

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch FNM Rechtsanwälte OG, 1020 Wien, Taborstraße 11 B, über die Beschwerde vom 02.08.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 01.07.2013, betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2009, 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, betreibt in der Rechtsform einer OG lt. Firmenbuch das "Zusammenwirken der Gesellschafter zur Erzielung von Gewinn durch die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten, deren Wände und Boden mit Salzplatten und Salzkristallen ausgekleidet sind (Salzzimmer)".

Im Jahr 2013 fand eine Betriebsprüfung statt.

In Tz. 1 des Berichtes vom 27.6.2013 wurde folgendes festgestellt:

*Da die festgestellt Tätigkeit über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (Zurverfügungstellung und Wartung von Salzgrotten in Thermen) und die Einkunftsarten 5-7-ohnehin subsidiär sind, stellen die erklärten Gewinne Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar und sind nicht wie bisher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.*

In der Folge wurden am 1.10.2013 Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 ausgefertigt, die Gegenstand der diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Beschwerde sind.

In der Beschwerde vom 2.8.2013 brachte die Bf. folgendes vor:

Bei der in der Therme eingebauten Salzgrotte handle es sich um eine solche, welche fix eingebaut sei und mit dem Gebäude fest verbunden sei. Ein Demontage der Anlage würde diese zerstören. Mittels eines Mietvertrages werde die Salzgrotte an die GmbH vermietet und seien die daraus erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung gemeldet worden. In diesem Mietvertrag verpflichtete sich die Vermieterin die Kosten für Reparatur und Instandsetzung inklusive Wartung und Instandhaltung zu tragen. Dies bedeute jedoch nicht, dass die Vermieterin tatsächlich selbst die Reparatur, Instandsetzung und Wartung durchführe. Eine Verpflichtung der Vermieterin mit eigenem Personal die Wartung und Instandhaltung der Salzgrotte vorzunehmen sei daraus nicht ableitbar.

Das die Betriebsprüfung durchgeführt habende Finanzamt gab dazu folgende Stellungnahme ab:

Es werde auf folgenden Vertragsinhalt verwiesen:

- Die Bf. leiste Gewähr dafür, dass der vermietete Gegenstand zum Zeitpunkt der Übergabe und während der gesamten Vertragslaufzeit in technisch einwandfreiem Zustand sei sowie allen behördlichen Bestimmungen und Bedingungen entspreche.
- Das Hotel als Mieterin werde verpflichtet, regelmäßig den ordnungsgemäßen Betrieb und die Funktionsfähigkeit der Salzgrotte zu überprüfen.
- Die Reparatur-und Instandsetzungskosten für die Salzgrotte inklusive Wartung und Instandhaltung der Klimaanlage während der Mietzeit trage die Bf..

Es werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1989, 88/14/0117 verwiesen, wonach zur Abgrenzung einer gewerblichen Nebentätigkeit von einer über die bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgehenden Nebentätigkeit darauf abzustellen sei, ob die Verwaltungsmehrarbeit vom Vermieter oder allenfalls auch durch einen von ihm beauftragen Dritten durchgeführt werde. Im gegenständlichen Fall liege die gesamte Technik in der Verantwortung der Bf., also der Vermieterin.

Diese Stellungnahme wurde der Bf. vom Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht, die daraufhin mit Schriftsatz vom 27.9.2016 sinngemäß folgende Äußerung erstattete:

Nach dem Mietvertrag vom September 2008 bestehe die Salzgrotte aus:

- einer Tragekonstruktion für die Salzwände
- Salzpflastersteinen
- einer Elektrokonstruktion inkl. Beleuchtung
- der Lüftungs-und Klimaanlage
- der Audioanlage
- 10 Stück Liegestühlen
- dem Recht auf Exklusivität der Salzgrotte in einem Umkreis von 30 km.

Damit sei die Salzgrotte eine sog. zusammengesetzte Sache. Sie bestehe aus unselbständigen Bestandteilen, die mit der Liegenschaft derart eng verbunden seien, dass sie nach der Verkehrsauffassung nicht mehr ohne wesentlichen Schaden an dem Gegenstand oder der Liegenschaft entfernt werden können. Es seien dies:

- der Trägerkonstruktion
- der Verlegung der Salzpflastersteine
- der Elektroinstallation, der Lüftungs- und Klimarohre

Andererseits bestehe die Salzgrotte aus selbständigen Bestandteilen, die jederzeit ohne Schaden entfernt werden könnte. Es seien dies:

- das Klimagerät
- die Audiogeräte
- die Liegestühle

An den unselbständigen Bestandteilen habe die Gebäudeeigentümerin Eigentum erworben.

An den selbständigen Bestandteilen und dem Exklusivrecht erwerbe sie lt. Pkt. V. des Mietvertrages nach 10 Jahren Eigentum.

Die Einkünfte aus den Salzgrottenanwendungen der Salzgrotte seien daher

- Sowohl Einkünfte aus der Vermietung des Sachinbegriffs "Salzgrotte", insbesondere der beweglichen Bestandteile der Gestattung der Salzgrotte als auch
- Einkünfte aus der Überlassung des Rechts zur Salzgrottenanwendung.

Der als Mietvertrag bezeichnete Vertrag hat folgenden Inhalt:

*Die Firma S errichtet in den Betriebsräumen des Hotels in Ungarn H, Lótuszvirág u. 1. gem. beigefügten Plänen (Anlage, die Vertragsbestandteil sind), zu den nachfolgenden Bedingungen eine „Totes - Meer — Salzgrotte“ und vermietet diese während der Vertragslaufzeit an das Hotel. Die Firma S beauftragt die Firma S1-Kmit der Herstellung der Salzgrotte.*

### **1. Leistungsumfang**

*Die Firma S. wird dabei folgende Leistungen auf eigene Kosten erbringen.*

- Raumanpassungsarbeiten (Sanitätsräume, Sozialräume, Umkleideräume, Empfangsräume, usw.)
- Einbau der Tragkonstruktion für die Salzwände
- Einbau der Salzpflastersteinen (Salz aus dem Toten Meer — mit Nachweisen wie: Lieferschein und Zertifikat)
- Elektroinstallation, inklusive Installation der Beleuchtung
- Installation der Lüftungs- und Klimaanlage
- Installation einer Audioanlage
- Lieferung von 11 Stck. Liegestühlen

- schlüsselfertige Montage.

Die Firma S schließt eine Bauwesenversicherung ab.

Das HOTEL übernimmt die zur Errichtung der „Totes-Meer-Salzgrotte“ erforderlichen Vorbereitungsarbeiten.

Die im Zusammenhang mit der Errichtung der „Totes-Meer-Salzgrotte“ zu beachtenden technischen Anforderungen und die bauordnungsrechtlichen Vorschriften am Gebäude und den Räumlichkeiten, insbesondere die Einhaltung der Vorschriften des Brandschutzes, hat das HOTEL zu erfüllen. Die damit verbundenen Kosten trägt das HOTEL.

Das HOTEL stellt der Firma S zur Leistungserbringung unentgeltlich die Wasser- und Stromanschlüsse und deren Nutzungskosten, sowie sanitäre Einrichtungen (Waschräume, WC) zur Benützung der Belegschaft der Firma S zur Verfügung.

## **2. Ausführungszeitraum:**

Der voraussichtliche Ausführungsbeginn ist für den 15.07.2009 geplant.

Der voraussichtliche Ausführungsabschluss ist innerhalb von 4—6 Wochen geplant.

Die Ausführungstermine sind unverbindlich. Aus deren Nichteinhaltung können keine Rechte hergeleitet werden.

## **3. Arbeitsbedingungen**

Die Arbeiter der Firma S unterliegen den am Ausführungsort geltenden Gesetzen, sowie den gültigen Arbeitszeit— und Unfallschutzbestimmungen.

Das HOTEL trifft am Arbeitsort die notwendigen Sicherheitsmaßnahmen gemäß den am Ausführungsort geltenden Vorschriften.

Die Firma S wird von dem HOTEL über besondere Sicherheitsvorschriften auf der Baustelle unterrichtet. Alle. zur Einhaltung des Arbeitsschutzes und der Sicherheit notwendigen Mittel - ausgenommen Körperschutz — werden von dem HOTEL kostenlos bereitgestellt. Die Mitarbeiterinnen der Firma S, die die Grotte errichten sind verpflichtet, die am Ausführungsort geltenden Sicherheitsvorschriften einzuhalten.

## **III. Vertragspflichten**

### **1. Pflichten der Firma S**

Im Rahmen des vorliegenden Vertrages verpflichtet sich die Firma S während der unter Ziffer V. 1. genannten Mietzeit;

- alle sich im Besitz der Firma S befindenden informations- und Schulungsmaterialien bezüglich der „Totes-Meer-Salzgrotte“ der HOTEL zu Informations- und Werbezwecken kostenlos zur Verfügung zu stellen,
- die zur Bedienung der Totes-Meer-Salzgrotte bestimmten Mitarbeiterinnen des Hotels zu schulen,
- die Firma S verpflichtet sich das Hotel für die Dauer des unter Punkt V.2.

genannten Kündigungsverzichtes von 3 Jahren, einen Gebietsschutz für die „Totes-Meer-Salzgrotte“ in einem Umkreis von 30km Entfernung, gerechnet vom Standort des Hotels, zu gewähren,

- die mit der Errichtung des vorliegenden Vertrages verbundenen Kosten über die Vergebührung des Vertrages trägt die Firma S,

- die Firma S leistet Gewähr dafür, dass der vermietete Gegenstand zum Zeitpunkt der Übergabe und während der gesamten Vertragslaufzeit, in technisch einwandfreien Zustand ist sowie allen behördlichen Bestimmungen und Bedingungen entspricht.

## **2. Pflichten des HOTELS**

Im Rahmen des vorliegenden Vertrages verpflichtet sich das HOTEL;

- den entsprechenden Raum (lt. beigefügter Plankopie), in dem die „Totes—Meer—Salzgrotte“ einzubauen und auszustatten ist, zur Verfügung zu stellen,

- den Starkstromanschluss (Sicherung 32 A) bis zum technischen Raum der Grotte zu verlegen und an die von der Firma S eingebaute Unterverteilung anzuschließen,

- den infolge von eventuellen Anpassungsarbeiten (Abriss-, bzw. Aufräumarbeiten) entstandenen Bauschutt sowie etwaige Bauabfälle zu entsorgen,

- die „Totes-Meer-Salzgrotte“ während der Gültigkeitsdauer des vorliegenden Vertrages aktiv zu bewerben und in ihre Werbemaßnahmen einzubeziehen. Der Firma S werden hierfür keine Kosten berechnet,

- während der Gültigkeitsdauer des vorliegenden Vertrages den Betrieb der „Totes-Meer-Salzgrotte“ aufrechtzuerhalten und durch den Einsatz von geeignetem Personal sicherzustellen,

- die im Zusammenhang mit der Errichtung der „Totes—Meer—Salzgrotte“ zu beachtenden technischen Anforderungen und bauordnungsrechtlichen Vorschriften, insbesondere die Einhaltung der Vorschriften des Brandschutzes, auf eigene Kosten sicherzustellen,

- die Betriebs- und Sicherheitsvorschriften der „Totes-Meer-Salzgrotte“, insbesondere die als Anlage IV übergebene Betriebsanleitung, einzuhalten und zu überwachen,

- regelmäßig, mindestens einmal wöchentlich, den ordnungsgemäßen Betrieb und die Funktionsfähigkeit der „Totes-Meer-Salzgrotte“ zu überprüfen. Dabei ist insbesondere die Einhaltung der zulässigen Luftfeuchtigkeit durch Messung der Luftfeuchtigkeit zu überprüfen. Ferner ist die „Totes-Meer-Salzgrotte“, einschließlich der Tragkonstruktion, Wände und Böden, auf übermäßige Feuchtigkeit zu kontrollieren. Entdeckte Mängel werden von der Hotel direkt an den von der Firma S beauftragten Projektleiter **Herrn RS**, gemeldet.

## **3. Haftung**

*Die Firma S haftet, soweit in diesem Vertrag nichts anderes bestimmt ist, nach den gesetzlichen Gewährleistungsvorschriften, und für Schäden im Namen des Produkthaftungsgesetzes.*

*Die Firma S schließt eine Haftpflicht- und eine Elementarversicherung für Feuer-, Leitungswasser-, Blitz- und Sturmschäden ab und übergibt eine Kopie der jeweiligen Polizze an das Hotel.*

*Für Schäden, welche infolge unsachgemäßer Benützung entstehen, haftet das Hotel.*

**Das HOTEL schließt die Salzgrotte in ihre bestehende Betriebshaftpflichtversicherung mit ein.**

*Die Angaben und Betriebsanleitungen werden spätestens bis zur Inbetriebnahme von der Firma S an die Therme übergeben. Das HOTEL hat die Gebrauchsempfehlungen der Firma S zu beachten.*

#### **IV. Errichtungskosten, Betriebskosten, Nutzungsentgelt**

##### **1. Kosten der Errichtung**

*Die Kosten für die Errichtung des in Ziffer II.1. genannten Leistungsumfangs der „Totes-Meer-Salzgrotte“ trägt die Firma S. Alle von der Firma S gelieferten und eingebauten Bauelemente der „Totes-Meer-Salzgrotte“ bleiben für die Dauer der Mietzeit im Eigentum der Firma S.*

##### **2. Instandsetzungs- und Betriebskosten**

*Die Reparatur- und Instandsetzungskosten für die „Totes-Meer-Salzgrotte“, inkl. Wartung und Instandhaltung der Klimaanlage, trägt während der Mietzeit die Firma S nach Ablauf der Mietzeit jedoch nur, soweit diese im Rahmen der Gewährleistung zu ersetzen sind.*

*Den Austausch des Bodensalzes wird während der Mietzeit, die Firma S, abhängig von der hygienischen Erforderlichkeit, auf eigene Kosten vornehmen. Ob der Austausch erforderlich ist, entscheidet das HOTEL unter Berücksichtigung hygienischer Aspekte und im Einvernehmen mit der Firma S.*

*Sämtliche weiteren Kosten für den Betrieb der „Totes-Meer-Salzgrotte“, insbesondere Personal- und Energiekosten trägt das HOTEL.*

##### **3. Nutzungsentgelt**

*Die Preisgestaltung erfolgt stets in beiderseitigem Einvernehmen. Im Falle einer Preisänderung ändert sich die prozentuelle Teilung des Nettoentgeltes nicht.*

*Der **Mindestpreis** für eine Salzgrottenanwendung, den die Therme verrechnen muss, wurde wie folgt festgelegt.*

- Einzeltarif pro Person (Anwendung 45 Minuten) = 10,00 €, inkl. gesetzl. MwSt (25%)

*Ab Inbetriebnahme wurde zwischen den Vertragspartnern folgender Verkaufspreis festgelegt:*

- Einzeltarif pro Person (Anwendung 45 Minuten) = 10,00 €, inkl. gesetzl. MwSt (25%)

- **In den ersten drei Jahren** der Gültigkeitsdauer des vorliegenden Vertrages wird der erzielte Erlös aus dem Verkaufspreis in Höhe von € 10,— brutto (€ 8 netto), von jeder verkaten Anwendung, auf folgende Weise aufgeteilt:

70 % des Nettoumsatzes entfällt auf die Firma S1—Pol

30 % des Nettoumsatzes entfällt auf das Hotel

Für die ersten **600** Salzgrotenanwendungen eines Monats:

70% des Nettoumsatzes entfällt auf die Firma S

30% des Nettoumsatzes entfällt auf das Hotel

Für alle weiteren (**ab 601 Stück**) verkauften Salzgrotenanwendung eines Monats;

50% des Nettoumsatzes entfällt auf die Firma S

50% des Nettoumsatzes entfällt auf das Hotel

- **Ab 4. bis 6. Jahr** der Gültigkeitsdauer des vorliegenden Vertrages wird der erzielte Erlös aus dem Verkaufspreis in Höhe von € 10,- brutto (€ 8 netto), von jeder verkauften Anwendung, auf folgende Weise aufgeteilt:

60% des Nettoumsatzes entfällt auf die Firma S

40% des Nettoumsatzes entfällt auf das Hotel

Für die ersten **600** Salzgrotenanwendungen eines Monats:

60% des Nettoumsatzes entfällt auf die Firma S

40% des Nettoumsatzes entfällt auf das Hotel

Für alle weiteren (**ab 601 Stück**) verkauften Salzgrotenanwendung eines Monats;

50% des Nettoumsatzes entfällt auf die Firma S

50% des Nettoumsatzes entfällt auf das Hotel

- **Ab 7. Jahr** der Gültigkeitsdauer des vorliegenden Vertrages wird der erzielte Erlös aus dem Verkaufspreis in Höhe von € 10,- brutto (€ 8 netto), von jeder verkauften Anwendung, auf folgende Weise aufgeteilt:

50% des Nettoumsatzes entfällt auf die Firma S

50% des Nettoumsatzes entfällt auf das Hotel

#### **4. Abrechnungsmodalitäten**

Das Hotel meldet der Firma S monatlich, jeweils am ersten Werktag nach einem Monatsletzen, die Anzahl der verkauften Salzgrotenanwendungen sowie den von ihr erzielten Gesamtumsatz.

Die Firma S ermittelt das Nutzungsentgelt, gem. Punkt IV Nr. 3 und stellt das Hotel eine monatliche Rechnung über den jeweiligen Betrag, ohne Mehrwertsteuer aus. (UID Nummer der Firma S muss auf der Rechnung sein)

Die Zahlung der Rechnung durch das Hotel, auf das von der Firma S angegebene Konto, erfolgt monatlich, bis zum 15. des jeweiligen Folgemonats.

#### **V. Gültigkeitsdauer und Kündigungsbedingungen**

1. Der Vertrag tritt mit dem Tag der Inbetriebnahme in Kraft und endet nach Ablauf von 10 Jahren. Bei der Übergabe wird eine Inventar- und Mängelliste erstellt. Nach Ablauf der

Mietzeit wird zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass das Eigentum an der Salzgrotte **nicht automatisch an das Hotel übergeht**. Die Vertragsparteien werden über die Möglichkeit der weiteren Zusammenarbeit nach 10 Jahren neu verhandeln. Wenn die Vertragsparteien beschließen, dass sie nicht miteinander weiter kooperieren werden, ist für die Herstellung des Ursprungszustandes der Räumlichkeiten das Hotel zuständig.

2. Jede der Vertragsparteien ist berechtigt, den Vertrag unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist jeweils zum Schluss eines Kalendermonats aufzukündigen. Das Hotel verzichtet ausdrücklich auf die Kündigung dieses Vertrages für die ersten 3 Jahre der Betriebstätigkeit, beginnend mit dem Tag der Inbetriebnahme.

3. Beiden Vertragsparteien bleibt außerdem das im Gesetz genannte Recht vorbehalten, aus „wichtigem Grund“ (z.B. schwerwiegende Vertragsverletzung), ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist, die vorzeitige Vertragsauflösung zu erklären.

Dies gilt insbesondere dann:

- wenn einer der Vertragspartner seinen Verpflichtungen aus diesem Vertrag, trotz Mahnung mit eingeschriebenen Brief und Setzung einer Frist von 14 Tagen, nicht nachkommt und
- wenn über das Vermögen eines der Vertragspartner ein Insolvenzverfahren eröffnet wird oder Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgewiesen wird.

4. Die Kündigung von beiden Vertragspartnern ist nur formgerecht, wenn sie schriftlich durch eingeschrieben zur Post gegebenen Brief oder persönlich gegen Empfangsbestätigung erklärt wird; sie ist nur rechtzeitig, wenn die Postaufgabe oder Ausfolgung gegen Empfangsbestätigung vor Beginn der Kündigungsfrist bewirkt wird.

5. Bei Vertragskündigung seitens der Firma S oder des Hotels ist die Firma S verpflichtet, die Totes-Meer-Salzgrotte auf eigene Kosten zu demontieren und abzutransportieren. Für die Herstellung des Ursprungszustandes der Räumlichkeiten ist das Hotel zuständig.

## **VI. Schlussbestimmungen**

Die Firma S ist verpflichtet, über Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse des Hotels, die ihr und/oder der Firma S während der Zusammenarbeit mit dem Hotel bekannt werden, gegenüber Dritten strengste Verschwiegenheit zu bewahren. Dies gilt auch über das Vertragsverhältnis hinaus.

Dieser Vertrag sowie alle Zusätze und Abänderungen desselben bedürfen zu Ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform; dies gilt auch für die allfällige einvernehmliche Auflösung des Vertrages sowie die Aufhebung der hiermit vereinbarten Formgebundenheit. Außerdem werden alle Vereinbarungen aufgehoben, die vor dem Abschluss des vorliegenden Vertrages getroffen worden sein könnten und mit den Bestimmungen dieses übereinstimmen Vertrages nicht übereinstimmen.

Sollten eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein oder werden,



*berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die unwirksame Regelung ist durch eine wirksame zu ersetzen, die dem rechtlichen und wirtschaftlichen Willen der Vertragsparteien am nächsten kommt.*

*Für alle Streitigkeiten aus dem mit diesem Vertrag begründeten Rechtsverhältnis wird die Zuständigkeit des örtlich für V zuständigen Gerichtes als Wahlgerichtsstand vereinbart.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bf. in den Jahren 2009 bis 2011 erzielten Einkünfte den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder jenen aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.

§ 28 EStG Abs. 1 EStG 1988 lautet:

*Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:*

- Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen,*
- Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen,*
- Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.*

Der Begriff Vermietung und Verpachtung gem. § 28 hat aufgrund der geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise einen umfassenden Inhalt. Erfasst werden die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch bzw zur Nutzung und alle wirtschaftlich einer Vermietung und Verpachtung gleichzuhaltenden Vorgänge. Eines zivilrechtlichen Bestandvertrags nach dem ABGB bedarf es nicht (VwGH 12.9.89, 88/14/0171), es erfolgt aber idR eine Anknüpfung an zivilrechtliche Vorgänge.

Die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch und oder zur Nutzung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung soweit die Betätigung nicht nach dem Subsidiaritätsprinzip unter die Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 1 bis 5 fällt.

Vermietung und Verpachtung wird idR dann zum Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist und der Vermieter dem Mieter besondere zusätzliche Leistungen erbringt.

Maßgebliches Unterscheidungsmerkmal zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Gewerbebetrieb ist, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstands hinausgeht, der „gewerbliche Unternehmercharakter in den Vordergrund tritt“ (VwGH 29.2.12, 2008/13/0029).

Auf diese Rechtsauffassung stützte sich die belangte Behörde als sie im Zuge der Betriebsprüfung die bisher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten Einkünfte jenen aus Gewerbebetrieb zuordnete.

§ 23 EStG 1988, soweit hier von Belang, lautet:

*Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind....*

*..Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.*

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist bei der Frage, welcher Einkunftsart die Einkünfte der Bf. zuzurechnen sind, der zwischen der Bf. und der Therme abgeschlossene Mietvertrag in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer näheren Überprüfung zu unterziehen. Dabei kommt es auf die Bezeichnung des Vertrages als "Mietvertrag " nicht an, sondern auf dessen wahren wirtschaftlichen Gehalt und welchen Inhalt die Vertragspartien ihrer Vereinbarung beimessen wollten.

Besonderes Augenmerk ist dabei der Vereinbarung des "Nutzungsentgeltes" zu schenken. Es handelt sich nämlich dabei nicht um die Vereinbarung eines Mietentgeltes für die Zurverfügungstellung einer Sache, sondern um die Auferlegung der Verpflichtung für die Therme für die einzelnen Salzgrottenanwendung ein bestimmtes Entgelt zu verlangen (Pkt. 3: "Der Mindestpreis, den die Therme verrechnen muss...."). Der Betrieb der Salzgrotte liegt also nicht in der unternehmerischen Eigenverantwortlichkeit der Therme sondern ist deren wirtschaftliche Gestaltungsmöglichkeit bezüglich Preisgestaltung gänzlich ausgeschlossen. Auf diese Weise sichert sich die Bf. durch die in Pkt. 3 vereinbarte Aufteilung des Nettoumsatzes eine Beteiligung am Gesamterlös aus den verkauften Salzgrottenanwendungen. Da die Therme darüber hinaus erst bei Mehrerlösen 50% oder 70% dieser Mehrerlöse zugesprochen erhält, wird dadurch auch ein gewisser Druck erzeugt, möglichst viele Anwendungen zu verkaufen. Auch ist sie gem. Pkt. 2 der Vereinbarung verpflichtet, die Salzgrotte auf ihre Kosten aktiv zu bewerben, den Betrieb aufrecht zu erhalten und Personal bereitzustellen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich daher bei dem "Nutzungsentgelt" um die Aufteilung der Erlöse aus den Salzgrottenanwendungen. Dafür spricht weiters, dass lt. den in Pkt. 4 vereinbarten Abrechnungsmodalitäten die Bf. den auf sie entfallenden Anteil aus dem von der Therme übermittelten Gesamtumsatz selbst errechnet.

Darüberhinaus werden lt. dem ergänzenden Schriftsatz vom 27.9.2016 nur die beweglichen Bestandteile, nämlich das Klimagerät, die Audioanlage und die Liegestühle vermietet, während an den unselbständigen Bestandteilen, also der Tragekonstruktion, den verlegten Salzpflastersteinen, der Elektroinstallation und der Lüftungs- und Klimarohre die Gebäudeeigentümerin mit Einbau der Salzgrotte Eigentum erworben habe, *da diese ohne wesentliche Beschädigung an der Sache oder an der Liegenschaft nicht beseitigt werden können.*

Es ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht nachvollziehbar, dass die Therme eine derart einschränkende Vereinbarung in Kauf nimmt, obwohl sie bereits Eigentümerin von wesentlichen Bestandteilen der Salzgrotte geworden ist, ohne die deren Betrieb gar nicht möglich wäre. Auch wird sie lt. Pkt. 2 zu Überprüfungsmaßnahmen an Trägerkonstruktion, Wände und Böden verpflichtet, obwohl sie daran Eigentum hält.

Die als Mietvertrag bezeichnete Vereinbarung ist daher als Vereinbarung über den Betrieb einer Salzgrotte und den damit verbundenen wechselseitigen Rechten und Pflichten zu sehen. Es handelt sich daher bei den Einkünften, die der Bf. zufließen um anteilmäßige Einkünfte aus dem Betrieb der Salzgrotte und somit um Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Vernehmung der im ergänzenden Schriftsatz beantragten Zeugin zum Beweis für die weitgehende Wartungsfreiheit der Salzgrotte konnte unterbleiben, da dieses Beweisthema für die Entscheidung keine Relevanz aufwies.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Frage, welcher Einkunftsart die Einkünfte der Bf. zuzurechnen sind, handelt es sich um eine reine Sachverhaltsfrage und nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Wien, am 2. Mai 2017

