregelung - Liebhaberei ist unechte Steuerbefreiung - ersetzt worden sei. In diesem Sinne werde auch das EuGH-Urteil vom 14.7.2005, Rs. C-434/03, Charls & Charls Tj mens, v erwiesen, das besage, dass Art. 6 Abs. 2 und 17 Abs. 2 und 6 der 6. EG-RL einer vor Inkrafttreten der Richtlinie erlassenen nationalen Regelung entgegen stehen würden, *„die es ausschließt, dass*

ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut, das zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für andere Zwecke verwendet wird, insgesamt seinem Unternehmen zuordnet und gegebenenfalls die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Mehrwertsteuer vollständig und sofort abzieht". Dieses Urteil zeige deutlich, dass ein von der Finanzbehörde vorgehaltenes Beibehaltungsrecht nicht so weit gehen könne, dass es den Vorsteuerabzug für die Anschaffung/Herstellung einer zur Vermietung bestimmten Ferienwohnung (unter Umständen auch verlustträchtigen Vermietung) verhindere.

Am 26. 8.2011 legte das Finanzamt den **Vorlagebericht** betreffend „Nichtfeststellungs- und Nichtveranlagungsbescheide ab 2005“ dem UFS vor, bei dem er am 30.8.2011 einlangte. Am Vorlagebericht ist unter den „Beilagen“ *„Berufung, Bescheide und Begründung, Prognoserechnung(en)“* angeführt.

Im weiteren Verfahren vor dem UFS teilte dieser den Bf. im **Vorhalt vom 12.6.2013** mit, dass sie laut Aktenlage gegen die Nichtveranlagungsbescheide 2005 bis 2009 vom 13.7.2011, zugestellt am 18.7.2011, erst nach Ablauf der Berufungsfrist (18.8.2011) als "Nachtrag" im Schreiben vom 24.8.2011 Berufung erhoben hätten und demnach die diesbezügliche Berufung verspätet eingebracht wäre. Für eine allfällige gegenteilige Ansicht sollten die Bf. die entsprechenden Unterlagen vorlegen. Weiters wurden noch diverse Fragen an die Bf. gerichtet und Unterlagen angefordert.

Dem hielten die Bf. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 2.7.2013** entgegen, dass ihnen die Bescheide über die Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2007 sowie für die Jahre ab 2008 am 18.7.2011 zugestellt worden seien, gegen die sie rechtzeitig berufen hätten. Die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007 sowie für die Jahre 2008 und 2009 seien erst am 30.8.2011 zugestellt worden. Die Berufung gegen diese Bescheide sei bereits vor wirksamer Zustellung gemeinsam mit der nachgereichten Begründung zur Berufung vom 17.8.2011 an das zuständige Finanzamt mit Posteingangsstempel vom 24.8.2011 übersendet worden.

Die Bf. legten einen Muster-Kaufvertrag bei. Sie gaben bekannt, die weiteren Verträge nachreichen zu wollen. Ca. 50% der Anschaffungskosten hätten sie mit einem Kredit, den Rest durch Eigenmittel finanziert. Die Gewerbeberechtigung der Betreiber-GmbH laute gemäß beigefügtem Auszug aus dem Gewerberegister auf den gewerberechtlichen Geschäftsführer Herrn D.

Der überwiegende Teil der betreffenden Parzellen sei als "Bauland-reines Kurgebiet" ausgewiesen gewesen. Eine Widmungsbestätigung der Marktgemeinde liege bei.

Mit der Y.-GmbH würden keine aufrechten Verträge bestehen. Die Gesellschaft sei liquidiert und am 22.12.2009 aus dem Firmenbuch gelöscht worden.

Die Bf. hätten einen Anteil von jeweils 0,8392 % an der Betreiber-GmbH gehabt. Die gemeinsame Einlagenleistung belaufe sich auf € 822,80 am Stammkapital und € 34.499,10 an Kapitalrücklagen.

Die ursprüngliche Prognoserechnung I sei zeitnah mit dem Beginn der Vermietung im Sommer 2006 erstellt worden. In dieser seien in erster Linie die von der N. zugrunde liegenden Ergebniserwartungen abgebildet. In der über Aufforderung des Finanzamtes am 29.10.2011 eingereichten Prognoserechnung II seien die Erfahrungswerte der Jahre bis inklusive 2010 eingearbeitet. Bei der Erstellung der Prognose I sei lediglich die Höhe und voraussichtliche Laufzeit der Fremdfinanzierung angefragt worden. Bei der Prognose II habe sich die Steuerberatungs-GmbH als Prognoseerstellerin intensiv mit dem Thema Finanzierung seitens der Hauseigentümer befasst.

Das Finanzamt teilte dem UFS im **Schreiben vom 15.7.2013** mit, dass die Bescheide bei allen offenen Berufungsfällen „N.“ am selben Tag erlassen worden seien, dies auch mit der Begründung, nicht unterschiedliche Bescheidzahlen zu haben, falls Berufungen kommen sollten. Die Bearbeiterin habe penibel darauf geachtet, dass alle Bescheide am selben Tag das Amt verlassen. Laut vorliegenden RSb-Bestätigungen hätte der Steuerberater auch alle Bescheide, die bei der Bearbeiterin noch im Büro seien, mit 18.7.2011 entgegen genommen. Sie wisse nicht, welche Bescheide der Steuerberater zu dem von ihm angegebenen Datum übernommen haben sollte. In dem RSb-Kuvert seien sämtliche Schriftstücke betreffend § 200 Abs. 2 BAO und die NF-Bescheide enthalten gewesen. Das einzige Manko wäre, dass sie die enthaltenen Jahre nicht aufgezählt habe. Da jedoch bei den Bescheiden Jahre zusammengefasst worden seien, habe sie diese nicht extra angeführt. Weitere händische Bescheide hätte das Finanzamt nicht erlassen.

Dem steuerlichen Vertreter wurden diese Ergebnisse mitgeteilt. Er sollte einen Auszug aus dem (elektronischen) Posteingangsbuch, aus dem alle Eingänge mit ihren laufenden Erfassungsnummern samt Bf. sowie Gegenstand bzw. Bescheiden für den 18.7.2011, sowie für den 30.8.2011 zu ersehen seien, vorlegen. Er sollte in diesen Auszügen den Eingang aller (!) Bescheide des gegenständlichen Berufungsverfahrens kennzeichnen und die dazugehörigen, mit der Erfassungsnummer versehenen Schriftstücke in Kopie vorlegen.

Im **Schreiben vom 2.8.2013** wiederholte der steuerliche Vertreter, dass die **Postsendung am 18.7.2011** nur die Nichtfeststellungsbescheide und die **Postsendung am 30.8.2011** die Verständigung über die Vorlage an den UFS, den Nichtveranlagungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2007 sowie den Nichtveranlagungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 enthalten habe. Auf allen Schriftstücken sei rechts oben der jeweilige Posteingangsstempel ersichtlich, die Kopien dem UFS bereits übermittelt. Dies seien der Nichtfeststellungsbescheid betreffend 2005 bis 2007 mit Eingang 18.7.2011, "Erl.: 79", der Nichtfeststellungsbescheid betreffend die Kalenderjahre ab 2008, eingelangt am 18.7.2011, "Erl.: 79", der Nichtveranlagungsbescheid zur Umsatzsteuer betreffend 2005 bis 2007, eingelangt 30.8.2011, "Erl.: 213/679", der Nichtveranlagungsbescheid betreffend Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 2008 und 2009, eingelangt 30.8.2011, "Erl.: 213/679" gewesen.

Die Bf. legten noch einen Ausdruck aus der Dokumentenerfassung des EDV-Systems (in weiterer Folge "DMS") betreffend die Bf., Klienten-Nr. 213/679, vor. Dieser Ausdruck

sei gekennzeichnet mit: Datum, Kategorie, Betreff, Sachbearbeiter. Die jeweiligen Schriftstücke (Papier und elektronisch) würden kanzleimäßig mit Dokumentenstempel gestempelt und am Tage des Posteingangs im zentralen DMS erfasst. Als Zeugen können die Angestellte 1, die Angestellte 2 und die Angestellte 3 genannt werden. Bezugnehmend auf den Kanzleistandard werde mit jedem Poststück gleich verfahren.

Der steuerliche Vertreter habe im August 2011 mit Mag.^a Dengg vom Finanzamt mehrere Telefonate geführt, am 19.8., 22.8., 25.8.2011, und zwar betreffend die Eingabe der Berufung. In diesen Telefonaten hätten sie die Vorgangsweise und die Formalitäten der Berufungen besprochen. Die Berufungen seien der Kanzlei am 25.8.2011 schriftlich per Email von Mag.^a Dengg bestätigt bzw. für "in Ordnung" befunden worden. Mag.^a Dengg habe hier die Vorgehensweise und das Nachsenden der Umsatzsteuerbescheide besprochen. Beigelegt war die Email vom 25.8.2011 des Stb. Mag. Schöberl an Mag.^a Dengg.

im vorgelegten **Auszug aus dem DMS** ist ausgewiesen:

Datum	Kategorie	Betreff	Sachbearbeiter
30.08.2011	besch	Bewilligung_Aussetzung	Angestellte 3
30.08.2011	besch	Verständigung_UFS	Angestellte 3
30.08.2011	besch	Nichtveran_2008-2009	Angestellte 3
30.08.2011	besch	Nichtveran_2005-2007	Angestellte 3
25.08.2011	beruf	Antw:Begründung zur Berufung_Dengg	Schöberl, Karl Heinz
16.08.2011	besch	Festsetzung_SZ	Angestellte 3
26.07.2011	BIL	Checkliste 2010	Angestellter 4
19.07.2011	besch	Begrenzung_UID	Angestellte 1
18.07.2011	besch	End_Festst_2005-2007	Angestellte 3
18.07.2011	besch	Nichtfestst_2008	Angestellte 3
18.07.2011	besch	Beteiligte 2_E 2005-2009	Angestellte 3
18.07.2011	besch	Beteiligter 1_E 2005-2009	Angestellte 3

In der **Telefonliste** war festgehalten:

Datum	Mitarb.- Nr	Betreff	Rufnummer	Kontakt person	Mitarbeitername
25.08. 2011	25	Investoren_Ferienpark A.	Tel.Nr. FA	Dengg	Angestellte 3
22.08.	1	Berufungsvorlage bis	Tel.Nr. FA-DW xx	Dengg	Schöberl,

2011		Mittwoch			Karl Heinz Mag.
22.08. 2011	25	Rückruf_dringend_ erbeten	Tel.Nr. FA-DW xx	Dengg	Angestellte 3
19.08. 2011	2	Begründungen Holländer	Tel.Nr. FA-DWxx	Dengg	Angestellte 1

An den händisch erstellten Bescheiden gebe es Auffälligkeiten, die auf eine Bearbeitung in getrennten Prozessen schließen lassen. So sei die Schriftgröße des Datumsstempels auf den Nichtveranlagungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheiden unterschiedlich groß. Eine weitere Auffälligkeit liege im händischen Vermerk "F.d.V." welcher der Unterschrift von Herrn C. in den Nichtfeststellungsbescheiden 2005 bis 2007 sowie ab 2008 beigelegt sei, bei den Nichtveranlagungsbescheiden 2005 bis 2007 sowie 2008 und 2009 aber fehle. Weiters habe Herr C. für seine Unterschrift unterschiedlich blauen Kugelschreiber verwendet.

Die Formulierung „... **ab 2008**“ des Nachtrags zur Berufung lasse weiter darauf rückschließen, dass die Nichtveranlagungsbescheide zur Umsatzsteuer erst am 30.8.2011, also nach Einbringung der Berufung der Bf. an die Kanzlei, zugestellt worden seien. In der Begründung zur Berufung vom 24.8.2011 werde gegen die Nichtveranlagung der Umsatzsteuer ab 2008 berufen. Die Formulierung des Zeitraumes „**ab 2008**“ entspreche den Nichtfeststellungsbescheiden der Einkünfte, welche am 18.7.2011 zugestellt worden seien. Der Nichtveranlagungsbescheid hingegen beziehe sich konkret auf den Zeitraum 2008 und 2009, welcher mangels Kenntnis in der Berufung nicht exakt angeführt habe werden können.

Im **Schreiben vom 30.8.2013** legten die Bf. noch die Musterverträge in holländischer Sprache vor. Eine deutsche Version in Entwurfsform sei beigelegt, welche im Wesentlichen der holländischen Version entspreche. Weiters brachten sie Unterlagen über die Bewerbung in holländischer Sprache bei.

Zum Vorhalt vom **24.9.2013** legte der steuerliche Vertreter im **Schreiben vom 7.10.2013** den mit Mag.^a Dengg geführten Schriftwechsel sowie Gesprächsnotizen über Telefonate mir ihr vor. Die Email von Mag.^a Dengg sei im zentralen DMS erfasst und entsprechend dem Mandanten zugeordnet worden. Es gebe dazu keine Erfassungsnummer. Ebenso seien die mit Mag.^a Dengg geführten Telefonate protokolliert und kanzleimäßig dem Teilnehmer "FA Spittal" zugeordnet worden.

In den Gesprächsnotizen und Emails ist festgehalten:

Gesprächsnotiz vom 19.8.2011, Angestellte 1 - Mag.^a Dengg:

„*Betreff: Berufungen Holländer.*

Gesprächsnotiz: Frau Dengg möchte Termin fixieren für die Begründung . . . - bitte um RF- Frau Dengg“

Gesprächsnotiz vom 22.8.2011, Angestellte 3 - Mag.^a Dengg:

„Betreff: Rückruf dringend erbeten

Gesprächsnotiz: Berufungen Niederländer dringend bis Mittwoch per Email erledigen.

Email an silvia.dengg@bmf.gv.at “

Gesprächsnotiz vom 22.8.2011, Mag. Karl Heinz Schöberl- Mag.^a Dengg:

„Betreff: Berufungsvorlage bis Mittwoch“

In der **Email vom 24.8. 2011, 5:28, von Mag. Schöberl an Mag.^a Dengg** heißt es wie folgt:

„Sehr geehrte Frau Mag. Dengg!

In der Anlage der Entwurf der Eingabe wie heute Vormittag besprochen sowie die Begründung der Berufung.

Bitte um kurze Info, ob die Eingabe (Berufung) so ok ist. Ich würde dann die Eingabe nochmals schriftlich veranlassen mit Poststempel von heute. . . .“

In der **Email vom 25.8.2011, 6:53 Uhr**, schreibt **Mag.^a Dengg an Mag. Schöberl:**

„Guten Morgen, Herr Mag. Schöberl,

die Eingabe geht in Ordnung, mit freundlichen Grüßen, Dengg Silvia“

Gesprächsnotiz vom 25.8.2011, Angestellte 3 - Mag.^a Dengg:

„Hat das Email mit Ergänzungen erhalten, benötigt das jetzt per Post nicht mehr.“

Die Verständigung über die Vorlage an den UFS sei am 30.8.2011 eingelangt und mit Eingangsstempel vom 30.8.2011 und der Klienten-Nummer im Feld des Stempels handschriftlich versehen worden. Eine Erfassungsnummer werde im Kanzleisystem nicht gesondert geführt.

In seiner **Stellungnahme vom 20.11.2013** hielt das Finanzamt fest, dass es generelle Verwaltungspraxis sei, Bescheide zeitnah mittels RSb-Briefen zu übermitteln. Keinesfalls würden Bescheide erst mit der Verständigung über die Vorlage an den UFS (Verf. 46a) übermittelt. Zudem sei es nicht Praxis, mit letztgenannter Mitteilung auch Bescheide an die berufungswerbende Partei zu übermitteln.

Es könne nicht zu getrennten und zeitlich abweichenden Zustellungen kommen bzw. gekommen sein. Die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2007 sowie 2008 und 2009 seien daher mit 18.7.2011 als zugestellt zu betrachten.

Im **Vorhalt vom 7. 1. 2014** wurde der steuerliche Vertreter gebeten, bekannt zu geben, wie die Berufungsergänzung) vom 24.8.2011 zum Finanzamt gelangte, insbesondere, ob diese nur als Beilage zur Email an Mag.^a Dengg geschickt worden, oder aber noch auf postalischem Weg bzw. per Fax dem Finanzamt zugekommen sei. Im Falle der Postzustellung bzw. Zustellung per Fax sollten die entsprechenden Nachweise vorgelegt werden. Ihm wurde noch mitgeteilt, dass als Beilage zum Vorlagebericht nur ein nicht unterfertigtes Exemplar der Berufung(sergänzung) vorliegt.

Der steuerliche Vertreter übermittelte am gleichen Tag eine „Kopie“ der von ihm unterfertigten Berufung(sergänzung) vom 24.8.2011 und führte aus, dass es sich um die Kopie des postalisch an das Finanzamt Spittal übermittelten Schreibens handle.

Über nochmalige Aufforderung, einen Nachweis über die Postzustellung beizubringen, teilte der steuerliche Vertreter mit, dass ein solcher Nachweis nicht vorliege. Die Sendung sei nicht eingeschrieben, sondern per Frankiermaschine freigemacht worden. Die bereits übermittelte Kopie sei im Akt als Poststück abgelegt.

Im **Schreiben vom 14.2.2014** blieb das Finanzamt bei seiner bisherigen Ansicht. Im Postwege sei keinesfalls eine Berufungsergänzung eingebracht worden. Daher könne ein derartiges Schreiben dem BFG auch nicht vorgelegt werden. Auch könne das Finanzamt nicht bestätigen, wann die „Berufungsergänzung vom 24.8.2011“ via Email hätte tatsächlich elektronisch eingelangt sei. Das entsprechende elektronische Aufgabedatum müsste allerdings der Bf. ohne Weiteres nachweisen können.

Im **Schreiben vom 13.10.2014** wurden die Bf. gebeten, bekannt zu geben, warum sie - zumal im Vorlagebericht als Beilagen „*Berufung, Bescheide und Begründung, Prongoserechnung(en)*“ angeführt waren - am 30.8.2011 im Posteingang nicht auch die Nichtfeststellungsbescheide erfasst hätten. Dem Vorlagebericht sei nicht zu entnehmen, dass nur die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer übermittelt worden wären. Die Ermittlungen hätten ergeben, dass das Schreiben vom 24.8.2011 per Email an Frau Mag.^a Dengg geschickt worden sei. Das Finanzamt gebe an, kein Poststück erhalten zu haben. Weiters sollten sie - wie im Vorhalt vom 30.8.2013 angekündigt - die Verträge in deutscher Sprache sowie die Anlagen 2 und 3 zum Pachtvertrag und die (vorläufigen) Einnahmen, Werbungskosten und Ergebnisse der Jahre 2010 bis 2013 vorlegen.

Den Bf. wurde die Entscheidung **des BFG vom 6.8.2014, RV/6100 572/2014**, betreffend die Qualifikation der Vermietung eines Apartments in einer Ferienanlage als Wohnungsvermietung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bekannt gegeben. Allfällige anderslautende Ansichten sollten sie entsprechend begründen.

Im **Schreiben vom 27.10.2014** teilten die Bf. mit, zur Zustellung der Bescheide die Dokumentation mehrmals dargelegt zu haben. Es sei so eindeutig, dass in ihren Akten die Schreiben mehr als klar darauf hindeuten würden, dass alles in einem einheitlichen Verfahren abgewickelt worden sei bzw. es ein einheitliches Vorgehen vom Finanzamt gegeben haben müsse. Mag. Schöberl habe - dokumentiert durch Telefonprotokolle - mehrere Telefonate mit Mag.^a Dengg geführt, in denen eine einheitliche Abfertigung der Akten vereinbart worden sei.

Die Nichtfeststellungsbescheide hätten sie am 30.8.2011 nicht erfasst, weil diese bereits am 18.7.2011 zugestellt worden seien.

Es sei richtig, dass das Schreiben vom 24.8.2011 geschickt worden sei. Sie würden deshalb davon ausgehen, weil das wortgleiche Schreiben bereits an Mag.^a Dengg per

Email gegangen sei und möglicherweise das tatsächlich eingelangte Poststück nicht mehr in den Steuerakt Eingang gefunden habe, weil es aufgrund der Email-Korrespondenz sowieso schon im Akt dokumentiert gewesen sei. Wenn sie im damaligen Verfahrensstand tatsächlich einen Terminverlust hinsichtlich der Berufung sowie des Nachtrags zur Berufung gehabt hätten, hätte das Finanzamt damals schon eine Abweisung der Berufung gemacht.

Die Bf. hätten 2005 dem Finanzamt sämtliche Verträge in deutscher Sprache vorgelegt. Auf die Erstellung schriftlicher Verträge für den einzelnen Eigentümer sei aus gebührenrechtlichen Überlegungen verzichtet worden, dem steuerlichen Vertreter sei über die Existenz der Verträge nichts bekannt. Die vom BFG angeforderten Anlagen 2 und 3 zum Pachtvertrag brachte er mit dem Verweis auf die erfolgte Vorlage nicht bei.

Die Entscheidung des BFG vom 6.8.2014, RV/6100572/2014, sei nicht vergleichbar, weil im vorliegenden Fall die einzelnen Eigentümer die Besitzer der Managementgesellschaft seien, es handle sich um dieselbe Person. Es sei ein einheitliches Tourismusprojekt und könne § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO nicht zur Anwendung kommen. Weiters sei im entschiedenen Fall in keiner Weise auf die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken zur LVO hinsichtlich Umsatzsteuer eingegangen worden. Im vorliegenden Fall würde die im Beschwerdeverfahren aktualisierte, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen ergebende Prognose nicht abweichen.

Die Bf. gaben folgende **(voraussichtliche) Ergebnisse für 2010 bis 2013** bekannt:

	2010	2011	2012	2013
Einnahmen	9.771,50	11.522,30	11.974,02	11.867,64
AfA	4.980,13	4.980,13	4.980,13	4.980,13
Steuerberatung (Buchh., Organ.)	318,20	380,00	395,00	410,00
Spesen des Geldv.	370,00	311,20	286,20	287,20
Zinsen, Spesen	2.771,91	3.200,73	2.488,81	1.801,77
Ausgaben	8.440,24	8.872,06	8.150,14	7.479,10
Verl/Gewinn	1.331,26	2.650,24	3.823,88	4.388,54

Im **Schreiben vom 30.10.2014** forderte das BFG die Bf. auf, anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen, welche Einnahmen die Bf. aus ihrer Beteiligung an der Betreiber-GmbH in den Jahren 2005 bis 2009 erzielt und unter welchen Einkünften sie diese erklärt hätten.

Hiezu hielten die Bf. im **Schreiben vom 4.11.2014** noch einmal das Konzept des Ferienparks fest. Die Betreiber-GmbH würde sich aus drei Gesellschaftern zusammensetzen. Die Geschäftsführung werde von der Generalversammlung gewählt. Die Bilanzen der Betreiber-GmbH würden der Behörde vorliegen.

Die Generalversammlung habe jährlich die Bilanzergebnisse beschlossen und jährlich die Entscheidung getroffen, den Bilanzgewinn im Unternehmen stehen zu lassen und für weitere Infrastrukturinvestitionen zu verwenden. So werde im Herbst 2014 der Rezeptionsbereich erweitert und die Fläche für Skischule bzw. Gastronomie gebaut. Daher hätten die Gesellschafter aus ihrer Beteiligung an der Betreiber-GmbH in den Jahren 2005 bis 2009 keine Einnahmen bzw. Gewinnausschüttungen erhalten.

Am **5.11.2014** erging ein Beschluss betreffend die **Mängelbehebung zur Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr.** Im rechtzeitig eingebrachten Schreiben vom 19.11.2014 verwiesen die Bf. auf ihre Vorbringen in der Berufung vom 17.8.2011 sowie in der Berufung(sergänzung) vom 24.8.2011.

In der **mündlichen Verhandlung vom 10.12.2014** wurde noch Folgendes erörtert:

Zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer:

Diesbezüglich führte der steuerliche Vertreter aus, damals in intensivem Kontakt mit Mag. ^a Dengg gewesen zu sein. Er glaube sich erinnern zu können, dass ihn jemand - die Sachbearbeiterin im Referat oder Herr C. - angerufen und gefragt habe, ob es ihm etwas ausmache, wenn die Bescheide in zwei Tranchen zugestellt würden. *'Wir müssen am selben Tag abfertigen, aber wir schaffen es nicht, macht es etwas aus, wenn die Bescheide zwar das selbe Datum tragen, aber unterschiedlich zugestellt werden ?'*. Eine Gesprächsnotiz habe er über dieses Telefonat nicht gefertigt.

Die Nichtveranlagungsbescheide habe er erstmals als Beilage zum Vorlagebericht mit Zustelldatum 30.8.2011 ohne Rückschein zugestellt bekommen. Ein Indiz für eine Übermittlung der Bescheide in zwei Tranchen sei die Größe des Datumsstempels. Die Nichtfeststellungsbescheide hätten einen kleinen, die Nichtveranlagungsbescheide einen größeren Datumsstempel. Auch finde sich auf dem Rückschein bloß "NF".

Über Vorhalt des Amtsvertreters, warum in keinem der Schriftstücke bzw. Telefonprotokolle der Umstand vorkomme, dass er die Nichtveranlagungsbescheide noch nicht bekommen hätte und dies ungewöhnlich sei, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass das gesamte Verfahren ungewöhnlich gewesen sei. Er sei seit Herbst 2010 diesbezüglich mit dem Finanzamt in Kontakt gewesen. Er habe schon gewusst, wohin die Reise gehe und sei über die Ansicht des Finanzamtes, dass Liebhaberei vorliege, informiert gewesen. Er habe bereits gewusst, dass er Liebhabereibescheide bekommen werde, nur nicht wann. Deswegen sei es für ihn auch nicht ungewöhnlich gewesen, zunächst keinen Nichtveranlagungsbescheid bekommen zu haben.

Die Anführung der Nichtveranlagungsbescheide bereits im Schriftsatz vom 24.8.2011 lasse sich damit erklären, dass man auf dem Finanzamtskonto bereits eine Verbuchung der Umsatzsteuer habe sehen können. Die Angabe des Datums sei Kanzleistandard. Ein Datum der Bescheide habe im Schriftsatz vom 24.8.2011 noch nicht angegeben werden können. Der steuerliche Vertreter habe vom Finanzamt gewusst, dass die Nichtveranlagungsbescheide später ergehen würden und hätte diesbezüglich keinen Grund gehabt, auf das Finanzamt Druck zu machen, da die Zustellung maßgeblich sei.

Über Befragen, warum er nicht bis zur Zustellung der Bescheide mit der Einbringung der Beschwerde gewartet habe, gab der steuerliche Vertreter an, die Beschwerde eingebracht zu haben, damit Mag.^a Dengg den Vorlagebericht machen könne.

Über Befragen, warum er nicht gleich im Schriftsatz vom 17.8.2011 vorsorglich auch gegen die Nichtveranlagungsbescheide berufen habe, wenn er zum 18.7.2011 bereits gewusst habe, dass die Nichtveranlagungsbescheide kommen werden, führte der steuerliche Vertreter an, dass die Berufungsfrist erst mit Zustellung zu laufen beginne. Er habe sich auch noch nicht auf einen konkreten Bescheid beziehen können.

Festgehalten wurde noch, dass dem BFG eine unterfertigte und gestempelte Fassung des Schriftsatzes vom 24.8.2011 erstmals am 7.1.2014 per Mail vom Angestellten 4 des steuerlichen Vertreters übermittelt worden sei.

Der Amtsvertreter gab hiezu an, dass er - damals in das Verfahren eingebunden - Mag.^a Dengg und der Sachbearbeiterin, den ausdrücklichen Auftrag erteilt habe, dass alle Bescheide das gleiche Datum tragen müssen und auch gemeinsam abzufertigen seien, weil ein Rechtsmittel zu erwarten gewesen sei. Zur Stempelgröße gab er an, dass die Bescheide die Sachbearbeiterin und Herr C. ausgefertigt hätten. Herr C. habe einen anderen Datumsstempel als die Sachbearbeiterin verwendet. Herr C. habe die Nichtveranlagungsbescheide erstellt. Abgefertigt hätten sowohl die Nichtfeststellungs-, als auch die Nichtveranlagungsbescheide die Sachbearbeiterin als auch Mag.^a Dengg.

Möglicherweise seien die Nichtveranlagungsbescheide dem Vorlagebericht beigegeben, aber sei dies nicht die erstmalige Zustellung gewesen. Laut der Sachbearbeiterin sei die Zustellung der Nichtveranlagungsbescheide gleichzeitig mit der Zustellung der Nichtfeststellungsbescheide erfolgt. Ihm sei nicht bekannt, dass sein Auftrag nicht ausgeführt worden wäre.

Die weitere Vertreterin des Finanzamtes, Mag.^a Weilharter, ergänzte, dass ihr gegenüber die Sachbearbeiterin die gleichzeitige Abfertigung der Bescheide bestätigt habe. Bei so einem komplexen Fall schaue man besonders genau, dass formell alles passe. Dass die Nichtveranlagungsbescheide erst etwa eineinhalb Monate nach den Nichtfeststellungsbescheiden hinausgegangen seien, sei wohl sehr unwahrscheinlich.

Dass nicht schon Mag.^a Dengg die Verspätung der Einbringung der Beschwerde gegen die Nichtveranlagungsbescheide geltend gemacht habe, sei allenfalls darin gelegen, dass sie mit Ende August 2011 aus dem Finanzdienst ausgeschieden sei.

Zum Anführen von „NF“ habe - so der Amtsvertreter - die Sachbearbeiterin erklärt, künftig wirklich alle Bescheide gesondert am Rückschein festzuhalten.

Zur Übermittlung der Berufung(sergänzung) vom 24.8.2014:

Dem steuerlichen Vertreter sei klar gewesen, dass eine Email als Berufung nicht ausreiche. Auch wenn Mag.^a Dengg gesagt habe, dies reiche aus, habe er noch die Eingabe im Postwege nachholen wollen. Die Angestellten 1 und 3 hätten das auch so erledigt. Wäre ihm ein Verfahrensfehler unterlaufen, hätte Mag.^a Dengg - so wie er sie einschätze - wohl das Verfahren gestoppt. Es gebe - weil nicht rekommandiert geschickt - keinen Postaufgabeschein.

Zur Frage der Liebhaberei:

Nach Ansicht des Amtsvertreters liege eine kleine Vermietung vor. Er verwies auf VwGH in Mario Maier in SWK 32/2014 sowie BFG RV/6100556/2011, letzteres betreffend ein Projekt der Firma N. Ferienpark in U. Die Vermietung von Appartements auf 20 Jahre sei eine typische kleine Vermietung.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass es immer klar kommuniziert und in Holland auch so angepriesen worden sei, dass es um ein Investment in ein Hotelprojekt gehe und nicht nur um den Erwerb eines Liegenschaftsanteiles. Der Liegenschaftsanteil und der Gesellschaftsanteil an der Betreiber-GmbH würden das Schicksal teilen, sie seien als Einheit zu betrachten. Daher könne es hier nicht um kleine Vermietung gehen. Ein weiteres Indiz für ein Hotelprojekt sei der Vertragsabschluss mit der Firma NG, ein Profi auf dem Gebiet der Hotelprojekte. Sie würden 11.000 Betten in 50 Parks bewirtschaften. Nach der vorliegenden vertraglichen Konzeption handle es sich nicht um Eigentumswohnungen, sondern um einen einheitlichen Hotelbetrieb.

Das Konzept des der BFG-Entscheidung zugrunde liegenden Ferienparks N. in U. kenne der steuerliche Vertreter nicht genau, er wisse aber, dass es anders sei. Dort seien die Investoren und die Betreibergesellschaft nicht so stark verknüpft wie hier, es würden nicht die gleichen Leute dahinter stehen. Im SWK-Artikel werde nur erörtert, ob und inwieweit Umsatzsteuer und Feststellung auseinander klaffen. Dazu gibt es mehrere Meinungen.

Über Befragen teilte der steuerliche Vertreter mit, dass die Betreiber-GmbH die gewerblichen Nebenleistungen erbringe und es richtig sei, dass der Pachtvertrag mindestens auf 20 Jahre laufe. Zentrales Argument für die Ansicht der Bf. sei, dass die Liegenschaftseigentümer und die Betreiber-GmbH quasi ident seien. Die Liegenschaftseigentümer hätten die Verpflichtung, ihre Appartements der Betreibergesellschaft zur Verfügung zu stellen. Die Eigentümer würden insofern auch ein Risiko tragen, als sie keine Miete bekommen, wenn keine Gäste buchen. Das "Incoming" mache N., den Betrieb führe die Betreiber-GmbH.

Zur Prognoserechnung:

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass die tatsächlichen Betriebsergebnisse 2009 bis 2013 durchwegs besser als in der Prognoserechnung I und II ausgewiesen

seien. Die Umsätze und dementsprechend auch die Betriebsergebnisse seien um rd. € 18.000,00 höher. Wenn man die tatsächlichen Betriebsergebnisse von 2009 bis 2013 in die Prognoserechnung II einbaue, ergebe sich nach 20 Jahren ein positiver Überschuss von rd. € 23.000,00. Die schwankenden Zinsen beim tatsächlichen Betriebsergebnis 2010 bis 2013 seien mit dem sich ändernden Zinsniveau und den laufenden Kredittilgungen zu erklären.

Nach den Gründen der positiven Entwicklung befragt, führte der steuerliche Vertreter aus, dass er die ursprünglichen Planungszahlen von N. bekommen habe. Die prognostizierten Einnahmen seien von N. geschätzte Einnahmen. Er wisse nicht, wie N. diese geschätzt habe, aber wohl aufgrund von Erfahrungen im Ferienparksektor. Die tatsächlichen Betriebsergebnisse teile ihm N. mit. Die positive Entwicklung könne er nur damit erklären, dass es einen Winter- und Sommerbetrieb gebe. Jedenfalls würden sich die positiven Ergebnisse nicht durch weniger Kosten ergeben. Er wisse, dass der Ferienpark T. eine schlechte Entwicklung habe.

Die Frage, ob die Liegenschaftseigentümer die Instandhaltungskosten tragen würden, beantwortete er mit „Jein“. An sich würden diese Kosten die Betreiber-GmbH tragen. Das „Jein“ beziehe sich darauf, dass auch die Liegenschaftseigentümer Eigentümer der Betreiber-GmbH seien und die Mietbemessungsgrundlage für die Liegenschaftseigentümer um alle Liegenschaftskosten gekürzt werde.

Nach Verlesen der Pkt. 5 bis 7 des zwischen den Bf. und der Betreiber-GmbH abgeschlossenen Verwaltungsvertrages gab der steuerliche Vertreter an, dass diese Bestimmungen nie zum Tragen gekommen seien. Das könne man daraus ersehen, dass die Bf. keine Instandsetzungskosten und Ähnliches geltend machen und die Betreiber-GmbH derartige Kosten laut deren Rechenwerk auch nicht weiterverrechnen.

Über Vorhalt, dass die Anlagen 2 und 3 zum Pachtvertrag, in der es um die Berechnung der Mietbemessungsgrundlage gehe, trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden seien, teilte der steuerliche Vertreter mit, dass N. allen Eigentümern Aufstellungen übermittle. In diesen sei pro Appartement bzw. Eigentümer nur ein Betrag ausgewiesen. Es finde sich dort keine Berechnung der Mieteinkünfte.

Die Parteien erhoben keinen Einwand gegen eine allfällige vorläufige Einkünftefeststellung.

Abschließende Anträge der Parteien:

Das Finanzamt beantragte, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig einheitlich und gesondert festzustellen.

Bezüglich der Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer beantragte es, die Beschwerde als verspätet zurückzuweisen bzw. vom Nichtvorliegen einer Beschwerde auszugehen. Für den Fall der Abweisung dieser Anträge beantragte es die vorläufige Bejahung der Unternehmereigenschaft. Die Erledigung der Beschwerde betreffend die UID-Nr. würde von der umsatzsteuerlichen Frage abhängen.

Der steuerliche Vertreter begehrte die Stattgabe der Beschwerden, insbesondere sollte von der Rechtzeitigkeit der Beschwerde betreffend die Nichtveranlagung im Sinne der Steuergerechtigkeit ausgegangen werden. Er sei sich diesbezüglich keiner Schuld bewusst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A. Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2005 bis 2007 sowie Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2008 und 2009

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. ist dort ihre Unstrittigkeit festgehalten (in weiterer Folge kurz "Sachverhalt"):

Die vom Finanzamt erlassenen Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007 sowie 2008 und 2009 tragen alle das Datum 13.7.2011 (Bescheide).

Der steuerliche Vertreter behauptet eine Zustellung der Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 erst am 30.8.2011 mit der nicht eingeschrieben gesendeten Übermittlung der Verständigung des Finanzamtes über die Vorlage der Beschwerden gegen alle Bescheide an den UFS erhalten und im DMS festgehalten zu haben (Diverse Schreiben an den UFS/das BFG, Steuerberater in der mündlichen Verhandlung, Auszug aus dem DMS). Der Steuerberater glaubte sich an einen Anruf von der Sachbearbeiterin im Referat oder Herrn C. zu erinnern, dass sie die Abfertigung aller Bescheide nicht schaffen und die Bescheide in Tranchen machen würden. Eine Gesprächsnotiz über dieses Telefonat hat der steuerliche Vertreter nicht gefertigt (Steuerberater in der mündlichen Verhandlung).

Der Amtsvertreter hatte den mit der Bescheidausfertigung Betrauten den Auftrag erteilt, alle Bescheide - Nichtfeststellung und Nichtveranlagung - mit dem gleichen Datum zu versehen und an einem Tag abzufertigen. Die Bescheide wurden von der Sachbearbeiterin im Referat und Herrn C. ausgefertigt, kuvertiert hat sie die Sachbearbeiterin gemeinsam mit Mag.^a Dengg. Dem Amtsvertreter ist nicht bekannt, dass seinem Auftrag nicht entsprochen worden wäre (Amtsvertreter in der mündlichen Verhandlung). Die Sachbearbeiterin gab an, sowohl die Nichtfeststellungs-, als auch die Nichtveranlagungsbescheide ins RSb-Kuvert gegeben zu haben (Schreiben der Sachbearbeiterin an den UFS vom 15.7.2013, Amtsvertreter in der mündlichen Verhandlung). Auf dem RSb-Kuvert ist "*Bescheide vom 13.7.2011, (§ 200 (2), NF)*" vermerkt (Rückschein).

Die Bf. haben gegen die Bescheide betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und "ab 2008" in der "Berufung(sergänzung) vom 24.8.2004" Berufung erhoben (unstrittig). Die Berufung(sergänzung) hat der steuerliche Vertreter an Mag.^a Dengg per Email vom 24.8.2011 übermittelt (Email vom 24.8.2011). Einen Nachweis für

die postalische Übermittlung der Berufung(sergänzung) an das Finanzamt Spittal hat der steuerliche Vertreter nicht vorgelegt, einen solchen gibt es nicht (Schreiben vom 7.1.2014 des steuerlichen Vertreters, Steuerberater in der mündlichen Verhandlung). Beim Finanzamt Spittal langte die Berufung(sergänzung) auf dem Postweg nicht ein (Schreiben des Finanzamtes vom 14.2.2014). Laut Gesprächsnotiz vom 25.8.2011 über das zwischen der Angestellten 3 und Mag.^a Dengg geführte Telefonat hat letztere *"das Email mit Ergänzungen erhalten und benötigt das jetzt per Post nicht mehr"* (Gesprächsnotiz vom 25.8.2011).

Das dem BFG als Beilage zum Vorlagebericht vorgelegte Exemplar der Berufung(sergänzung) vom 24.8.2011 trägt keinen Poststempel des Finanzamtes und ist auch vom steuerlichen Vertreter nicht unterschrieben. Eine unterfertigte und mit dem Stempel *"Kopie"* versehene Berufung(sergänzung) vom 24.8.2011 wurde im gesamten Beschwerdeverfahren erstmals am 7.1.2014 dem BFG übermittelt (unstrittig).

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß **§ 85 Abs. 1 BAO** sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des dritten Abschnittes der BAO schriftlich einzureichen (Eingaben).

Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde gemäß **§ 85 Abs. 2 BAO** nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß **§ 86a Abs. 1 BAO** können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt.

Mit **§ 1 der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991** wird für Anbringen im Sinne des **§ 86a Abs. 1** erster Satz BAO, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an den unabhängigen Finanzsenat, an eine Finanzlandesdirektion, an ein Finanzamt oder an ein Zollamt gerichtet werden, die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen.

Mit der **Verordnung BGBl. II Nr. 97/2006** (FinanzOnline-Verordnung 2006 - FOnV 2006) wird die automationsunterstützte Datenübertragung in Bezug auf Anbringen (**§ 86a BAO**),

soweit nicht eigene Vorschriften bestehen, geregelt. Nach § 1 Abs. 2 der FOnV 2006 ist die automationsunterstützte Datenübertragung für die Funktionen zulässig, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online zur Verfügung stehen. Gemäß § 5 FOnV 2006 sind andere als die in den Funktionen gemäß § 1 Abs. 2 dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellten Anbringen, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich.

Da § 85 und § 86a BAO und die auf Grund § 86a BAO ergangenen beiden erwähnten Verordnungen die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung zugängliche Eingabe handelt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25.1.2006, 2005/14/0126, VwSlg 8.102/F, das zur insoweit vergleichbaren Steiermärkischen Landesabgabenordnung ergangene hg. Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/16/0031 und den hg. Beschluss vom 29.9.2011, 2011/16/0143).

Bei einer Berufung bzw. Beschwerde handelt es sich unbestrittenermaßen um ein „Anbringen zur Geltendmachung von Rechten“ und ist sie in der gesetzlich vorgesehenen Form einzubringen.

Der VwGH hat im **Erkenntnis vom 27.9.2012, 2012/16/0082**, ausgeführt, dass ein mit einem E-Mail eingebrachtes Anbringen weder eine Entscheidungspflicht der Behörde auslöst, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen (Eingabe) abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel abhängt.

"Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einem solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt.

Im Beschwerdefall vermeint die belangte Behörde, es liege ein Unterschied zu der durch die dargestellte Rechtslage beschriebenen Konstellation deshalb vor, weil die Eingabe nicht per E-Mail eingebracht worden sei. Die Administrativbeschwerde sei als PDF-Dokument - einem Telefax vergleichbar - der Behörde zugeleitet worden. Dabei übersieht die belangte Behörde, dass die zitierten Bestimmungen nicht darauf abstellen, in welcher Form letztlich bei der belangten Behörde ein Schriftstück darstellendes Papier vorliegt, sondern dass der Weg der Einreichung einer Eingabe gesetzlich vorgegeben ist. Eine andere Einbringung als eine schriftliche Eingabe, die etwa persönlich oder durch einen Postdienst bei der Behörde abgegeben wird, ist abgesehen von den hier unstrittig nicht gegebenen Fällen der FOnV 2006 mit der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991 nur für im Wege eines Telefaxgerätes (unter Verwendung eines Telekopierers) eingebrachte Anbringen zugelassen.

Damit ist aber die in Rede stehende Übermittlung eines Textes einer Administrativbeschwerde in Form eines einer E-Mail angehängten PDF-Dokumentes vom Gesetz nicht vorgesehen.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass in dem vom Organwalter des Zollamtes ausgedruckten Anhang zur E-Mail ein Papier mit dem Aussehen vorliegt, welches durchaus auch einem ausgedruckten Telefax oder einem als Telefax eingelangten und lediglich behördenintern als "eFax" mit E-Mail an den Sachbearbeiter weitergeleiteten Ausdruck gleich ist, das sich unter Umständen auch nicht von einer vom Einbringer selbst hergestellten Kopie (Ablichtung), die er dann selbst durch persönliche Übergabe eingereicht hat, unterscheidet.

Da es sich somit nicht um das Erscheinungsbild des letztlich vorliegenden Schriftstückes, sondern um den Weg der Einreichung handelt, die der Gesetzgeber vorschreibt, und da durch die Änderung der BAO (Einfügen eines § 86b BAO mit dem AbgVRefG BGBl. I Nr. 20/2009 für Landes- und Gemeindeabgaben) durchaus eine Regelung für E-Mails getroffen wurde, diese jedoch nicht auf das in Rede stehende Rechtsmittel nach dem ZollR-DG ausgeweitet wurde, kann von einer planwidrigen Lücke, die durch Analogie geschlossen werden müsste, nicht gesprochen werden.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund durfte die belangte Behörde nicht davon ausgehen, dass der Mitbeteiligte wirksam eine Administrativbeschwerde eingebracht hat."

Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass es dem BFG verwehrt ist, über die per Email am 24.8.2011 an die Organwalterin des Finanzamtes eingereichte „Berufung“ gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2005 bis 2007 sowie 2008 und 2009 abzusprechen, da eine entsprechende „Eingabe“ noch gar nicht vorliegt. Einen Nachweis für eine postalische Übermittlung der Berufungs(ergänzung) vom 24.8.2011 gibt es nicht. Zumals es schon an einer "Eingabe" fehlt, erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob dem steuerlichen Vertreter die Nichtveranlagungsbescheide schon am 18.7.2011, oder aber erst am 30.8.2011 zugestellt wurden.

Das Gesetz räumt für den Einbringungsmodus der Beschwerde keinen Vollzugsspielraum ein, weshalb im vorliegenden Fall schon aus diesem Grund der Grundsatz von Treu und Glauben nicht zum Tragen kommen kann (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 15.9.2011, 2011/15/0126).

Obigen Ausführungen folgend ist es dem BFG verwehrt, über die "Berufung" gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für 2005 bis 2009 abzusprechen und wird sie nicht behandelt. Das diesbezügliche Verfahren wird eingestellt.

B. Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2009:

Sachverhalt:

Die Bf. verwiesen bezüglich des Inhalts der von ihnen abgeschlossenen Verträge auf die dem Finanzamt vorgelegten, nicht personifizierten Mustervereinbarungen (Vorhaltsbeantwortung vom 27.10.2014).

Die Y.-GmbH war vorerst die alleinige Liegenschaftseigentümerin, sie wurde mit 22.12.2009 aus dem Firmenbuch gelöscht (Vorhaltsbeantwortung vom 2.7.2013).

Laut den Musterverträgen sind die Bf. folgende, auszugsweise festgehaltene wesentliche Vertragsinhalte eingegangen:

KAUFVERTRAG, abgeschlossen zwischen der Y.-GmbH und dem jeweiligen Erwerber:

Die Bf. haben das Appartement samt Tiefgaragenabstellplatz bzw. die Mindestanteile an der Liegenschaft in X., mit welchen Anteilen in weiterer Folge Wohnungseigentum an dem Appartement nach den Bestimmungen des österreichischen Wohnungseigentumsgesetzes (WEG 2002) untrennbar zu verbinden war, sowie die Einrichtung des Appartements und des Zentralgebäudes gemäß der angeschlossenen, einen integrierenden Vertragsbestand bildenden Inventarliste um den ausgewiesenen Kaufpreis erworben.

Die Anlage besteht aus 58 Appartements, 10 Chalets und einem Zentralgebäude mit 14 Appartements, Rezeption, Sanitäranlagen und 100 Tiefgaragenabstellplätzen, sowie einem - ebenfalls im Miteigentum stehenden - noch zu errichtendem Hallenbad (Einleitung des Kaufvertrages).

Der Ferienpark A. war insgesamt dazu bestimmt, als Anlageobjekt in Form einer Hotelanlage im Rahmen der gewerblichen Vermietung Verwendung zu finden. Die Nutzung als Zweit- oder Hauptwohnsitz war aufgrund der Widmung als „Kurgebiet“ und der Bestimmungen des geltenden Kärntner Landesrechts ausdrücklich ausgeschlossen. Im „Zentralgebäude“ war die Unterbringung der touristischen Einrichtungen geplant, die für die Betreuung der Appartementgäste und die Führung und Organisation eines Hotelbetriebes erforderlich sind (Kaufvertrag, II. Vertragszweck, und Pkt. VIII. Gewährleistung).

Im Zusammenhang mit dem Betrieb des Ferienparks A. verpflichteten sich die Erwerber, einen entsprechenden Geschäftsanteil an der in Gründung befindlichen Betreiber-GmbH zu erwerben und diesen im Falle eines un/entgeltlichen Erwerbes mit zu übertragen (Kaufvertrag, II. Vertragszweck, Pkt. e)).

Die Erwerber verpflichteten sich, dem Pachtvertrag, dem Verwaltungsvertrag sowie dem bedingten Pachtvertrag als künftige Wohnungs-/Miteigentümer der Gesamtanlage "Ferienpark A." als Rechtsnachfolger der Y-GmbH beizutreten und die Rechte und Pflichten auch auf Rechtsnachfolger zu überbinden (Kaufvertrag, II. Vertragszweck, Pkt. f) 3.).

Die Erwerber hatten sich zur Beauftragung der Betreiber-GmbH mit der Verwaltung der Gesamtanlage, also ausdrücklich der Hausverwaltung, und als Hotelbetreiberin zu verpflichten und der Betreiber-GmbH die für die Besorgung dieser Agenden erforderlichen Vollmachten für eine Vertretung auszustellen (Kaufvertrag, II. Vertragszweck, Pkt. f) 4.). Die Erwerber hatten die Mehrheitsentscheidungen in der Generalversammlung der Betreiber-GmbH zu akzeptieren (Kaufvertrag, II. Vertragszweck, Pkt. f) 4.).

Der Kaufpreis war als Fixpreis vereinbart und beinhaltete auch die Ausstattung (Kaufvertrag, VI. Kaufpreis).

PACHTVERTRAG, abgeschlossen zwischen der Y.-GmbH als „Verpächterin/ Eigentümerin“ bzw. den Erwerbern einerseits und der Betreiber-GmbH als „Pächterin“ andererseits:

Der Pachtvertrag bezieht sich auf den gesamten Ferienpark. Der Pächter muss den gesamten Ferienpark als betriebliche Einheit führen. Die Betreiber-GmbH wird das gesamte Management im Rahmen eines Betriebsmanagementvertrages auf die NG-GmbH übertragen (Präambel).

Der jeweilige Verpächter ist Eigentümer der von ihm erworbenen Wohnungseigentumseinheit an der Liegenschaft in X., mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an dem von ihm erworbenen Appartement zu verbinden ist.

Er verpachtet die vorbezeichneten Liegenschaftsanteile nebst Zugehör bzw. den darauf noch zu errichtenden Gebäuden und erklärt die Pächterin ausdrücklich die Vertragsannahme.

Gegenstand des Pachtvertrages sind a) die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft X., mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an dem durch den Verpächter erworbenen Appartement im Ferienpark A. gemäß dem noch zu errichtendem Wohnungseigentumsvertrag untrennbar zu verbinden ist; b) die im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudeteile und Gemeinschaftsflächen der Liegenschaft X. gemäß vorgenanntem Wohnungseigentumsvertrag; c) die jeweils im Eigentum des Verpächters stehende Einrichtung/Ausstattung und das Kleininventar (der 10 Chalets und der 72 Appartements sowie des Zentralgebäudes), die im Einzelnen in dem beigegeführten Verzeichnis aufgeführt sind.

Der Pachtvertrag begründete keine Gesamtschuldnerschaft, dies auch im Falle des Eigentumsübergangs an einer einzelnen Einheit. Der Pachtvertrag bezüglich der jeweiligen Einheit geht auf den neuen Eigentümer über.

Jeder Verpächter (jeder Eigentümer) haftete für seine Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag gegenüber der Pächterin hinsichtlich seiner Wohnungseigentumseinheit nebst Sondernutzungsrechten vollständig, hinsichtlich des Gemeinschaftseigentums bzw. Zentralgebäudes begrenzt auf seinen Miteigentumsanteil.

Der Eigentümer hatte für eine Bekanntmachung des Pachtvertrages gegenüber dem jeweils amtierenden Verwalter nach dem WEG zu sorgen und die Abwicklung des Pachtvertrages sicherzustellen. Öffentliche Gebühren, Steuern oder Ähnliches im Zusammenhang mit dem Abschluss und/oder der Durchführung dieses Pachtvertrages waren der Pächterin zu übertragen (§ 1 des Pachtvertrages).

Der Pachtgegenstand wurde für die Nutzung zum Betrieb eines Ferienparks verpachtet. Der Pächterin oblag während der gesamten Vertragsdauer die Erfüllung der nutzungsbedingten, behördlichen Auflagen (z.B. Brandschutz, Stellplatzverpflichtung usw.) hinsichtlich der baulichen/technischen Beschaffenheit des Pachtgegenstandes.

Der Pachtgegenstand war der Pächterin vollständig fertig gestellt, betriebsbereit, voll eingerichtet und konzessionsfähig und in ungebrauchtem Zustand zu übergeben (§ 2 des Pachtvertrages).

Die endgültige Festlegung der Einrichtung/Ausstattung sowie die Festlegung der Menge und Qualität des Kleininventars in den Chalets/Appartements und im Zentralhaus bedurften der ausdrücklichen Zustimmung der NG-GmbH als Managerin, ebenso die Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Ersatzbeschaffungsmaßnahmen der Pächterin. Die einen Vertragsbestandteil des Pachtvertrages bildenden Anlagen waren angeführt (§ 3 des Pachtvertrages).

Der Pachtvertrag wurde auf eine Festlaufzeit von 20 Jahren abgeschlossen, beginnend mit dem Tag der Übernahme des gesamten Ferienparks durch die Pächterin. Sobald der Ferienpark insgesamt fertig gestellt, betriebsbereit, voll eingerichtet und konzessionsfähig war, hatte die Pächterin eine Verpflichtung zur Übernahme. Nach Ablauf der Festlaufzeit verlängerte sich der Pachtvertrag unter festgelegten Bedingungen um jeweils fünf Jahre. Weiters hatte die Pächterin ein zweimaliges Optionsrecht auf Verlängerung des Pachtvertrages. Es waren auch die Bedingungen für eine Verkürzung bzw. den Entfall des Optionsrechts festgelegt (§ 4 des Pachtvertrages). Beide Parteien konnten den Pachtvertrag unter bestimmten Bedingungen fristlos kündigen (§ 5 des Pachtvertrages).

Die Pächterin war berechtigt, den Namen des Betriebes zu ändern, eine Änderung der betrieblichen Konzeption vorzunehmen, solange der in § 2 Z. 1 des Vertrages vereinbarte Pachtzweck nicht beeinträchtigt wurde. Sie war in der Art und Weise ihrer Betriebsführung (insbesondere hinsichtlich der Preisgestaltung, der Vermarktung des Ferienparks usw.) völlig frei und stand dem Verpächter kein Mitspracherecht in welcher Form auch immer zu. Die Pächterin war berechtigt, auf eigene Kosten am Grundbesitz und am Gebäude während der Pachtzeit Außenwerbung anzubringen. Dieses Recht war mit dem vereinbarten Pachtzins abgegolten. Der Pächterin oblag die Einhaltung der behördlichen Vorschriften und Auflagen bei der Anbringung der Außenwerbung. Der Verpächter hatte die Pächterin bei der Beschaffung der erforderlichen Erlaubnisse nach besten Kräften zu unterstützen. Der Verpächter konnte keine Außenwerbung am Pachtobjekt anbringen lassen.

Der Eigentümer durfte die ihm gehörende Einheit (Chalet/Appartement) für maximal vier mal eine Woche pro Kalenderjahr selbst nutzen, ohne dass er hierfür einen Mietzins entrichten musste. Davon konnten maximal zwei Wochen in der Hochsaison sein, jeweils von Samstag bis Samstag und mit durchgehender Inanspruchnahme. Ein Aufsplitten in Tage war nicht zulässig. Weiters war die Vorgehensweise bei Terminkollisionen und anderen Problemen geregelt.

Die Pächterin hatte den Eigentümern bis spätestens zum 31.5. des laufenden Kalenderjahres die Saisoneinteilung für das folgende Kalenderjahr mitzuteilen.

Bei Eigennutzung stellte die Pächterin dem Eigentümer eine Pauschale zzgl. Umsatzsteuer für Betriebskosten, Reinigung, Bettwäsche, Fixkosten, usw., in der

jeweils aktuellen Höhe in Rechnung, die der Eigentümer bei Anreise an die Pächterin zu zahlen hatte. Die Endreinigung war von der Pächterin auf Kosten des Eigentümers durchzuführen. Die Pächterin war berechtigt, diese Pauschale und die Kosten der Endreinigung bei der Berechnung des Pachtzinses in Abzug zu bringen.

Über die vier mal eine Woche hinausgehende Eigennutzung der Einheit war als sogenannte Last-Minute-Buchung unter festgelegten Bedingungen möglich, ebenfalls gegen Bezahlung eines Pauschales für die Betriebskosten und die Endreinigung.

Die Eigentümer hatten zuzustimmen, dass Mitarbeiter von N., mit denen die Pächterin einen Betriebsmanagementvertrag abschließt, während ihres dienstlichen Aufenthaltes im Ferienpark kostenlos übernachten.

Bei Beendigung dieses Pachtvertrages durfte das Pachtobjekt bzw. der Ferienpark vom Verpächter oder Dritten nicht mehr unter dem Namen „NG“ geführt werden und/oder in irgendeiner Weise der Eindruck erweckt werden, dass die Pächterin immer noch Betreiber des Ferienparks ist.

Die Verpächterseite durfte während der gesamten Dauer des Vertrages als auch nach Beendigung des Vertrages kein Daten- bzw. Werbematerial (Wegweiser, Prospekte, Flaggen, Briefpapier, Erhebungsbögen, Menükarten, usw.) der Pächterin und/oder N., insbesondere aber auch Daten in Bezug auf den Gästebestand, in welchem Umfang oder welcher Art auch immer, gebrauchen bzw. verwenden oder durch Dritte gebrauchen lassen. Der Verpächter erkannte das geistige Eigentum von N. an diesen Gegenständen, Rechten, an dem von N. verwendeten Vertriebskonzept und dem eingetragenen Warenzeichen „NG“ ausdrücklich an (§ 6 des Pachtvertrages).

Die Pächterin durfte den Pachtgegenstand im Ganzen oder zum Teil unter bestimmten Bedingungen unterverpachten (§ 7 des Pachtvertrages).

Der Pachtzins war umsatzabhängig und bestimmte sich nach einem Prozentsatz bezogen auf den von der Pächterin im Ferienpark A. erzielten Net Revenue gemäß dem N.-Summary Statement of Income (Anlage 2, Bestandteil des Pachtvertrages), wobei die Parteien gemeinsam die Höhe des vorstehenden Prozentsatzes für das kommende Kalenderjahr jeweils einen Monat vor Ende des Betriebsjahres (Kalenderjahr) festlegten. Dieser Betrag war auf die einzelnen Eigentümer der verpachteten Apartments laut Prozentsatz der ebenfalls einen Bestandteil des Pachtvertrages bildenden Anlage 3 (jeweiliges Verhältnis des Gesamt-Kaufpreises (netto) pro Einheit zur Gesamtinvestitionssumme des Ferienparks (netto) zu verteilen. Hinzu kam die Umsatzsteuer. Die Pächterin hatte eine Jahresabrechnung zu legen und die Fremdenverkehrsabgabe an die Gemeinde abzuführen.

Sämtliche Kosten, Lasten, Steuern, Abgaben, usw., des Pachtgegenstandes, die verbrauchsunabhängig sind (z.B. Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Anliegergebühren, Müllabfuhr, Kabelanschlussgebühren, Rundfunk- und Fernsehgebühren, usw.), sowie alle verbrauchsabhängigen Kosten der Ver- und Entsorgung des Pachtobjektes (z.B. Heizung,

Gas, Strom, Wasser/Abwasser usw.) gingen vollständig zu Lasten der Pächterin (§ 8 des Pachtvertrages).

Die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer hatte sämtliche Gebäude sowie verpächtereigene Einrichtung/Ausstattung nebst Kleininventar sowie die Gemeinschaftsflächen gegen Feuer, Sturm, Hagel und Leitungswasser und Elementarschäden und die Einrichtung/Ausstattung nebst Kleininventar zusätzlich gegen Einbruch, Diebstahl und Vandalismus im Rahmen eines einheitlichen Versicherungsvertrages zu versichern und eine Eigentümer-Haftpflichtversicherung in ausreichendem Umfang abzuschließen (§ 9 des Pachtvertrages).

Der Pächterin oblag neben den festgelegten Sorgfaltspflichten die gesamte Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Erneuerungspflicht einschließlich regelmäßiger Schönheitsreparaturen für den gesamten Pachtgegenstand auf eigene Kosten. Die Eigentümergeinschaft sollte für die technischen Anlagen in dem gesamten Pachtobjekt einheitliche Wartungsverträge erwirken. Die Kosten hatte die Pächterin zu tragen. Die Pächterin hatte auf eigene Kosten die verpachtete Einrichtung/ Ausstattung sowie das verpachtete Kleininventar instandzuhalten, instandzusetzen und gegebenenfalls für eine Ersatzbeschaffung auf eigene Kosten zu sorgen und hatte sie - sofern kein Verschulden des Verpächters vorlag - bei ganz oder teilweiser Zerstörung den Pachtgegenstand wiederherzustellen, wobei für diese Zeit der Pachtzins angemessen stillgelegt werden sollte.

Die Pächterin hatte auf eigene Kosten die Erstreinigung (nach Fertigstellung der Einheiten) sowie die jährliche Grundreinigung der Einheiten (Reinigung der Kopfkissen, der Bettdecken, der Vorhänge usw.) durchzuführen, weiters die Außenanlagen zu pflegen. Ihr oblag die Verkehrssicherungspflicht (§ 10 des Pachtgegenstandes).

Ausbesserung, bauliche Veränderungen, die zur Erhaltung des Pachtobjektes, zur Abwendung drohender Gefahren oder zur Beseitigung von wesentlichen Schäden notwendig waren, konnte der Verpächter auch ohne Zustimmung der Pächterin, sonst mit ihrer Genehmigung vornehmen (§11 des Pachtvertrages).

Bei Beendigung des Pachtverhältnisses war die Pächterin verpflichtet, das Pachtobjekt besenrein mit allen, auch von der Pächterin selbst angeschafften oder Dritten überlassenen Schlüsseln dem Verpächter zurückzugeben, des Weiteren das Pachtinventar vollzählig in einem für den Betrieb des Ferienparks gebrauchsfähigen Zustand zurückzugeben. Fehlende Gegenstände musste die Pächterin ersetzen bzw. die Wiederbeschaffungskosten bezahlen (§ 12 des Pachtvertrages).

Der Eigentümer hatte im Falle der un/entgeltlichen Übereignung den Pachtvertrag vollinhaltlich auf den neuen Eigentümer zu übertragen. Bis zum Eintritt des neuen Eigentümers haftete der bisherige. Für den Fall des Verstoßes der Überbindungsverpflichtung auf den neuen Eigentümer war eine an die Pächterin zu zahlende Konventionalstrafe in Höhe von € 25.000,-- je Einheit vereinbart, unbeschadet des Rechts der Pächterin auf Schadenersatz oder Erfüllung (§ 13 des Pachtvertrages).

Die Anlagen 2 und 3 zum Pachtvertrag legten die Bf. trotz Aufforderung nicht vor (Vorhaltsbeantwortung vom 27.10.2014, mündliche Verhandlung).

VERWALTUNGSVERTRAG, abgeschlossen zwischen der Y.-GmbH bzw. dem Eigentümer einerseits und der Betreiber-GmbH andererseits, Entwurf vom 7.10.2004:

Die Betreiber-GmbH wurde von den Eigentümern ab dem 30.11.2005 für die Dauer von drei Jahren zur Hausverwalterin für den gesamten Wohnungseigentumskomplex sowie das Zentralgebäude (Ferienpark A.) bestellt.

Die Betreiberin war ermächtigt, die Eigentümer in allen Angelegenheiten der Hausverwaltung zu vertreten und Zahlungen zu leisten. Ihr oblagen Aufgaben, die sich für sie aus dem Pachtvertrag ergeben. Die Pflichten der Betreiberin waren entsprechend festgehalten. Sie erhielt ein jährliches Honorar als Hausverwalterin von € 110,-- je Einheit (Chalet/Appartement samt ideellem Miteigentumsanteil am Zentralgebäude) zuzgl. allfälliger Umsatzsteuer (Pkt. 1. bis 4. des Verwaltungsvertrages).

Die Betreiber-GmbH als Hausverwalterin setzte die vom Eigentümer monatlich im Vorhinein zu bezahlenden Betriebs- und Instandhaltungskosten sowie den Beitrag zur Instandhaltungsrücklage (Wirtschaftsplan) fest (Pkt. 5. des Verwaltungsvertrages).

Der jährliche Beitrag für die Instandhaltungsrücklage für den Wohnungseigentumskomplex wurde vorerst mit insgesamt € 250,00 pro Einheit festgelegt. Dieser Beitrag wurde anhand der Erfahrungen im vorangegangenen Jahr jeweils neu festgesetzt (Pkt. 6. des Verwaltungsvertrages).

Die Eigentümer hatten monatlich vorgeschriebene Akontobeträge für Betriebs- und Instandhaltungskosten sowie die Instandhaltungsrücklage an die Hausverwalterin bzw. das von ihr bekannt gegebene Konto monatlich im Voraus zu bezahlen (Pkt. 7. des Verwaltungsvertrages).

Die Hausverwalterin war im Rahmen des Verwaltungsvertrages und der gesetzlichen Möglichkeiten ausdrücklich zur Selbstkontrahierung befugt (Pkt. 11 des Verwaltungsvertrages).

Für den Fall der un/entgeltlichen Übereignung bestand eine Überbindungsverpflichtung auf den neuen Eigentümer. Der Eigentümergemeinschaft stand eine allfällige Konventionalstrafe sowie das Recht auf Schadenersatz bzw. Erfüllung zu (Pkt. 12 des Verwaltungsvertrages).

BETRIEBSMANAGEMENTVERTRAG, abgeschlossen zwischen der Betreiber-GmbH einerseits und 1. der NG-GmbH sowie 2. der NG-Holding, Entwurf vom 7.10.2004:

Gegenstand des Betriebsmanagementvertrages war der zu errichtende Ferienpark A. Der Pachtvertrag vom 15.10.2004 war Vertragsbestandteil. Die Betreiber-GmbH durfte ohne vorherige schriftliche Zustimmung von N. keine Änderungen und/oder Ergänzungen des Pachtvertrages vornehmen, andernfalls konnte N. den Betriebsmanagementvertrag aus wichtigem Grund fristlos kündigen. Im Falle des Endens des Pachtvertrages konnte N. den

Betriebsmanagementvertrag aus wichtigen Gründen fristlos kündigen. Weitere Gründe für eine fristlose Kündigung durch N. waren festgehalten.

Die Betreiber-GmbH hatte die mit dem Abschluss und der Durchführung des Betriebsmanagementvertrages anfallenden öffentlichen Gebühren, Steuern oder ähnliches vollständig zu tragen (Art. 1 des Betriebsmanagementvertrages).

Gegenstand des Betriebsmanagementvertrages war die Übernahme der Durchführung der Betriebsführung des gesamten Ferienparks ab dessen Fertigstellung und dessen Abnahme durch N. mit deren Zustimmung. Die Aufgaben der Betriebsführung wurden nachfolgend angeführt (Art. 2 des Betriebsmanagementvertrages).

Der Betriebsmanagementvertrag hatte eine Festlaufzeit von 20 Jahren ab der vertragsgemäßen Fertigstellung sowie der Abnahme des gesamten Ferienparks durch N. Betriebsbereitschaft der Anlage war Voraussetzung. Eine Verlängerungs- und Optionsmöglichkeit und ihre jeweiligen Voraussetzungen waren entsprechend der Bestimmungen im Pachtvertrag geregelt.

Unter bestimmten Bedingungen stand N. ein Rücktrittsrecht vom Projektentwicklungs- und vom Betriebsmanagementvertrag zu.

Bestimmte Pflichten der Betreiberin hinsichtlich der Vorbereitung der Übergabe waren geregelt (Art. 3 des Betriebsmanagementvertrages).

N. war beauftragt und bevollmächtigt, den Betrieb des Ferienparks im Namen und auf Rechnung der Betreiberin zu führen. Alle Entscheidungen der laufenden Betriebsführung, der Personalführung, des Marketings und des Verkaufs (insbesondere die Preisgestaltung) für den Ferienpark oblagen ausschließlich N. Die Betreiberin hatte insoweit keinerlei Mitspracherecht.

N. verpflichtete sich, für die Führung des Betriebes die gleiche Sorgfalt anzuwenden, wie für alle anderen von N. auf eigene oder fremde Rechnung geführten Betriebe. Soweit unternehmens- und marktpolitisch vertretbar, hatte das Betriebsergebnis Vorrang vor Umsatz und Belegung.

N. hatte sämtliche Rechte und Pflichten hinsichtlich des Managements für den gesamten Ferienpark, die N. im Namen und für Rechnung der Betreiberin ausübt. Art und Weise der Betriebsführung war in dem Standard Management-Konzept von N. geregelt und verpflichteten sich beide Parteien, entsprechend diesem Management-Konzept zu arbeiten.

N. stellte die Dienste seiner Zentralverwaltung der Betreiberin zur Verfügung. Der Betrieb wurde unter dem Namen „N. A. “ geführt. Beide Parteien mussten einer Namensänderung zustimmen. Die Farben der warenzeichenrechtlich geschützte Namen "N." bzw. "NG" waren vorgegeben.

Die Betreiberin erkannte das geistige Eigentum von N. an diesen Gegenständen und Rechten sowie dem von ihr verwendeten Vertriebskonzept und den eingetragenen Warenzeichen ausdrücklich an.

Es waren Regelungen für die Außenwerbung und Verwendung des Namens und Markenzeichens sowie die Vorgehensweise bei Vertragsende festgehalten. N. hatte für bestimmte Geschäfte die Zustimmung der Betreiberin einzuholen.

N. bestimmte den Leiter des Ferienparks und wurde er bei ihr angestellt. Die mit der Anstellung zusammenhängenden Kosten verrechnete N. der Betreiberin weiter, die sie zu tragen hatte. Der Leiter hat den Weisungen von N. zu folgen, die Betreiberin hatte weder ihm gegenüber, noch gegenüber dem Personal ein Weisungsrecht.

Der Betreiberin oblag die Sorge dafür, dass der gesamte Ferienpark baulich und ausstattungsmäßig sowie von der betrieblichen Konzeption her (z.B. Animation, Kinderbetreuung, Sportangebote usw.) den Ansprüchen eines N.-Ferienparks vollständig gerecht wird (siehe Anforderungsprofil für einen N.-Ferienpark in Anlage 3).

Die im Pachtvertrag geregelte Saisoneinteilung nahm ausschließlich N. vor (Art. 4 des Betriebsmanagementvertrages).

Die gesamte Betriebsführung erfolgte im Rahmen des die ordentliche Betriebsführung sichernden Budgets, beinhaltend eine Betriebsergebnisrechnung sowie einen Marketing- und Investitions-/Instandhaltungsplan. Eine mittelfristige Prognoserechnung sollte 3 Jahre umfassen. N. hat jeweils zwei Monate vor Ende des Betriebsjahres das Budget für das kommende Jahr zu erstellen, wobei dieses Budget zwischen den Parteien abzustimmen ist (Art. 5 des Betriebsmanagementvertrages).

Verkaufs- und Marketingmaßnahmen hatte N. vorzunehmen. N. konnte im Einzelfall über durchzuführende Marketingmaßnahmen frei entscheiden. N. war berechtigt, im Rahmen des Marketingbudgets Verträge im Namen und für Rechnung der Betreiberin mit Dritten abzuschließen, soweit dies für ein höchst mögliches Betriebsergebnis des Ferienparks erforderlich war.

Soweit N. zentral Rahmen- oder Generalverträge im eigenen Namen abschloss, wurden die insoweit auf den Ferienpark anteilig entfallenden Kosten der Betreiberin weiterberechnet (Art. 6 des Betriebsmanagementvertrages).

N. hatte das Inkasso sämtlicher Betriebseinnahmen. Die sich aus Aufgaben aus dem Betriebsmanagementvertrag ergebenden laufenden Zahlungen wurden zu Lasten dieses Kontos vorgenommen. Die Betreiberin hatte N. eine entsprechende Bankvollmacht zu erteilen und die zur Erfüllung der laufenden Zahlungsverpflichtungen hinsichtlich des Betriebes des Ferienparks erforderlichen Geldmittel auf dem Konto in jeweils ausreichender Höhe während der gesamten Laufzeit dieses Betriebsmanagementvertrages zur Verfügung zu stellen (Art. 7 des Betriebsmanagementvertrages).

N. nahm die Gliederung der betrieblichen Finanzbuchhaltung nach dem N.-Summary Statement of Income (Anlage 4) vor (Art. 8 des Betriebsmanagementvertrages).

N. erhielt für ihre Tätigkeit nach diesem Betriebsmanagementvertrag eine Vergütung (sogenannte „Managementvergütung“) pro Betriebsjahr, die sich aus fixen (€ 25.000,--

pro Betriebsjahr, wertgesichert) und variablen Bestandteilen (Prozentsatz vom Net Rental Revenue N.-Summary Statement of Income, Reservierungsgebühren der Gäste, anteilige Versicherungsprovisionen) zusammensetzte (Art. 9 des Betriebsmanagementvertrages).

Das unternehmerische Risiko aus dem Betrieb des Ferienparks trug ausschließlich die Betreiberin. Sie hatte auch der N. für die Durchführung des Managements im Namen und auf Rechnung der Betreiberin in der Pre-Opening-Phase Geld zur Verfügung zu stellen (Art. 10 des Betriebsmanagementvertrages).

Die Betreiberin hatte auch bei Zerstörung ohne Verschulden der N. den Normalzustand unverzüglich herzustellen. Im Falle der Unmöglichkeit durch die Betreiberin konnte N. den Vertrag kündigen. Die Betreiberin hatte N. im Falle der verursachten Betriebsunterbrechungsversicherung für eine bestimmte Zeit Managementgebühr zu bezahlen, weiters hatte sie in ausreichender Höhe die die Managementgebühr für N. beinhaltende Betriebsunterbrechungsversicherung abzuschließen (Art. 11 des Betriebsmanagementvertrages).

Für bestimmte Rechtsgeschäfte war die vorherige Zustimmung der Betreiberin erforderlich (Art. 12 des Betriebsmanagementvertrages).

N. musste der Betreiberin jederzeit Auskunft über die Belange des Betriebes erteilen und konnte die Betreiberin zu jeder zumutbaren Zeit den Betrieb besichtigen. N. hatte mit der Geschäftsführung der Betreiberin Besprechungen zu führen (Art. 13 des Betriebsmanagementvertrages).

Eine Gesellschaft nach Wahl der N. - sofern Konzernmitglied - konnte in den Betriebsmanagementvertrag eintreten (Art. 14 des Betriebsmanagementvertrages).

Im Bundesland Z. konnte die Betreiberin während der Laufzeit des Vertrages eine weitere Ferienanlage nur mit Zustimmung von N. errichten oder betreiben (Art. 15 des Betriebsmanagementvertrages).

Die NG-Holding haftete mit (Art. 16 des Betriebsmanagementvertrages).

Sämtliche Anlagen waren Bestandteil des Vertrages (Art. 17 des Betriebsmanagementvertrages).

Die Anlagen zum Betriebsmanagement legten die Bf. nicht vor (unstrittig).

Weitere Facetten des Sachverhalts:

Streit besteht über die Frage, ob die Vermietungstätigkeit der Bf. als - so das Finanzamt - unter § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO, oder aber - so die Bf. - unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist. Das Finanzamt beantragte in der mündlichen Verhandlung die vorläufige Veranlagung der Vermietungseinkünfte.

Die Bf. haben in den Jahren 2005 bis 2009 Einkünfte von insgesamt - € 18.155,75 erwirtschaftet (Steuererklärungen). In der Prognoserechnung II haben die Bf. unter Einbeziehung der tatsächlichen Ergebnisse 2005 bis 2009 nach Ablauf des Jahres 2025 einen Gesamt-Einnahmenüberschuss von € 3.595,59 ausgewiesen

(Prognoserechnung II). Die tatsächlichen (voraussichtlichen) Ergebnisse 2010 bis 2013 haben € 12.192,93 betragen (Vorhaltsbeantwortung 27.10.2014).

Die von den Bf. ausgewiesenen Mieteinnahmen waren bereits um alle auf ihren Liegenschaftsanteil entfallende Kosten - Betriebskosten, Instandhaltung, Instandsetzung und Rücklagenbeträge für Instandsetzung - vermindert angesetzt. Die Ergebnisse aus der Vermietung werden von N. dem steuerlichen Vertreter bekannt gegeben (Steuerberater in der mündlichen Verhandlung).

Die Bf. haben zu den Ergebnissen 2010 bis 2013 ausgeführt, dass diese auf eine bessere Auslastung in der Sommersaison zurückzuführen seien, nicht aber auf einen verminderten Ausweis von (Reparatur-)kosten. Die gegenüber der Prognoserechnung II betragsmäßig geringeren Aufwendungen für Zinsen und Spesen seien auf das gesunkene Zinsniveau zurückzuführen. Dagegen hat das Finanzamt keinen Einwand erhoben (Parteien in der mündlichen Verhandlung).

Rechtliche Beurteilung:

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand der in Z. 1 bis 6. genannten Umstände zu beurteilen (Kriterienprüfung).

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

Die Annahme von Liebhabelei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhabelei gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs.

2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO** der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § EStG 1988 anzusetzen.

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

Die §§ 1 bis 3 sind gemäß **§ 4 Abs. 1 LVO** auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

Gemäß **§ 4 Abs. 2 LVO** ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

Zusätzlich ist gemäß **§ 4 Abs. 3 LVO** gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

1. „Kleine“ oder „große“ Vermietung?

Vorerst bedarf es der Klärung der Frage, ob die Vermietungstätigkeit der Bf. unter § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO zu subsumieren ist.

Die Bf. haben mit dem Kaufvertrag ein Appartement bzw. die entsprechenden Miteigentumsanteile an dieser Liegenschaft samt Nutzungsrechten zu einem Fixpreis erworben und diese zumindest für die Festlaufzeit von 20 Jahren an die Betreiber-GmbH „verpachtet“. Das Appartement der Bf. war Teil einer aus 10 Chalets und 72 Appartements bestehenden Ferienanlage. Die Bf. konnten das Appartement beschränkt privat nutzen.

Die Bf. verneinen die Subsumption unter die kleine Vermietung mit dem vertraglichen Gesamtkonzept als Hotelanlage, der kurzfristigen Vermietung an Fremde, der Erbringung von den gewerblichen Nebenleistungen an die Touristen sowie der ihrer Beteiligung an der Betreiber-GmbH.

Zumal es hier verschiedene am Gesamtkonzept beteiligte und handelnde "Personen" - die Eigentümer, die Betreiber-GmbH und NG-GmbH bzw. NG-Holding - gibt, hat das BFG zu prüfen, welche Rolle die einzelnen beteiligten Personen hatten und wer welche Tätigkeiten entfaltetete:

Die Eigentümer/Verpächter:

Betrachtet man den Gegenstand des Pachtvertrages in § 1 des Pachtvertrages, so zeigt sich, dass dies lediglich der von den Bf. im Eigentum befindliche anteilige Grundbesitz samt Gebäude und die ihnen zustehenden Nutzungsrechte sowie das Inventar "verpachtet" wurden, dies auf eine Mindest-Festlaufzeit von 20 Jahren mit zweimaliger Verlängerungsmöglichkeit. Sie haben also - worauf die Bezeichnung "Pacht" hindeuten könnte - noch keinen "Betrieb" "verpachtet", sondern ihren Grundbesitz samt Nutzungsrechten und Inventar.

Die Bf. haben nicht "kurzfristig" an Touristen vermietet, sondern - bei zumindest 20 Jahren Laufzeit - längerfristig, und dies an die Betreiber-GmbH, die ihrerseits kurzfristig an Touristen vermietet.

Sie haben einen umsatzabhängigen Mietzins erhalten und auf die Vorzüge des Modells mit einem anteiligen Poolergebnis hingewiesen. Folgt man ihren Aussagen, hatte dieses den Vorteil, dass sie auch anteilige Mieteinnahmen zugewiesen bekommen haben, wenn andere Appartements und Chalets genutzt wurden, ihres aber nicht. Sehr wohl haben sie ein Risiko insoweit zugestanden, dass bei Nichtvermietung auch sie keine Mieteinnahmen erhalten hätten.

Die Bf. als Eigentümer haben auch die Betreiber-GmbH mit der Hausverwaltung beauftragt.

Die Betreiber-GmbH:

Die Betreiberin hat kurzfristig an Touristen vermietet, sie hat die gewerblichen Nebenleistungen - so auch der Steuerberater in der mündlichen Verhandlung - erbracht. Sie war Inhaberin der Gewerbeberechtigung und die „*Trägerin des unternehmerischen Risikos*“ des Ferienparks (siehe Art. 10 des Betriebsmanagementvertrages). Weiters war sie Hausverwalterin und oblag ihr die Instandhaltung und -setzung. Sie hatte zwar laut § 8 des Pachtvertrages die Betriebskosten, Instandhaltungen und -setzungen zu tragen, holte sich aber alle hierfür erforderlichen Beträge von den Eigentümern (Pkt. 5. bis 7. des Verwaltungsvertrages).

Zwar behauptete der steuerliche Vertreter, dass die Pkt. 5. bis 7. des Verwaltungsvertrages nicht zum Tragen gekommen wären, weil sich keine Betriebs- und Instandhaltungskosten in den Abrechnungen finden würden, doch gab er - konfrontiert mit den Pkt. 5 bis 7 des Verwaltungsvertrages - an, dass die ausgewiesenen Mieteinnahmen bereits die um alle Kosten - Betriebskosten, Kosten für Instandhaltung sowie die Rücklage für Instandhaltung - bereinigten Mieteinnahmen seien.

NG-GmbH und NG-Holding:

Die N.-Gruppe bestimmte das Konzept, die N.-Standards waren maßgeblich und einzuhalten. N. gab sozusagen in Anlehnung an die schon bereits errichteten Hotelanlagen „den Weg vor“. Die NG-GmbH - oder auch nur „N.“ genannt - war aufgrund des ebenfalls auf die Festlaufzeit von 20 Jahren abgeschlossenen

Betriebsmanagementvertrages als bezahlte "Managerin" für das "Incoming" mit den ihr eingeräumten Befugnissen tätig. Weiters hatte sie "Schlüsselpositionen" zu besetzen.

Nach Durchsicht der Verträge zeigt sich, dass die Bf. alle "risikobehafteten" gewerblichen Aufgaben und Tätigkeiten der Betreiber-GmbH überbunden haben. An ihr bliebe also ein allfälliges mögliches Risiko hängen, ohne dass aber der Liegenschaftsbesitz der Bf. gefährdet wäre.

Anders als bei einem Einzelunternehmer, der kurzfristig an Touristen vermietet, beschränkt sich die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfassten Tätigkeit der Bf. auf die "bloße" Vermietung ihres Liegenschaftsbesitzes samt Nutzungsrechten am Besitz und Inventar. Die gewerblichen Nebenleistungen brachten nicht die Bf., sondern die Betreiber-GmbH. Die Aufgaben des Incoming hatte die NG-GmbH übernommen.

Dass die Bf. sich an der Betreiber-GmbH zu beteiligen hatten, macht die "reine Vermietungstätigkeit" der Bf. noch zu einer "gewerblichen" Vermietung. Die aus der Beteiligung allenfalls erfließenden Einkünfte von DER GMBH - bis 2009 wurden solche von den Bf. noch nicht erklärt - sind im Rahmen einer anderen Einkunftsart zu erfassen, sie würden keinen Eingang in die Vermietungseinkünfte DER BF. finden. Der Senat vermag die von den Bf. vertretene Ansicht der Personenidentität von Bf. und Betreiber-GmbH nicht zu teilen. Wenn die Bf. den keineswegs unzulässigen Weg gewählt haben, die Tätigkeiten und Risiken auf verschiedene Personen - hier die Bf., dort die Betreiber-GmbH - aufzuteilen, so kann aus steuerlicher Sicht hier auch nur die Tätigkeit der Bf. betrachtet werden, jedoch bleibt für eine von den Bf. gewünschte "Zusammenrechnung" der Tätigkeiten der Bf. und der Betreiber-GmbH kein Raum.

Dass sich ein Appartement nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, unterliegt keinem Zweifel. Das trifft in gleicher Weise für das auf Betriebsbestehensdauer eingeräumte Nutzungsrecht an einem Appartement zu. Mit der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 wurde - wie bereits im hg. Erkenntnis vom 23. 9. 2010, 2006/15/0318, entschieden - die Umschreibung der Vermietungsobjekte, die unter § 1 Abs. 2 LVO fallen, präzisiert; eine inhaltliche Änderung sollte damit nicht bewirkt werden. Mit den in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angeführten Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten sind daher nach wie vor jene Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen. Zu diesen zählen die gegenständlichen Nutzungsrechte, die - obwohl vom Wortlaut der Bestimmung nicht unmittelbar umfasst - der Vermietung von Eigentumswohnungen gleichzuhalten sind (vgl. VwGH vom 24.2.2011, 2007/15/0025).

Obigen Ausführungen folgend erblickt das BFG in der Vermietung des Appartements der Bf. für die Dauer von zumindest 20 Jahren eine unter § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO zu subsumierende Tätigkeit. Auf die Entscheidungen des BFG vom 31.7.2014, RV/6100556/2011, und vom 6.8.2014, RV/6100572/2011, darf verwiesen werden. Dass

dort allenfalls keine Beteiligung der Eigentümer an der Betreiber-GmbH vorlag, ändert aufgrund des zuvor Gesagten nichts an der nun getroffenen Beurteilung.

2. Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtliche Liebhaberei?

Das Finanzamt vertritt nun aufgrund der Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung zur Prognoserechnung II und den (voraussichtlichen) Ergebnissen 2010 bis 2013 die Ansicht, dass die Einkünfte vorläufig einheitlich und gesondert festzustellen seien.

Wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung glaubhaft versichert hat, sind die für 2010 bis 2013 deutlich besseren Ergebnisse nicht auf ein Nicht-Ausweisen von Werbungskosten zurückzuführen, weil gerade in der letzten Zeit vermehrt Reparaturmaßnahmen, wie z. B. der Austausch von Matratzen, etc., gesetzt worden seien. Ein Grund für die besseren Zahlen dürfte in der höheren Auslastung in den Sommersaisons gelegen sein.

Zumal das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung die vorläufige Veranlagung als Einkunftsquelle beantragte, wogegen seitens der Bf. kein Einwand erhoben wurde, und für den Senat nach der vorliegenden Aktenlage keine gegen diesen Antrag sprechenden Gründe zu ersehen sind, kann nach Ansicht des Senates aufgrund des derzeitigen Aktenstandes dem Antrag gefolgt werden.

3. Personengemeinschaft – Gesellschafter:

Da die Bf. den Kredit gemeinsam eingegangen sind und auch keine sonstigen Hinweise oder Anhaltspunkte vorliegen, die darauf hindeuten, dass diverse Aufwendungen von den beiden Bf. in jeweils unterschiedlicher Höhe getragen worden wären, ist sowohl für die Gemeinschaft als auch die beiden Gesellschafter vorläufig von einer Einkunftsquelle auszugehen. Am bisherigen Aufteilungsverhältnis tritt keine Änderung ein.

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden, dass die Tätigkeit der Bf. unter § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO zu subsumieren und vorläufig für die Personengesellschaft, als auch die beiden Beteiligten als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften 2005 bis 2009 war daher in Bezug auf die Einkünftefeststellung Folge zu geben.

Gleichzeitig waren die betreffenden Bescheide - weil vorläufig zu erlassen - abzuändern .

Die Höhe der vorläufig einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte für 2005 bis 2009 und ihre Aufteilung sind dem Spruch zu entnehmen.

C. Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr.:

Sachverhalt:

Das Finanzamt begrenzte im Bescheid die Gültigkeit der UID-Nr. mit 16.7.2011(Bescheid). Die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. basierte auf der Qualifikation der Tätigkeit als Liebhaberei. Er bejahte auch die Unternehmereigenschaft (Amtsvertreter in mündlicher Verhandlung).

Die Bf. begründen die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. mit ihren Ausführungen in der Berufung vom 17.8.2011 sowie in der Berufung(sergänzung) vom 24.8.2011 (Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 5.11.2014).

Rechtliche Beurteilung:

Das Finanzamt hat gemäß **Art. 28 Abs. 1 BMR** einem Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese benötigen für innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe, im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG schulden, oder für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die gemäß Artikel 196 der Richtlinie 2006/114 EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. .

..

Der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Der Unternehmer ist verpflichtet, jede Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind, insbesondere die Aufgabe seiner unternehmerischen Tätigkeit, dem Finanzamt binnen eines Kalendermonats anzuzeigen.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. aufgrund der Qualifikation der Tätigkeit als umsatz- und einkommensteuerrechtliche Liebhaberei. Aufgrund der Ergebnisse der mündlichen Verhandlung wird die Vermietung einkommensteuerrechtlich vorläufig als Einkunftsquelle angesehen und hätte sich diese Ansicht auch in geänderten Umsatzsteuerbescheiden 2005 bis 2009 niedergeschlagen, was jedoch an der fehlenden "Eingabequalität" der diesbezüglichen Berufung scheiterte. In Anbetracht dieser Beurteilung - es gehen nun beide Parteien weiterhin von der Unternehmereigenschaft aus - sind keine Gründe mehr gegeben, die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. aufrecht zu erhalten.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr. wird daher Folge gegeben und wird der Bescheid ersatzlos aufgehoben.

D. UN/ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:

Zu Pkt. A., Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2009, und

Zu Pkt. C., Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nr.:

Diese Beschwerdepunkte stehen zwischen den Parteien außer Streit. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Zu Pkt. B., Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009:

Die Frage des Einbringungsvorganges der Beschwerde hinsichtlich dieser Bescheide bewegt sich im Rahmen der Beweiswürdigung und ist daher der Revision nicht zugänglich. Die an die Ansicht des BFG gezogene rechtliche Beurteilung ist durch die Rechtsprechung des VwGH, siehe das Erkenntnis vom 27.9.2012, 2012/16/0082, belegt. Eine Revision ist daher hinsichtlich der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 nicht zulässig.

Beilage: 1 Abkürzungsverzeichnis