

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

Richter	A
in der Beschwerdesache	BF
	Straße
	Ort
vertreten durch	Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhand- Steuerberatungs GmbH & Co KG
	Auerspergstraße 8
	5700 Zell am See
gegen das	FA St. Johann Tamsweg Zell am See
vertreten durch	B
	Brucker Bundesstraße 13
	5700 Zell am See
wegen	Bescheidbeschwerde vom 18. 07. 2011
gegen den Bescheid	betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2010
nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Mai 2014 sowie am 2. Juli 2014 zu Recht erkannt:	

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2010 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 mit € 1.314,96 festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Einstufung der Tätigkeit der Beschwerdeführer unter die Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO zulässig.

Entscheidungsgründe

Die BF erwarben im Jahr 2002 ein Appartement in der Ferienanlage C in D. Im Fragebogen, den der steuerliche Vertreter anlässlich des Beginnes einer steuerlich relevanten Tätigkeit für die BF beim FA einreichte, beschrieben die BF die Tätigkeit als Vermietung einer Ferienwohnung im Wege einer Hausgemeinschaft und erklärten ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG versteuern zu wollen.

Diesem Fragebogen war neben dem Kaufvertrag für das Appartement auch ein Verwaltungsvertrag mit der Betreiber GmbH (in der Folge: der Betreiber) beigelegt, aus dem ersichtlich war, dass die BF den Betreiber mit der Verwaltung und touristischen Vermietung des Appartements unkündbar für einen Zeitraum von 20 Jahren beauftragten.

Weiters war diesem Fragebogen eine Prognoserechnung für die Vermietung des Appartements für den Zeitraum von 2003 bis 2022 beigelegt. Die Prognose wies kontinuierlich steigende Einnahmen von rd. € 15.000,00 im Jahr 2003 auf rd. € 30.000,00 im Jahr 2022 aus. Die Fremdfinanzierung war mit fallenden Zinsen für die gesamten 20 Jahre ausgewiesen. Ab dem Jahr 2004 wurde ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ausgewiesen. Der jährliche Überschuss stieg von € 1.233,00 im Jahr 2004 kontinuierlich auf € 18.442,00 im Jahr 2022 an. Bereits im Jahr 2004 wurde nach der Prognoserechnung ein Gesamtgewinn erreicht.

In der Folge brachten die BF durch ihren steuerlichen Vertreter für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 jeweils Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein, die für die ersten Jahre Verluste aus der Vermietung auswiesen. Für das Jahr 2010 wurden nur mehr quartalsmäßig UVA's abgegeben. Der Verlust sank von rund € - 7.700,00 und € - 5.300,00 in den ersten Jahren auf rund € - 700,00 im Jahr 2006. Im Jahr 2007 wurde ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von € 19,00 ausgewiesen, der bis ins Jahr 2009 auf rund € 500,00 anstieg.

Das FA hatte ab dem Jahr 2002 sowohl die Umsatzsteuer als auch die Feststellung der Einkünfte für die BF erklärungsgemäß, jedoch gemäß § 200 BAO vorläufig veranlagt. In den Bescheiden für das Jahr 2002 hatte das FA dies damit begründet, dass nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss aber wahrscheinlich sei, weswegen die Abgabenfestsetzung vorläufig erfolge. In den Bescheiden der folgenden Jahre erfolgte keine Begründung für die Vorläufigkeit mehr.

Im März 2011 wurde vom FA eine Nachschau beim steuerlichen Vertreter, der auch die BF vertrat, durchgeführt. Bei dieser Nachschau wurde – soweit dies die BF betraf – festgestellt, dass auch bei den BF ab der Veranlagung 2006 verabsäumt worden sei, in der Überschussrechnung die angefallenen Fremdfinanzierungskosten in Ansatz zu bringen. Dabei handle es sich um Beträge zwischen rd. € 5.700,00 im Jahr 2006 bis € 4.700,00 im Jahr 2009.

In weiterer Folge erließ das FA endgültige Bescheide betreffend die Umsatzsteuer 2002 bis 2009 und setzte dabei anstelle der ursprünglich veranlagten Gutschriften und Zahllasten die Umsatzsteuer jeweils mit Null fest. Für das Jahr 2010 erfolgte eine Jahresveranlagung durch das FA mit Null. Auch die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2009 erfolgte endgültig mit Null.

Zur Begründung führte das FA an, dass die erklärten Ergebnisse über diese Jahre erheblich von der Prognoserechnung abgewichen seien. Unter Berücksichtigung der über die Jahre angefallenen Finanzierungskosten, die von den BF ab dem Jahr 2006 nicht mehr angesetzt worden seien, sei bereits ein kumulierter Verlust von rd. € 38.000,00 erwirtschaftet worden, der einen Gesamtüberschuss über einen Zeitraum von 20 bzw. 23 Jahren nicht mehr erwarten lasse.

Gegen diese Bescheide erhoben die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führten dabei im Ergebnis aus, dass die BF entgegen der Ansicht des FA eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Bestimmungen des § 1 Abs. 1 L-VO und keine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO ausüben würden. Diese Beurteilung müsse nach objektiven Kriterien erfolgen. Zu diesen Kriterien führte der steuerliche Vertreter der BF aus, dass zwar die Vermietung einzelner Appartements unter § 1 Abs. 2 L-VO fiele, nicht jedoch die gewerbliche Beherbergung. Eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 1 L-VO liege vor, wenn ein Gebäude mehr als zwei Wohneinheiten aufweise und damit eine objektive Eignung zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse nach objektiven Kriterien nicht vorliege. Unter § 1 Abs. 1 L-VO falle somit insbesondere die Bewirtschaftung von Wohnhäusern mit mehr als zwei Wohnungen. Zudem könnten regionale Gründe zu einer unwiderlegbaren Einkunftsquellenvermutung führen. Dies betreffe im Speziellen Fremdenverkehrseinrichtungen.

Die BF hätten ein Appartement in einer Ferienparkanlage erworben, welche zur Gänze durch den Betreiber vermarktet und betrieben werde. Diese Gesellschaft betreibe 68 solche Parks in ganz Europa und sei die Tochter eines börsennotierten Hotelkonzerns, was zu Synergien in der Vermarktung führe.

Sämtliche durch diese Gesellschaft vermarkteten Wohneinheiten in C befänden sich in Gebäuden, welche mehr als die in § 1 Abs. 1 L-VO angesprochenen zwei Wohneinheiten beinhalten würden.

Um einen nachhaltigen und objektiven Erfolg dieses Ferienparks sicherzustellen, sei der Abschluss eines Verwaltungsvertrages mit der Gesellschaft Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages gewesen und von allen Eigentümern abgeschlossen

worden. Der Verwaltungsvertrag sei für 20 Jahre abgeschlossen worden und schränke die Freiheiten der Eigentümer sehr stark ein. Diese Einschränkungen sprächen klar für eine untergeordnete Privatnutzung zu Gunsten einer unternehmerischen Nutzung.

Dabei sei das Nutzungsrecht der Objekteigentümer auf höchsten drei Wochen im Jahr, davon nur eine in der Hochsaison, begrenzt. Sämtliche Wohnungen des Ferienparks wiesen dieselbe Ausstattung auf. Eine individuelle, den privaten Neigungen der Eigentümer entsprechende Ausgestaltung sei untersagt.

Instandhaltungsarbeiten würden aus einem gemeinsamen Kosten- und Erlöspool bedient, der von allen Eigentümern unabhängig von Erträgen oder Aufwendungen bzw. den angefallenen Schäden gespeist werde. Die Aufteilung erfolge für jede Kategorie nach dem gleichen Schema ohne Berücksichtigung qualitativer Unterschiede einzelner Appartements.

Eine angemessene Rendite des Investments sei nur möglich, wenn ein professioneller Betreiber durch professionelles Marketing und marktgerechte Preise den Betrieb der Anlage übernehme. Eine Einzelvermarktung im Sinne einer kleinen Vermietung würde nicht zu den erwarteten Ergebnissen führen.

Das Haupthaus, das die Rezeption, den Wellnessbereich, das Bistro sowie das Restaurant enthalte, sei erst in der Wintersaison 2007/08 fertig gestellt worden. Bei Erstellung der Prognoserechnung sei diese Unwägbarkeit nicht absehbar gewesen. Durch die verspätete Fertigstellung hätten die geplanten Einnahmen nicht erzielt werden können. Die Ausgaben seien jedoch unvermindert angefallen. Nach Inbetriebnahme des Haupthauses hätten höhere Einnahmen und Auslastungen erzielt werden können.

Erschwerend sei hinzugekommen, dass ab 2008/09 mit Ausbruch der Wirtschaftskrise deren Auswirkungen auch in der Auslastung zu spüren gewesen seien. Gerade im Preissegment der Ferienparks seien diese Auswirkungen erheblich gewesen.

Eine Einkunftsquelle sei dann anzunehmen, wenn die Wohneinheiten einheitlich als Gewerbebetrieb geführt würden. Nicht nur die angeführten Gründe verdeutlichen dies, auch im Verwaltungsvertrag sei die Widmung der Flächen als Großbeherbergungsbetrieb angeführt. Für die Behörden sei diese Widmung als Großbeherbergungsbetrieb unabdingbare Voraussetzung zur Durchführung des Projektes gewesen.

Zudem enthalte jedes der Objekte mehr als zwei Wohneinheiten. Dieser Tatsache folgend wäre schon allein aufgrund TZ 15a der L-RL eine Einkunftsquelle gem. § 1 Abs. 1 L-VO gegeben.

Die Einschränkung der Eigennutzung auf drei Wochen im Jahr - davon nur eine Woche in der Hochsaison - spreche klar gegen eine Nähebeziehung zur Privatsphäre. Da die überwiegende Zeit - 49 Wochen im Jahr - Gäste beherbergt würden, spreche gerade diese Tatsache für eine Anschaffung für unternehmerische Zwecke und daher für eine Einkunftsquelle. Diese Feststellung sei bereits vom UFS Salzburg im Erkenntnis vom 10. August 2009, GZ. RV/0353-S/08 getroffen worden. Dieses Erkenntnis behandle ebenfalls

ein Objekt im Ferienpark C. Dieser bereits mittels Erkenntnis des UFS abgeschlossene Sachverhalt sei im vorliegenden Fall gänzlich unbehandelt geblieben.

Die Behörde habe die angefochtenen Bescheide mangelhaft begründet, da eine detaillierte Begründung, warum bei vorliegendem Sachverhalt objektiv betrachtet keine Einkunftsquelle in Bezug auf die oa. Punkte vorliegen solle, in der Niederschrift nicht erbracht worden sei. Weiters habe die Behörde nicht ausgeführt, warum gerade jetzt - ohne eine Änderung der Bewirtschaftungsart - eine von vornherein als Einkunftsquelle qualifizierte Vermietung keine Einkunftsquelle mehr darstellen sollte.

Die Behörde führe aus, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielbar sei. Dies vor allem, wenn die Fremdfinanzierungskosten entsprechend der in der Prognoserechnung gewählten Finanzierung angesetzt würden. Um die oa. Unwägbarkeiten auszuschließen bestehe jedoch die Möglichkeit, pauschale Werbungskosten iHv 30% der Betriebseinnahmen anzusetzen. In diesem Fall wären nicht nur jährliche Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten gegeben, auch ein Gesamtüberschuss über den 20jährigen Zeitraum würde auf Basis dieser Pauschalierung resultieren.

Diese Pauschalierung werde künftig für jene Objekteigentümer angewandt werden, welche die Objekte zum Teil fremdfinanziert hätten. Diese Vorgehensweise werde gewählt, da der steuerliche Vertreter Unterlagen betreffend der Finanzierung vielfach nicht erhalte bzw. die Übersetzung mit diversen Problemen behaftet sei. Auf Basis der Erlöse in 2010 unter Berücksichtigung einer 2%igen Inflation würde bei den BF ein Gesamtüberschuss von € 76.000,00 resultieren. Die Berechnung könne der Beilage entnommen werden. Ein deutlich positiver Gesamtüberschuss über die 20jährige Laufzeit sei demnach gegeben.

Es handle sich um keine Liebhaberei-Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO, wie dies auch in einem vergleichbaren Fall (vgl. GZ. RV/0353-S/08 und RV/0354-S/08 vom 10.08.2009) in dem vom Betreiber geführten Ferienpark C festgestellt worden sei.

Unter Berücksichtigung der in dieser Berufung angeführten Sachverhalte müsste die Betätigung aber ohnedies als Einkunftsquelle gemäß § 1 Abs. 1 L-VO gewertet werden (aufgrund der Flächenwidmung, der gemeinsamen Vermarktung etc.). Die im Bescheid angeführten Kriterien für eine Liebhabereibeurteilung wären anders auszulegen. Bei einer Einkunftsquelle gemäß § 1 Abs. 1 L-VO wäre beispielsweise eine Änderung der Finanzierung als positiv zu bewerten, weil dadurch die Einkunftsquelle ertragreicher werde. In der Folge hätte dies keine negativen Konsequenzen bzw. stellt dies auch keinen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum (bzw. den Beginn eines neuen Beobachtungszeitraumes) dar. Eine Beurteilung als Liebhaberei erscheine nicht gerechtfertigt und dürfte aus diesem Gesichtspunkt heraus rechtswidrig sein.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor. Das FA erstellte einen Vorlagebericht und legte darin unter Verweis auf die Vertragsgrundlagen insbesondere dar, dass die BF de facto für 20 Jahre die touristische Bewirtschaftung ihres Objektes in allen Belangen (Preisgestaltung, Werbung

udgl.) an den Betreiber abgetreten hätten. Sie würden auch nicht an der (tatsächlichen) Vermietung ihres Objektes verdienen, da die Gesellschaft den Ertrag nach Gruppen von Appartements unabhängig von der tatsächlichen Belegung aufteile.

Darauf brachten die BF einen ergänzenden Schriftsatz ein und führten darin nach Wiederholung des bisher Vorgebrachten aus, dass es richtig sei, dass die Einnahmen erheblich von den prognostizierten Einnahmen abwichen. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung liege die Aufgabe der Abgabenbehörde darin, eine Prüfung durchzuführen, ob ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar sei (§ 2 Abs. 4 L-VO). Die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit zum Zeitpunkt der Einordnung als Einkunftsquelle bei gegenständlichen Objekten habe zweifelsfrei ergeben, dass eine Einkunftsquelle vorliege. Die Prognoserechnung habe einen Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum erwarten lassen. Die Basis für die Prognoserechnung stellten die Plandaten des Betreibers dar, die auf deren Erfahrungswerten basierten. Sie wären ohne die angeführten Mindereinnahmen bzw. Mehraufwendungen erreichbar gewesen. Die restlichen österreichischen Ferienparks der Betreibergesellschaft belegten dies. Die Seriosität der Planung werde auch durch die beigelegte damalige Präsentation belegt, welche unter anderem auch Belegungszahlen, Umsatzverteilungen, Zielgruppen u.ä. beinhalte. Zum Erstellungszeitpunkt der Prognoserechnung sei somit nach objektiven Kriterien Ertragsfähigkeit und damit eine Einkunftsquelle aufgrund einer realistischen Planung gegeben gewesen. Die Behörde sei nach Prüfung zum selben Ergebnis gekommen und habe somit zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung die Planung bzw. objektive Ertragsfähigkeit als realistisch betrachtet. Die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, sei nicht nur anhand objektiver Umstände nachvollziehbar gewesen. Der professionelle internationale Betreiber mitsamt striktem Betreibervertrag habe den prognostizierten Gesamtüberschuss erwarten lassen.

Bereits die Liebhabeirichtlinien 1997 führten zu unerwarteten Umständen aus, dass diese für sich allein der Qualifizierung als Einkunftsquelle nicht abträglich sind (vgl. L-RL 1997, Abs. 6.2). Eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweise, sei nur in Ausnahmefällen als Liebhabelei anzusehen (vgl. L-RL 2012, RZ 10).

Bei den gegenständlichen Objekten sei das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes gegeben. Es lägen hier zwar mehrere Eigentumswohnungen vor, die Bewirtschaftung der Objekte erfolge jedoch einheitlich durch einen Betreiber. Die einheitliche Bewirtschaftung habe zur Folge, dass eine Beurteilung betreffend Einkunftsquellencharakter einheitlich zu erfolgen habe und hier zweifelsfrei ein Gewerbebetrieb vorliege. Das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes richte sich nach der Verkehrsauffassung unter Beachtung objektiv vorhandener Verhältnisse (vgl. VwGH vom 11.12.2009, 2006/17/0118; VwGH vom 25.02.2004, 2000/13/0092; L-RL 2012, RZ 162).

Dass die prognostizierten Ergebnisse nicht erwirtschaftet werden konnten, liege daran, dass zum einen unerwartete Mindereinnahmen vorlägen, da eine Vermietung des Objektes nur aufgrund von Rabatten möglich gewesen sei. Zum anderen lägen auch

Mehraufwendungen vor. Die Mehraufwendungen seien unter anderem durch die private Wassergenossenschaft entstanden. Aufgrund der Probleme mit der Wasserversorgung seien die damit verbundenen Kosten höher als bei einer Wasserversorgung durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft. Werde die Prognose nur deshalb verfehlt, weil unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen oder Mindereinnahmen auftreten würden, spreche dies gegen die Annahme von Liebhaberei (vgl. VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171 bzw. L-RL 2012, RZ 67). Als Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage sei das Hauptgebäude errichtet worden, welches verspätet eröffnet worden sei und auch zu erhöhten Mehraufwendungen geführt habe.

Zum Zwecke der Verwaltungsoptimierung hätten die Eigentümer der Objekte eine Kostengemeinschaft errichtet. Diese Kostengemeinschaft trete nach außen hin auf. Bei derartigen Kosten- bzw. Errichtungsgemeinschaften könne § 6 der L-VO folgend Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nicht vorliegen. Kostengemeinschaften seien Unternehmer. Eine Gewinnerzielungsabsicht sei dabei nicht erforderlich (vgl. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm UStR RZ 182; L-RL 2012 RZ 172).

Weiters werde auf das Erkenntnis des UFS vom 20.06.2011, GZ. RV/0016-I/11 hingewiesen. Der UFS habe ausgeführt, dass bei exklusiver Überlassung eines komplett eingerichteten Appartementhauses zur ausschließlichen Nutzung durch einen Betreiber für die umsatzsteuerliche Behandlung jeder Leistungsaustausch gesondert zu beurteilen sei. Die Überlassung des Gebäudes vom Eigentümer an die Betreibergesellschaft, welche im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Vermietung an Urlaubsgäste durchföhre, stelle keine Beherbergungsleistung, sondern eine Geschäftsraumüberlassung dar.

Im vorliegenden Fall stellten die Eigentümer vollständig eingerichtete Objekte zu einem im Voraus festgelegten Preis dem Betreiber exklusiv - zur ausschließlichen Nutzung - zur Verfügung. Die Leistungsbeziehung zwischen Eigentümern und Betreibergesellschaft stelle Überlassung von Gebäuden dar, welche nicht unter § 1 (2) Z 3 L-VO falle, somit aber eine Tätigkeit gem. § 2 (3) L-VO darstelle (vgl. L-RL 2012, RZ 58). Für diesen unstrittigen Sachverhalt komme somit eine Liebhabereibeurteilung gem. § 6 L-VO nicht in Betracht (vgl. L-VO 2012, RZ 169).

Abschließend sei noch darauf hinzuweisen, dass die Bescheide vorläufig ergangen seien. Der Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 11. August 2003 sei gem. § 200 BAO vorläufig erlassen worden. Begründet sei dies mit einer ungewissen jedoch wahrscheinlichen Abgabepflicht worden. In der Begründung gem. § 93 Abs. 3 lit. a BAO des vorläufigen Bescheides sei lediglich der Gesetzestext wiedergegeben worden. Eine Begründung, warum im vorliegenden Fall eine Einkunftsquelle unter Umständen nicht vorliege, sei nicht angegeben.

Der endgültige Umsatzsteuerbescheid 2002 sei mit Datum 22. Juni 2011 ergangen. Gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO habe ein vorläufiger Bescheid durch einen endgültigen in jenem Jahr ersetzt zu werden, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei. Aufgrund der fehlenden Begründung des vorläufigen Bescheides sei die Beurteilung, ob die

Ungewissheit weggefallen sei, nicht möglich. Da dieser verfahrensrechtliche Mangel nicht behoben worden sei, sei der vorliegende Sachverhalt bereits verjährt und der damals vorläufig erlassene Bescheid als endgültig zu erklären.

In Vorbereitung der mündlichen Verhandlung brachte das FA einen Schriftsatz ein und führte in diesem unter anderem aus, dass es für Zwecke der Umsatzbesteuerung einen Unterschied mache, ob die Vermietung von Wohnräumen oder zum Zwecke der Beherbergung (10%) oder Geschäftsräumen (unecht steuerbefreit bzw. 20%) erfolge:

Dabei sei auch zu unterscheiden, wer welche Leistung erbringe. Nach dem vorgefundenen Sachverhalt stellten die BF dem Betreiber vertraglich bedungen eine Wohnung im Sinne des WEG langfristig zur Verfügung, während der Betreiber im eigenen Namen kurzfristige Beherbergungsleistungen, Übernachtung, Frühstück und sonstige Nebenleistungen gegenüber Urlaubsgästen erbringe.

In der von den Beschwerdeführern ins Treffen geführten Entscheidung des UFS vom 10.8.2009, GZ. RV/0353-S/08 sei der UFS von einer kurzfristigen Vermietung der Eigentumswohnung an Dritte ausgegangen und habe die von den Eigentümern erzielten Erlöse umsatzsteuerlich als Beherbergung qualifiziert. Bei der gegenständlichen Konstellation liege jedoch eine langfristige Nutzungsüberlassung der Eigentumswohnung an den Betreiber vor. Der Betreiber verwende die Appartements für ihre Beherbergungsleistungen. Die von den Beschwerdeführern erbrachte Leistung beschränke sich auf die bloße Überlassung des Appartements zur Nutzung als Beherbergungsbetrieb durch den Betreiber, wobei diese Nutzungsüberlassung nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliege (vgl auch VwGH 23.09.2010, 2007/15/0245; UFSI RV/0016-I/11 vom 20.6.2011).

Die Betätigung der BF sei daher als Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten zu verstehen.

Maßgebend sei der nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Jahresverlust. § 2 Abs. 4 EStG 1988 bestimme als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16). Sondervorschriften für den Ansatz von pauschalen Werbungskosten in Höhe von 30% der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung beständen nicht.

Die tatsächlichen Ergebnisse aus der Nutzungsüberlassung des Appartements an den Betreiber unter Einbeziehung der angefallenen Fremdfinanzierungskosten für die Jahre 2003 bis 2012 in Summe betrügen € -51.269,04 (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen). Diese tatsächlichen Ergebnisse wichen von den prognostizierten Ergebnissen der Jahre 2003 bis 2012 (€ 48.111,00) um mehr als € 99.000,00 (rund 206% der prognostizierten Ergebnisse) nach unten ab.

Die von den BF in ihrer Beschwerde angeführten Gründe betreffend Nichtfertigstellung des Haupthauses könnten nach Ansicht des Finanzamtes nicht als (echte) Unwägbarkeiten

angesehen werden, sondern seien dem berufstypischen Risiko einer Vermietungstätigkeit zuzuordnen.

"Echte" Unwägbarkeiten lägen dann vor, wenn ein Ereignis nicht dem berufstypischen Risiko entspringe, nicht eine Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten und objektiv unwägbar seien (Rauscher, Liebhaferei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko? SWK 2004/19/S/625a).

Es sei evident, dass selbst nach Fertigstellung des Haupthauses im Winter 2007/08 in den Folgejahren keine Einnahmenüberschüsse erzielt werden konnten.

Die vom Finanzamt an die tatsächlichen Ergebnisse angepasste und adaptierte Prognoserechnung ergebe einen kumulierten Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen für den Zeitraum 2002 bis 2022 in Höhe von € -52.043,00. Es lägen keine Beweise vor, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit im gegenständlichen Fall in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Es sei somit keine Einkunftsquelle und keine unternehmerische Betätigung gegeben.

In der am 15. Mai 2014 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung führten die Vertreter der BF zusammengefasst im Wesentlichen aus, dass es denkbar sei, dass die Prognoserechnung ohne Aufforderung des FA aus Eigenem vorgelegt worden sei um einen reibungslosen Ablauf der Veranlagungen und der Verrechnung von USt Gutschriften zu erreichen. Einen Antrag auf Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide sei nicht erfolgt, da die vorläufigen Bescheide auch nicht begründet gewesen seien.

Die Prognoserechnung sei, da ja Mietenpools vorliegen würden, für die jeweilige Kategorie erstellt worden. Welcher Kategorie das konkrete Appartement zuzuordnen sei, könne ad hoc nicht gesagt werden, dies werde aber nachgereicht.

Die im Jahr 2012 vorgelegte Prognoserechnung auf Basis der Daten des Betreibers habe den Zweck gehabt darzustellen, dass die von der steuerlichen Vertretung verwendeten Zahlen auf konkreten Zahlen des Ferienparkbetreibers basierten. Wie die Einnahmen sich zusammensetzten, auf die Haupt-, Zwischen und Nebensaisonen entfielen könne derzeit nicht vorgelegt werden; dies werde aber nachgereicht.

Die vom Betreiber vorgelegten Zahlen seien plausibel gewesen, ob dabei mit der vom Betreiber angenommenen Auslastung von über 80% gerechnet worden sei, werde nachgereicht.

Das in Frage stehende Haupthaus enthalte im Wesentlichen die Wellnessanlagen, das Schwimmbad, ein Restaurant und die Kinderanimation und sei ein Monat vor Eröffnung des Ferienparks im Jahr 2002 teilweise (Schwimmbad und Heizung) fertig gewesen. Es hätte nur mehr einer Bauzeit von etwa einem Monat bedurft.

Es sei jedoch dann zu juristischen Schwierigkeiten zwischen dem Bauträger, dem Betreiber und den Investoren gekommen. Eine Fertigstellung des Haupthauses habe erst erfolgen können, nachdem der Bauträger in die Insolvenz gegangen sei und eine

Gruppe von Personen, maßgeblich die Eigentümer der Appartements über eine GmbH das Haupthaus erworben und selbst fertig gestellt hätten. Deswegen seien über die Jahre die Objekte nur mit Rabatten von glaublich bis zu 40% vermietbar gewesen.

Im Jahr 2008 habe sich dann aus diesem Grund auch eine Steigerung der Erlöse ergeben, dann habe allerdings die Weltwirtschaftskrise, die sich im angepeilten Markt Holland wesentlich stärker ausgewirkt habe, wieder zu Rückgängen geführt.

Festzuhalten sei auch, dass die dreiwöchige Eigennutzung durch die BF bisher nicht als Einnahme berücksichtigt worden sei. In dieser Zeit würden den BF aus dem Mietenpool weniger Einnahmen zugewiesen.

Für eine gewerbliche Beherbergung (durch die BF) spreche der Mietenpool. Es liege keine Vermietung der Wohnung vor, es würden anteilige Mieten der Kategorie zugeteilt; zudem bestehne eine Kostengemeinschaft, die die Instandhaltungskosten für die jeweilige Kategorie aufteile. Auch wenn dies vertraglich nicht explizit geregelt sei, erfolgten Ersatzbeschaffungen von Einrichtungsgegenständen ebenfalls durch den Instandhaltungspool. All dies werde vom Eigentümerverein gemanagt.

Unerwartete Kostensteigerungen seien auch dadurch erfolgt, dass die Wassergenossenschaft aufgrund eigener finanzieller Schwierigkeiten anstelle des tatsächlichen Wasserverbrauchs über die Jahre immer steigende Mindestabnahmemengen vorgeschrieben habe. Dies sei auch bezahlt worden, sei aber noch bei Gericht anhängig.

Zudem sei die ursprünglich geplante Heizung bereits beim Bau durch eine Elektroheizung ersetzt worden, was zu überhöhten Stromkosten geführt habe.

Das FA führte an, dass die Auslastung der Betten in Salzburg aufgrund eines stark steigenden Angebotes zurückgehe. Dies betreffe auch den Anteil an deutschen und holländischen Urlaubern.

Die Vertreter der BF führten dazu aus, dass für D andere Zahlen gelten würden, was mit den Details der Prognoserechnung vorgelegt werde.

Mit Schriftsatz vom 10. Juni 2014 und führten die BF unter Darlegung der Aufgabenverteilung (Zur Verfügung Stellung des Appartements in einer Hotelanlage an den Betreiber und Beherbergung durch den Betreiber) aus, dass die Tätigkeit der BF nicht Wohnraumvermietung oder Beherbergung in einem Appartement, sondern eine Geschäftsraumvermietung darstelle. Es werde daher die Besteuerung nach § 6 Abs. 2 UStG beantragt; bisher sei fälschlicherweise der ermäßigte Steuersatz (10%) herangezogen worden und dies auch nicht beanstandet worden.

Nur die Bewirtschaftung von "Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten" falle unter § 1 Abs. 2 L-VO, in allen anderen Fällen lägen Tätigkeiten nach § 1 Abs. 1 L-VO vor, bei denen im Anlaufzeitraum jedenfalls Einkünfte erzielt würden und keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen könne.

Dies sei auch daraus abzuleiten, dass explizit die Bewirtschaftung von Wohnungen angeführt worden sei und somit daraus abzuleiten sei, dass nur Wohnungen und die private Beherbergung erfasst sei. Nur bei der dauerhaften Verwendung für Wohnzwecke erfolge bei der Umsatzbesteuerung ein Durchgriff auf den letztendlichen Verwendungszweck, bei der Beherbergung sei dies nicht der Fall. Dies sei auch bei einem reinen Ferienhaus ohne Betreibervertrag vom UFS so festgestellt worden. (RV/0066-S/10)

Zur Prognoserechnung führten die BF nach Wiederholung der bisherigen Argumente aus, dass bis dato lediglich Details der Prognoserechnung thematisiert worden seien, nicht aber das Gesamtkonzept, das die Nutzung durch den Investor stark einschränke und nur unter dem Aspekt der erwarteten Rendite Sinn mache.

Zu berücksichtigen sei auch die aktuelle Judikatur, wonach für Zwecke der Umsatzbesteuerung die ausschließliche wirtschaftliche Nutzung des Gegenstandes ein ausreichendes Indiz dafür sei, dass der Eigentümer diesen für wirtschaftliche Zwecke und damit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwende. Die objektive Ertragsfähigkeit sei nicht als Kriterium für das Umsatzsteuerrecht heranzuziehen.

Zu den in der Verhandlung vom 15. Mai 2014 angesprochenen und vom BF damals nicht beantworteten Fragen führten die BF den Appartementtyp an (2 Schlafzimmer, 6 Betten). Die vorgelegte Prognoserechnung basiere auf den Plandaten des Betreibers und sei hinsichtlich der Einnahmen und der Kosten als plausibel erachtet worden.

Diese operativen Planzahlen seien noch durch Abschreibungen, Zinskosten und sonstige Kosten ergänzt worden. Ein Mietausfallsrisiko bestehe nicht, da nicht von einer 100% igen Auslastung ausgegangen worden wäre.

Zudem wurde eine Statistik der Nächtigungen in D vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass die Nächtigungen, ausgehend vom Jahr 2008 (186.954) im Jahr 2009 um ca. 8,5% (170.999), im Jahr 2010 und 2011 um ca. 10,5% (167.276 bzw. 167.366) niedriger waren. Im Jahr 2012 wurden die Nächtigungen des Jahres 2008 leicht überschritten (187.703) und im Jahr 2013 erfolgte bezogen auf das Jahr 2008 eine Steigerung der Nächtigungen um 4,2% (194.874).

Was die Einnahmen der BF bezogen auf das Jahr 2008 (14.780,00) betreffe, so kam es 2009 zu einem Rückgang um ca. 15,6% (12474,00), 2010 um ca. 19,3% (11.916,00) 2011 um ca. 14,3% (12.773,00) im Jahr 2012 wurde der Umsatz des Jahres 2008 in etwa wieder erreicht (14342,00) und im Jahr 2013 erfolgte eine Steigerung gegenüber dem Jahr 2008 um ca. 9,7% (16.220,00).

Was die Mehrkosten der Wassergenossenschaft betreffe, so habe sich dies daraus ergeben, dass anstelle des tatsächlichen Verbrauches von rd. 200 m³ eine Menge von 450 m³ als Mindestabnahme vorgeschrieben worden sei, was zu Mehrkosten von ca. € 500,00 geführt habe. Die Mehrkosten der Stromheizung wären schwer darstellbar, es ergäbe sich aber aus der allgemeinen Lebenserfahrung dass diese Art der Heizung die höchsten Betriebskosten aufweise.

Auch die Mehrbelastung durch die verspätete Fertigstellung des Haupthauses lasse sich lediglich durch den Einnahmenanstieg im Jahr 2008 erläutern.

Die beigelegte Prognoserechnung mit den tatsächlichen Zahlen bis 2013 enthalte auch die von den BF durchgeführte Eigennutzung, die mit Marktpreisen anzusetzen sei. Es handle sich um einen klassischen Eigenverbrauch, da man sich wie ein Gast einbuche. Bei Berücksichtigung dieser Aspekte sei ein positiver Überschuss binnen 20 Jahren zu erwarten.

In der dazu ergangenen Gegenäußerung des FA vom 26. Juni 2014 führte das FA unter ausführlicher Darstellung des von ihm als erwiesen angenommenen Sachverhaltes und der als entscheidungswesentlich erachteten Judikatur an, dass es sich bei dem in Frage stehenden Appartement um eine Eigentumswohnung handle, die sich im besonderen Umfang für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, weswegen Wohnraum im Sinne der L-VO vorliege. Die Bewirtschaftung durch die BF erfolge in der Art, dass dieses Appartement dem Betreiber langfristig zur touristischen Nutzung überlassen werde, was die Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung als Tätigkeit mit Liebhabereivermutung nach der L-VO darstelle. Der Betreiber führe die Beherbergung durch.

Weder die ursprünglich vorgelegte Prognoserechnung noch die der Prognoserechnung zugrunde gelegten Plandaten des Betreibers seien geeignet einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Tätigkeit in der von den BF konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Die von den BF ursprünglich vorgelegte Prognoserechnung enthalte keine Darstellung konkreter, mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten. Während die Schätzung der Ausgaben annähernd den tatsächlichen Kosten entspreche und sich in einer Bandbreite von 7% nach oben bewege, hätten bei den Einnahmen tatsächlich nur etwa 56% erreicht werden können. Auch die Annahme einer Auslastung von 50% sei zu optimistisch gewesen, in D sei im Zeitraum 2003/2004 bis 2012 über das Jahr (Sommer- und Wintersaison) eine durchschnittliche Auslastung von 33,5% erreicht worden.

Die adaptierten Prognoserechnungen aus dem April bzw. dem Mai 2014 stellten keinen Beweis dafür dar, dass die Art der Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Der Plan einer vorzeitigen Darlehensrückzahlung sei dem FA gegenüber in der ursprünglichen Prognoserechnung nicht aufgenommen gewesen und stelle daher eine Änderung der Bewirtschaftung dar, was aber nicht bedeute, dass abgelaufene Zeiträume neu zu beurteilen seien. Das vor der Änderung der Bewirtschaftung ermittelte Ergebnis weise einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von € 34.608,00 aus.

Doch selbst eine durchgängige Berücksichtigung der Ergebnisse der neuen Prognoserechnung vom April 2014 erziele den Gesamtüberschuss für 2002 bis 2021 in Höhe von € 45.338,00 nur unter Berücksichtigung der Eigennutzung zu fremden Marktpreisen. Ohne diese falle das Ergebnis für diesen Zeitraum auf - € 40.162,00. Bei der im Mai 2014 erstellten Prognoserechnung werde der Gesamtüberschuss für 2002 bis 2021

in Höhe von € 13.908,00,00 nur unter Berücksichtigung der Eigennutzung zu fremden Marktpreisen erzielt. Ohne diese falle das Ergebnis für diesen Zeitraum auf - € 23.767,00.

Zudem sei die über die Jahre erfolgte Valorisierung der prognostizierten Einnahmen in Höhe von 2% aufgrund der statistisch belegten durchschnittlichen Steigerung der Bettenauslastung von 0,2% nicht sachgerecht.

Da die BF für die Zeiten der Eigennutzung nicht verpflichtet seien, dem Betreiber eine Mietvergütung zu leisten, sei auch der Ansatz von Einnahmen in Höhe von € 4.500,00 p.a. für diese Zeit nicht sachgerecht.

Die Überlegungen der BF hinsichtlich einer Kostengemeinschaft, die nicht in Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden müsse, sei für das gegenständliche Verfahren nicht zielführend, da es im gegenständlichen Verfahren um die steuerlichen Verhältnisse der BF und nicht die einer Kostengemeinschaft gehe.

Eine Verjährung der Jahre 2002 und Folgende sei im Jahr 2011 noch nicht gegeben gewesen, da zum Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für 2002 objektiv gesehen eine Unsicherheit im Tatsachenbereich über die Höhe der Einnahmen und der Werbungskosten vorgelegen sei, die frühestens im Frühjahr 2011 weggefallen sei.

Zum marktkonformen Verhalten der Beschwerdeführer verwies das FA im Wesentlichen darauf, dass sich die BF für 20 Jahre an den Betreiber gebunden hätten und keine Möglichkeit hätten, in das wirtschaftliche Geschehen einzutragen oder mit anderen Geschäftspartnern Benutzerverträge zu schließen.

Zur mündlichen Verhandlung am 2. Juli 2014 legten die BF durch ihren steuerlichen Vertreter einen weiteren Schriftsatz vor, in dem sie zusammengefasst nochmals folgende Ausführungen zum Sachverhalt tätigten.

Zwar stünde das gegenständliche Appartement im Wohnungseigentum der BF, daraus entstehe aber keine "Eigentumswohnung". Es handle sich um ein Hotelappartement und Parkplätze, die Teile einer Hotelanlage seien. § 2 Abs. 2 WEG umfasse nicht nur Wohnungen, sondern auch sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze für KFZ an denen Wohnungseigentum begründet werde.

Die gesamte Anlage sei als Beherbergungsbetrieb gewidmet und gewerberechtlich als Hotelanlage bewilligt und geführt. Eine private Nutzung außerhalb der dreiwöchigen Eigennutzung sei auch durch den Betreibervertrag ausgeschlossen. Und selbst während dieser drei Wochen müsse sich der Eigentümer von der An- bis zur Abreise wie ein Gast verhalten. Dies ergebe sich auch aus den Bestimmungen des Kaufvertrages. (Punkt I. und Punkt II.) Eine Nutzung als Eigentumswohnung sowohl als Haupt- als auch als Zweitwohnsitz sei daher ausgeschlossen.

Für die ursprüngliche Prognoserechnung seien Plandaten des Betreibers herangezogen worden, der 68 Feriendorfer mit mehr als 10.000 Betten betreibe, weswegen nicht

an den Daten gezweifelt worden sei. Auch die steuerliche Vertretung als führender Tourismusberatungsbetrieb Österreichs habe an den Ziffern keine Zweifel gehabt.

Es habe zudem damals kein gleichwertiges Hotelkonzept in Österreich gegeben. Daher sei es nicht möglich die durchschnittliche Auslastung nach den Tourismusstatistiken heranzuziehen, da es keine vergleichbaren Konzepte gegeben habe.

Der Betreiber habe nachweislich in anderen Regionen höhere Auslastungen erzielt als in C geplant gewesen seien.

Zudem habe auch das FA damals die Inhalte der Prognoserechnung nicht in Frage gestellt.

Was die Vergleichsrechnungen des FA betreffe, spielten Mietzinssteigerungen und die Koppelung an den VPI keine Rolle, da es auch auf die Auslastung ankomme.

Was die Eigennutzung betreffe, so fehle in dieser Zeit der entsprechende Umsatz bei der quartalsmäßigen Abrechnung. Dieser Abzug komme einer Bezahlung gleich und müsse berücksichtigt werden.

Das fehlende Haupthaus sei ein wesentliches Element des Ferienparks gewesen und hätte zu den enormen Rabatten bzw. den Einnahmenausfällen geführt. Diese Rabatte hätten generell gewährt werden müssen und unterschieden sich von den Rabatten, mit denen auch jetzt Restplätze aufgefüllt werden würden. Das Haupthaus sei auch im Kaufvertrag der Investoren als zentraler Bestandteil der Anlage angeführt. Aufgrund der hohen Pönalezahlungen könne der Darstellung des FA nicht gefolgt werden, wonach mit der Verzögerung der Fertigstellung hätte gerechnet werden müssen.

Wenn das FA ausführe, dass die ursprüngliche Prognoserechnung falsch sei, hätte bereits 2002 erkennbar sein müssen, dass keine Ertragsfähigkeit gegeben sei.

Es handle sich um marktkonformes Verhalten, da eine einheitliche Bewirtschaftung als Großgewerbebetrieb erfolge. Ein privates Interesse des Investors liege nicht vor.

In der mündlichen Verhandlung am 2. Juli 2014 führten die Parteien des Verfahrens in Ergänzung des bisherigen schriftlichen Vorbringens und den Ausführungen in der Verhandlung vom 15. Mai 2014 noch Folgendes aus:

Die Vertreter der BF führten aus, dass das gegenständliche Appartement schon von der Widmung der Flächen aber auch von der tatsächlichen Durchführung keinesfalls für den privaten Verbrauch der BF als "Wohnung", sondern nur im Rahmen einer Großotelanlage verwendet werden könnten. Auch Geschäftsräumlichkeiten würden vom WEG umfasst.

Zudem könnten die BF über die Räumlichkeiten nicht verfügen und hätten dafür auch keine Schlüssel. Eine Einstufung einer Vermietung bei dieser Widmung und dieser Verwendung unter § 1 Abs. 2 L-VO sei daher nicht zulässig. Im Gegensatz zur Ansicht des FA, wonach auch die Beherbergung die Benutzung einer Wohnung darstelle, unterscheide sich dies dadurch, dass Beherbergung eine genau definierte Nutzung für maximal drei Wochen bedeute, während ansonsten die Dauernutzung von Räumlichkeiten vorliege.

Die Vertreter des FA führten dazu aus, dass unzweifelhaft eine "Wohnung" im Sinne des WEG vorliege und – unabhängig von der Widmung der "Wohnung" – dies bereits eine Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 L-VO bedinge. Zu trennen sei auch die Vermietung der BF an den Betreiber und die Beherbergung, die dieses Unternehmen durchföhre.

Zum Haupthaus führte der Vertreter der BF aus, dass dieses erst 2007 nach einer Insolvenz des Bauträgers fertiggestellt worden sei. Geplant sei gewesen, dass der Bauträger das Haupthaus behalte und es als Eigentümer an den Betreiber im Rahmen des Betriebs der Ferienanlage vermiete. Die Bedeutung dieses Haupthauses für die Ferienanlage könne auch daraus ersehen werden, dass letztlich Appartementenägntümer dieses im Wege einer GmbH erworben hätten.

Die Vertreter des FA führten dazu aus, dass die Probleme um das Haupthaus letztlich normales Geschäftsrisiko und keine Unwägbarkeiten darstellten.

Die Vertreter der BF führten dazu aus, dass der Betreiber derartige Probleme mit einer Ferienanlage weder zuvor noch danach gehabt hätte und verwies auf den hervorragenden Ruf des internationalen Konzerns, zu dem der Betreiber gehöre vor allem in Holland aus dem nach wie vor der größte Anteil der Gäste komme.

Zu den Auslastungsprozenten und den Erlösen führte der Vertreter der BF an, dass die vom Betreiber genannten Zahlen mit anderen Ferienanlagen dieses Betreibers verglichen worden seien. Dieser habe die hier prognostizierten Belegungszahlen jeweils erreicht. Die Auslastungsraten hätten sich für die Berater aufgrund der auf Komma Prozentsätze und Euro dargestellte Werte als detaillierte Überlegungen und nicht als Grobschätzungen dargestellt. Eine Plausibilisierung mit regionalen Belegungsraten sei aufgrund der Einzigartigkeit dieser Hotelanlage im Pinzgau nicht erfolgt. Die Struktur eines derartigen Betriebes unterscheide sich vollständig von den regionalen Anbietern. Der angegebene Durchschnittssatz von rd. € 90,00 pro Belegungstag erscheine sogar niedrig gegriffen, wenn man berücksichtige, dass die höchste Auslastung im Winter erfolge, in dem Tagessätze bis zu € 200,00 anzusetzen seien. Eine Aufgliederung dieses Satzes sei aber aufgrund der langen vergangenen Zeit und des Personalwechsels beim Betreiber nicht mehr möglich.

Der Ansatz der Eigennutzung in der neu erstellten Prognoserechnung mit Umsatzerlösen an Stelle einer Kürzung der Kosten, ergebe sich auch aus dem Verständnis der Investoren. Wirtschaftlich müssten die Eigentümer für diesen Zeitraum auf die anteiligen Erlöse verzichten. Auch wenn – wie dies das FA ausführte ansonsten die Eigentümer bei teilweiser Eigennutzung nur die Aufwendungen zu kürzen hätten – liege hier durch den Betreiber doch ein Sonderfall vor.

Zudem hätten die BF keinen Anspruch auf die Nutzung des eigenen Appartements, sondern lediglich auf die Nutzung eines vergleichbaren Appartements.

Die angeführte Kostengemeinschaft sei so zu verstehen, dass damit dargestellt werden sollte, dass das gegenständliche Projekt sich deutlich von einer Vermietung einer

Wohnung in einer Wohnungseigentumsgemeinschaft unterscheide. Selbst wenn dabei in der Folge die gleichen Kosten zur Verteilung kämen, sei der Weg, wie die Anteile festgestellt würden ein völlig anderer.

Das BFG hat dazu erwogen

Das BFG legt der Entscheidung den nachfolgenden Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Verwaltungsakten und dem Vorbringen der Parteien ergibt. Dieser Sachverhalt ist von den Parteien im Ergebnis unbestritten, sofern dies nicht im Folgenden angeführt ist.

Im Einzelnen ist zu den Streitpunkten Folgendes auszuführen:

1. Frage der Verjährung:

Die BF führten dazu zunächst aus, dass ihnen niemals der Grund für die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer und der Feststellung der Einkünfte ab dem Jahr 2002 bekanntgeben worden sei, weswegen eine Beurteilung, welche Unsicherheiten vorgelegen seien nicht erfolgen könne. Da der verfahrensrechtliche Mangel nie behoben worden sei, seien diese Jahre bereits verjährt, da gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO ein vorläufiger Bescheid in dem Jahr durch einen endgültigen Bescheid ersetzt werden müsse, in dem die Unsicherheit weggefallen sei.

Diesen Ausführungen kann das BFG nicht folgen.

Für das Jahr 2010 erfolgte eine Festsetzung der Umsatzsteuer durch das FA im Jahr 2011, ohne dass eine Erklärung der BF abgegeben worden wäre. Die Ausführungen der BF, die für den gesamten Beschwerdezeitraum gemacht wurden, gehen für das Jahr 2010 somit ins Leere.

In rechtlicher Hinsicht ist zur Frage der Verjährung bei diesem Sachverhalt auszuführen, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist bei ... allen übrigen Abgaben, zu denen auch die Umsatzsteuer gehört, fünf Jahre beträgt.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Absolut begrenzt ist diese Frist durch die Bestimmungen des § 209 Abs. 3, wonach das Recht auf Festsetzung der Abgabe jedenfalls zehn Jahr nach dem Entstehen des Abgabenanspruches verjährt.

Daher ist der Verjährungseinrede der BF kein Erfolg beschieden, wonach eine Festsetzung der Umsatzsteuer 2010 im Jahr 2011 nicht mehr erfolgen könne, da bereits Verjährung eingetreten sei.

2. Einordnung der Tätigkeit der BF ertragssteuerlich bzw. nach der L-VO:

Die von den BF ausgeübte Tätigkeit wurde von den Verfahrensparteien im Laufe des Verfahrens unterschiedlich qualifiziert.

Im Fragebogen anlässlich des Beginnes der steuerlich relevanten Tätigkeit bezeichneten die BF die Tätigkeit als Vermietung einer Ferienwohnung, was nach dem Verständnis des BFG – wie oben dargestellt – in Verbindung mit der Abgabe einer Prognoserechnung bereits zu diesem Zeitpunkt den Schluss nahelegt, dass die Tätigkeit als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO angesehen wurde und mit dem ermäßigten Steuersatz für die Vermietung von Wohnraum behandelt wurde.

Auch das FA führte im Vorlagebericht aus, dass eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO vorliege.

In der Berufung und dem Schriftsatz vom 12. Februar 2012 führten die BF aus, dass es sich nicht um die Vermietung einer Ferienwohnung, sondern um eine Beherbergungsleistung der BF handle, die ebenfalls mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sei und die als Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 L-VO einzustufen sei.

Im Schriftsatz vom 12. Februar 2012 und im Schriftsatz vom 24. Juni 2014 bezeichneten die BF die Tätigkeit als Geschäftsraumvermietung, die im Wege der Option zur Steuerpflicht nicht unecht steuerbefreit, sondern mit dem Normalsteuersatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Diese Tätigkeit sei im Sinne zweier Erkenntnisse des UFS zur Umsatzsteuer als Geschäftsraummiete einzustufen (RV/0016-I/11) bzw. wonach bei einem reinen Ferienhaus mit Betreibervertrag ebenfalls eine reine Geschäftsraummiete festgestellt worden sei. (RV/0066-S/10) Die BF leiteten daraus ab, dass die Vermietung von Geschäftsräumen eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 L-VO bedinge.

Nach dem Verständnis des BFG kann den Überlegungen der BF, wonach die umsatzsteuerliche Einstufung der Vermietung und die daraus resultierenden unterschiedlichen Steuersätze notwendig die ertragsteuerliche Beurteilung einer Tätigkeit im Sinne der L-VO determiniere so nicht gefolgt werden.

Es ist den BF zwar zuzugestehen, dass im gegenständlichen Verfahren die größten wirtschaftlichen Auswirkungen im Bereich der Umsatzsteuer eintreten würden. Im gegenständlichen Verfahren geht es aber im ersten Schritt nicht um die umsatzsteuerliche Einstufung der Leistungen, sondern um die im Ertragssteuerrecht zu klärende Frage, welche Tätigkeit die BF ausüben, ob diese Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 L-VO einzustufen ist und ob diese Tätigkeit nach den jeweiligen Kriterien eine Einkunftsquelle darstellt. (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 2 (LVO) Tz 527/2 mwN)

Wenn ertragssteuerlich keine Einkunftsquelle vorliegen sollte, dann ist in einem zweiten Schritt die Festlegung ob die Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 L-VO einzustufen ist, von wesentlicher Bedeutung für den Bereich der Umsatzsteuer, da aus der unterschiedlichen Einstufung unterschiedliche Konsequenzen resultieren. Gemäß § 6 L-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne (interpretiert als unechte Umsatzsteuerbefreiung ohne Optionsmöglichkeit) nur bei Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 L-VO vorliegen.

Zu klären ist also zunächst, unter welche Bestimmung der L-VO die Überlassung des verfahrensgegenständlichen Appartements durch die BF einzustufen ist.

Folgenden Sachverhalt dazu nimmt das BFG als erwiesen an:

Die BF überlassen mit einem Bestandsvertrag dem Betreiber ein vollständig eingerichtetes Appartement zur Bewirtschaftung. Die Bewirtschaftung des Appartements erfolgt in der Form, dass dieses dem Betreiber für einen Zeitraum von 20 Jahren zur touristischen Nutzung überlassen wird.

Die BF erteilten dem Betreiber den unwiderruflichen Auftrag, das Appartement auf eigenen Namen während der Vertragsdauer Dritten touristisch zu vermieten. Der Verwaltungsvertrag wurde für die bestimmte Dauer von 20 Jahren geschlossen und ist für die BF unkündbar.

Dies ergibt sich aus dem von den BF abgeschlossenen Verwaltungsvertrag vom 6. Februar 2002.

Das Appartement befindet sich in einer Anlage, die als (Groß)Hotelanlage geführt wird. Die Beschwerdeführer können ihr Appartement ohne ausdrückliche Zustimmung des Betreibers nicht betreten. Es ist Ihnen nicht erlaubt, Ihr Appartement selbst oder über andere Firmen und/oder Privatpersonen zu vermieten, außer im Einverständnis und in Zusammenarbeit mit dem Betreiber.

Dies ergibt sich aus den Ausführungen der BF sowie den vorgelegten Verträgen.

2.1. Erbringung einer Beherbergungsleistung:

Der Betreiber tritt als Anbieter des Ferienparks C am Markt auf, setzt die Mietpreise fest und gestaltet die Saisoneinteilung.

Der Betreiber sorgt während der Vertragszeit für Werbung in jeder Form.

Den Gästen gegenüber treten nicht die Beschwerdeführer als Vertragspartner auf, sondern der Betreiber. Dieser nimmt die Reservierungen der Gäste entgegen. Der Beherbergungsvertrag in all seinen Ausformungen (Zusatzarrangements, Hausordnung, Kündigung des Mietvertrages aus schwerwiegenden Gründen) kommt zwischen dem Gast und dem Betreiber zustande. Der Betreiber übernimmt die finanzielle Gebarung (Vereinnahmung von Anzahlungen, Rechnungsstellung, Vereinnahmung der Barbeträge) gegenüber den Gästen, den Behörden und den Reiseveranstaltern, die Verwaltung der Appartements von der Schlüsselverwaltung bis zur Reinigung und der administrativen Verarbeitung der Abrechnungen für die Eigentümer des Appartements.

Beschwerden in Bezug auf den Aufenthalt (Reklamation) müssen die Gäste an erster Stelle direkt und vor Ort der Parkleitung melden. Es besteht auch die Möglichkeit, die Beschwerde schriftlich beim Gästeservice des Betreibers einzureichen.

Dies ergibt sich aus dem von den BF abgeschlossenen Verwaltungsvertrag, der Homepage des Betreibers, dem Vorbringen der BF und den Feststellungen des FA.

Bei dieser Sachlage ergibt sich, dass die Beherbergungsleistung im Sinne einer gewerblichen Beherbergung ab dem Jahr 2002 eindeutig vom Betreiber durchgeführt wird. Die BF haben die Ausführungen, dass sie die Beherbergungsleistungen erbringen

würden, im Laufe des Verfahrens relativiert bzw. sie haben die Tätigkeit als Vermietung von Geschäftsräumen an den Betreiber eingestuft. Auch die obige Darstellung zeigt nochmals deutlich, dass bei dieser Konstellation die (gewerbliche) Beherbergungsleistung vom Betreiber erbracht wird und kein Raum für eine Beherbergungsleistung der BF bleibt.

2.2. Qualifikation der Tätigkeit der BF:

Wie oben dargestellt, stellen die BF dem Betreiber die Räumlichkeiten im Wege eines zivilrechtlichen Bestandsvertrages für die vom Betreiber erbrachte Beherbergungsleistung zur Verfügung.

Die Einnahmen ergeben sich daraus, dass der Betreiber den Umsatz unter den Appartements nach Vermietungsgruppen verteilt, wobei die tatsächliche Belegung der einzelnen Appartements in der Gruppe nicht berücksichtigt wird. Abgerechnet und verteilt wird der erzielte Gruppenertrag. Dem jeweiligen Eigentümer wird sein Anteil am Gruppenertrag unter Einbehalt der aufgewendeten Kosten, Provisionen und Kosten überwiesen.

Kosten der Instandhaltung werden aus einem Pool getragen, der sich aus den Eigentümern der Objekte einer Vermietungsgruppe ergeben.

Dies ergibt sich aus dem Verwaltungsvertrag zwischen den BF und dem Betreiber.

Das BFG qualifiziert diese Tätigkeit aus der Überlassung des Appartements als Vermietung und Verpachtung im Sinne der Bestimmungen des § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Dass die Mieteinnahmen unabhängig von der tatsächlichen Auslastung des einzelnen Appartements in verschiedenen Pools verteilt werden und de facto wie eine Art "Umsatzpacht" vom Erfolg des Betreibers abhängen, die Kosten im jeweiligen Pool ebenfalls gleichmäßig verteilt werden, ist auch bei Modellen für Vorsorgewohnungen der Fall und steht der Annahme der Vermietung nicht entgegen. Dass aus diesen Vereinbarungen eine gewerbliche Tätigkeit der BF resultiere, wie dies vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 15. Mai 2014 ausgeführt wurde, kann das BFG nicht erkennen. Es liegen lediglich besondere Vereinbarungen hinsichtlich der Berechnung des Mietentgeltes vor.

2.3. Vermietung einer Wohnung oder von Geschäftsräumlichkeiten durch die BF:

Der von den BF wiederholt angesprochenen Ansicht, wonach im gegenständlichen Fall keine Wohnung im Sinne des WEG sondern Geschäftsräume vermietet würden da dieses Appartement für Zwecke der Beherbergung durch den Betreiber verwendet werde, kann das BFG nicht folgen.

Unbestritten handelt es sich beim gegenständlichen Appartement um ein Objekt im Sinne des § 2 Abs. 2 WEG 2002. Das WEG unterscheidet dabei Wohnungen von sonstigen selbständigen Räumen wie zB Geschäftsräumlichkeiten, die einen baulich abgeschlossenen, nach der Verkehrsauffassung selbständigen Teil eines Gebäudes darstellen, dem nach seiner Art und Größe eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt. (Ausstellungs-, Lager-, Büroräumlichkeiten, Produktionsflächen usgl.)

Die BF haben im Verfahren nachdrücklich darauf verwiesen, dass es sich bei der Ferienanlage um einen Großbeherbergungsbetrieb handle und haben daraus geschlossen, dass die Vermietung des einzelnen Appartements der BF damit notwendig eine Vermietung von sonstigen selbständigen Räumen (Geschäftsräumen) im Sinne des WEG darstelle, weswegen eine Einstufung der Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO (Vermietung von Eigentumswohnungen) nicht in Frage käme. Begründet wird dies im Wesentlichen unter Verweis auf zwei Entscheidungen des UFS (RV/0066-S/10, RV/0016-I/11) damit, dass die Leistungen des Betreibers eine Beherbergungsleistung darstellten.

Nach Sicht des BFG sind diese Überlegungen nicht zutreffend. Die Beurteilung, ob eine Wohnung oder ein sonstiger selbständiger Raum im Sinne des WEG vorliegt, kann sich nur auf die im gegenständlichen Verfahren zu beurteilende Einheit (= das Appartement der BF) beziehen. Ob andere Wohnungseigentumsobjekte in dieser Anlage als sonstige selbständige Räume im Sinne des § 2 Abs. 2 WEG zu qualifizieren sind und wie diese Räume gewidmet sind ist dafür ebenso unwesentlich wie die Überlegung, wie die Gesamtanlage zu beurteilen wäre, wenn keine Unterteilung in einzelne Einheiten nach dem WEG erfolgt wäre. Im konkreten Fall besteht die insgesamt von einem dritten Betreiber als Hotelanlage genutzte Fläche nicht aus **einem** großen Hotelkomplex, sondern aus einer Vielzahl von Appartements und dem Haupthaus in der Hand verschiedener Eigentümer.

Das Appartement der BF ist nach dem Verständnis des BFG als Wohnung im Sinne des § 2 Abs. 2 WEG zu qualifizieren, da es sich um einen baulich abgeschlossenen, nach der Verkehrsauffassung selbständigen Teil eines Gebäudes handelt, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen. Auch wenn ein derartiges Appartement im Beherbergungsfall nur kurzfristig als Ferienwohnung genutzt wird, ist diese Räumlichkeit von ihrer Funktion her nicht nur geeignet individuelle Wohnbedürfnisse zu befriedigen, sondern wird (kurzfristig) auch dafür verwendet. Als sonstige selbständige Räume im Sinne des WEG können derartige Appartements nicht eingestuft werden.

2.4. Einstufung der Tätigkeit im Regime der L-VO

Als letzte noch zu klärende Frage verbleibt, ob diese Vermietung einer Wohnung für Beherbergungszwecke unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 L-VO einzustufen ist.

Die dazu ergangene Rechtsprechung (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 2 (LVO) Tz 525 ff mwN, insbes. UFS RV/0604-L/04 und VwGH 2006/15/0055 betrifft die Überlassung von Teilen eines Hauses als Büro, RV/0502-F/07 hinsichtlich Vorsorgewohnungen) qualifiziert die Vermietung von Teilen von (Privat)Häusern einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z.1 L-VO und die Vermietung von einzelnen Wohnungen zB für Vorsorgezwecke als Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z.3 L-VO.

Die verfahrensgegenständliche Vermietung einer Wohnung für Beherbergungszwecke ist nach dem Wissenstand des BFG letztinstanzlich noch nicht explizit entschieden worden. Auf Ebene der Entscheidungen durch den UFS ist mit der Sachlage im

gegenständlichen Fall am ehesten die Sachlage in der Entscheidung des UFS RV/0604-L/04 vergleichbar. Das BFG hat jedoch keine Bedenken, die Grundsätze der oben angeführten Entscheidungen in Bezug auf die Einstufung der Tätigkeit auch auf das gegenständliche Modell zu übertragen.

Da eine einzelne Wohnungseigentumseinheit für Zwecke der Vermietung überlassen wird, liegt die Vermietung einer Wohnung vor, die gemäß § 1 Abs. 2 Z.3 L-VO einzustufen ist.

Zusammenfassend liegt also im gegenständlichen Fall nach den Kriterien des EStG unter Berücksichtigung der einschlägigen Bestimmungen der L-VO keine (gewerbliche) Beherbergung durch die BF sondern durch den Betreiber vor. Die BF vermieten eine Wohnung, was sich als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO darstellt.

3. Umsatzsteuerliche Einstufung dieser Tätigkeit, Vermietung und Verpachtung, Beherbergungsleistung, Geschäftsraummiete:

Die oben beschriebenen unterschiedlichen Tätigkeiten des Betreibers und der BF sind umsatzsteuerlich in Leistungen des Betreibers und der BF aufzuteilen und separat zu beurteilen.

Bei der oben geschilderten Sachlage ist davon auszugehen, dass eine Vermietung von Grundstücken im Sinne einer Beherbergungsleistung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen samt den ortsüblichen Nebenleistungen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 4 lit. b UStG 1994 nicht von den BF, sondern vom Betreiber erbracht wird.

Die BF treten gegenüber den Gästen gar nicht in Erscheinung sondern stellen lediglich die Räumlichkeiten für diese Beherbergungsleistung zur Verfügung. Eine Beherbergungsleistung zum begünstigten Steuersatz durch die BF wie dies im Laufe des Verfahrens von den BF vertreten wurde, kann das BFG bei dieser Ausgangssituation nicht erkennen.

Diese Überlassung des Appartements durch die BF an den Betreiber ist in weiterer Folge aber auch nicht als Vermietung von Wohnraum im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 4 lit. b UStG 1994 zu sehen, wie dies von den BF am Beginn ihrer Tätigkeit dargestellt wurde.

Nach dem Verständnis des BFG liegt zivilrechtlich ein Bestandsvertrag vor, der als Pachtvertrag zu qualifizieren ist, da die Räumlichkeiten an den Betreiber für Zwecke der Erzielung von Einkünften (Beherbergung) überlassen werden. Damit liegt aus Sicht des BFG eine sonstige Vermietung von Grundstücken im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 vor, die sich als "Überlassung von Grundstücken zu Geschäftszwecken" darstellt, wie dies letztlich sowohl von den BF als auch vom FA dargestellt wurde.

Diese Einstufung der Tätigkeit der BF hat jedenfalls eine Auswirkung auf den für die Leistung anzuwendenden Steuersatz. Der Schlussfolgerung der BF, die unter Verweis auf die oben angeführten Entscheidungen des UFS die Ansicht vertreten, dass die Vermietung von Geschäftsräumen notwendig eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO darstellen würde, kann sich das BFG aber – wie bereits oben dargestellt - nicht anschließen.

Nach dem Verständnis des BFG ist die Einstufung der Überlassung einer Bestandsache nach den Bestimmungen des UStG in die Kategorien Beherbergung, Wohnraummiete oder sonstige Vermietung von Grundstücken zur Überlassung für Geschäftszwecke mit den entsprechenden Auswirkungen auf den Steuersatz, der für die Überlassung zu verrechnen ist, nicht ident mit der Einstufung einer Tätigkeit unter die Bestimmungen der §§ 1 Abs. 1 und 1 Abs. 2 L-VO. Während das UStG an die Art der erbrachten Leistung unabhängig vom Umfang der Tätigkeit anknüpft, knüpft die L-VO neben diesen Umfang der Tätigkeit und das damit verbundene unterschiedliche Bewirtschaftungsrisiko (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 2 L-VO Tz. 502 unter Verweis auf Rauscher, SWK 2003, 1046ff) und die Nähe zur privaten Lebenssphäre, vor allem aber an die Vermietung eines bestimmten Gegenstandes (einer Wohnung im Sinne des WEG) an.

Zudem unterscheidet sich auch der Gegenstand der Betrachtung in den beiden Rechtsbereichen. Die L-VO knüpft die oben dargestellte Einstufung der Tätigkeit an die "Vermietung von Eigentumswohnungen" gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO ohne Einschränkungen in Bezug auf die Nutzung durch den Mieter an. Im UStG führt bei der Vermietung und Verpachtung nach § 6 Abs. 1 Z 16 gerade die jeweilige Nutzung durch den Mieter zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen. Der ermäßigte Steuersatz von 10% kommt bei der Vermietung zu Wohnzwecken gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 ebenso zur Anwendung, wie bei einer durch den Betreiber erbrachten Beherbergungsleistung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu Geschäftszwecken ist unecht steuerbefreit mit der Option zur Steuerpflicht zum Normalsteuersatz.

Am augenscheinlichsten zeigt sich diese unterschiedliche Anknüpfung bei der Überlassung von Gebäuden gegen Entgelt, bei der – je nach Anzahl der Wohneinheiten - sowohl eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 L-VO als auch nach § 1 Abs. 2 L-VO vorliegen kann, obwohl dies – wenn Einkünfte vorliegen - umsatzsteuerlich zu den gleichen Konsequenzen führen würde.

Aufgrund der Sachlage folgt daher das BFG dem Vorbringen der BF und des FA, wonach es sich bei der gegenständlichen Vermietung des Appartements um eine sonstige Vermietung von Grundstücken zur Überlassung für Geschäftszwecke handelt. Ob die von den BF beantragte Option zur Steuerpflicht zur Anwendung kommt, ist gemäß § 6 L-VO aber davon abhängig, ob die Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO eine Einkunftsquelle darstellt.

In einem Schriftsatz führen die BF an, dass sie und alle anderen Appartementbesitzer in einer Kostengemeinschaft ähnlich einer Wohnungseigentumsgemeinschaft auftreten würden, die trotz fehlender Gewinnerzielungsabsicht umsatzsteuerlich als Unternehmer zu behandeln sei.

Das BFG kann nicht erkennen, inwieweit diese Form der Kostenaufteilung, die – genau wie die Aufteilung der Einnahmen auf alle Eigentümer - auch im Bereich der Vorsorgewohnungen so erfolgt, im gegenständlichen Verfahren an der umsatzsteuerlichen

Beurteilung etwas ändern kann. Steuerpflichtig und VorSt abzugsberechtigt ist nicht die Kostengemeinschaft, sondern die BF als Eigentümer des in Frage stehenden Appartements.

4. Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses:

4.1. Aussagekraft der ursprünglichen Prognoserechnung:

Im gegenständlichen Verfahren haben die BF bereits bei der Vergabe einer Steuernummer im Jahr 2002 und somit vor dem Beginn der werbenden Tätigkeit (= der Überlassung der Wohnung an den Betreiber) eine Prognoserechnung vorgelegt, die auf den Plandaten der Betreiber basierten. Die steuerliche Vertretung hat diese Daten in Bezug auf Höhe der Tageserlöse und Auslastung anhand anderer Feriendorfer des Betreibers plausibilisiert, da es keine vergleichbaren Hotelanlagen im Pinzgau gegeben hat.

Bei dieser Ausgangssituation ist es verständlich, dass die BF bzw. deren steuerliche Vertreter diese Daten als Ausgangspunkt für die Berechnungen nahmen. Diese Daten stellen als Einschätzungen eines international tätigen Hotelkonzerns, der vergleichbare Anlagen in anderen europäischen Ländern betreibt, sicher eine geeignete Ausgangsbasis für die Umsatzerwartungen dar.

Das BFG kann auch den Ausführungen des steuerlichen Vertreters folgen, wonach ein durchschnittlich angenommener Ertrag von € 90,00 pro Belegungstag aufgrund der Spanne zwischen (aktuell) € 45,00 und € 200,00 pro Tag einen tauglichen Mittelwert darstellt.

Allerdings sind diese Planzahlen auch unter dem Aspekt zu sehen, dass hier ein Konzern ein Hotelprojekt geplant hat, das nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters aufgrund des dafür notwendigen Kapitalbedarfs für ihn sonst nicht finanzierbar gewesen wäre und bei dem er mit der "Umsatzpacht" für die Investoren nicht nur das wirtschaftliche Risiko der Errichtung, sondern auch einen wesentlichen Aspekt des Risikos des Betriebes (Deckung der Finanzierungskosten) auf die BF und andere Investoren ausgelagert hat.

Daher ist es für das BFG nicht nachvollziehbar, warum die Annahmen des Betreibers, in Bezug auf die Auslastung unkommentiert und ohne Berücksichtigung der Besonderheiten der Region übernommen wurden.

Im Zuge des Verfahrens wurden Nächtigungsstatistiken für den Pinzgau vorgelegt, die Hotelauslastungen von ca 33% p.a. darstellten. Auch wenn das BFG dem steuerlichen Vertreter der BF darin folgen kann, dass es aufgrund der besonderen Struktur dieser Ferienanlage und dem Know How des Betreibers in Bezug auf Vermarktung und Betrieb der Hotelanlage zu erwarten war, dass über dem Durchschnitt liegende Auslastungen erreicht werden können, so können derartige Prognosen für die Ferienanlage doch nicht vollständig unabhängig von den Rahmenbedingungen in der Region betrachtet werden. Wenn der Betreiber Auslastungen von rd. 57% im ersten Jahr ansteigend bis ca. 72% im fünften Jahr annahm, dann handelte es sich von vorne herein um sehr optimistische Prognosen für diese konkrete Region.

Wenn der steuerliche Vertreter auch ausführte, dass der Betreiber derartige Auslastungen in anderen Ferienanlagen erzielen habe können und ihm zuzugestehen ist, dass ein weltweit tätiger Hotelkonzern andere Vertriebsmöglichkeiten hat als ein lokaler Hotelbetreiber, so ist dennoch nicht klar, wie der Betreiber eine derart hohe Auslastung, die weit über dem Durchschnitt der Hotellerie im Pinzgau liegt, erreichen wollte. Es handelt sich hier um eine Tourismusregion, die den wesentlichen Teil ihrer Erträge im Wintertourismus erwirtschaftet. Zudem ist auch aus den von den BF vorgelegten Zahlen ersichtlich, dass die hohen Auslastungen der anderen Ferienparks des Konzerns zwar in Holland, nicht aber zB in Deutschland erreicht werden konnten.

Ein weiteres Problem für die Qualität der Prognoserechnung ergibt sich indirekt auch durch den Abgabezeitpunkt im September 2002. Nach den schlüssigen Ausführungen des steuerlichen Vertreters war das Problem mit der Fertigstellung des Haupthauses zu diesem Zeitpunkt noch nicht erkennbar, sondern erst ab Dezember 2002. Nach dem Verständnis des BFG wäre es daher nicht nur möglich, sondern auch notwendig gewesen, in einer adaptierten Prognoserechnung ab dem Jahr 2003 auch diese von den BF selbst als wesentlich dargestellte Einschränkung, die sich verständlicherweise nachteilig auf die Erträge ausgewirkt hat, zu berücksichtigen. Dabei hätte auch die Endfälligkeit des Kredites berücksichtigt werden können, von der die Ersteller der Prognoserechnung im Jahr 2002 offenbar keine Kenntnis hatten.

Da die Tätigkeit der BF unter § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO einzustufen ist, ist es an den BF gelegen, den Beweis anzutreten, dass die Tätigkeit in ihrem Fall ertragsfähig und damit als Einkunftsquelle anzusehen ist. (VwGH 2002/15/0170)

Damit kommt aber diesen oben angeführten für das Ergebnis wesentlichen Mängeln der Prognoserechnung große Bedeutung zu. Eine Prognoserechnung, die bereits am Beginn der Tätigkeit die (veränderten) tatsächlichen Verhältnisse nicht berücksichtigt, die wesentliche, den BF frühzeitig bekannte negative Faktoren für die Ertragsentwicklung nicht berücksichtigt, Finanzierungskosten falsch berechnet und nur mit Auslastungsraten auf Basis der Erfahrungen eines weltweit tätigen Konzerns ohne Berücksichtigung der lokalen Gegebenheiten erfolgt, hat keine für die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft wesentliche Beweiskraft. Diese Prognose entwickelt – selbst wenn man die von den BF zunächst nicht angesetzten Fremdkapitalzinsen ab 2006 wieder in Ansatz bringt – die Ergebnisse über die Jahre nicht nachvollziehbar, nicht den Erfahrungen und der wirtschaftlichen Realität entsprechend. (VwGH 2002/13/0036, 2006/15/0055)

Diese fehlende Beweiskraft der Prognoserechnung aus 2002 entbindet das BFG aber nicht von einer Überprüfung der Entwicklung der Ergebnisse für diese Tätigkeit.

Dabei hat das BFG keine Bedenken, von der von den BF im gegenständlichen Verfahren vorgelegten Prognoserechnung zum 30. Mai 2014 auszugehen, die grundsätzlich auf den erklärten Einnahmen und Ausgaben der Jahre ab 2002 basiert und diese im Folgenden für die Zukunft weiterentwickelt. (Beilage 1)

Diese wird nach dem im folgenden Gesagten adaptiert, wobei Fehler der BF in der Darstellung der Einnahmen und Ausgaben (Betriebskosten) der Vergangenheit auf Basis der Zahlen der Überschussrechnung richtiggestellt wurden. (Beilage 2)

4.2. Prognoserechnung auf Basis der neuen Prognoserechnung der BF vom 30. Mai 2014:

Versucht man im Nachhinein anhand der Echtergebnisse die Entwicklung der Einkünfte über die Jahre und unter Ansatz der seit 2006 nicht mehr angesetzten Fremdkapitalzinsen nachzuvollziehen, wie dies die BF im laufenden Verfahren dargestellt haben, so ist zu diesen Berechnungen Folgendes auszuführen:

4.2.1. Angesetzte Einnahmen:

Im gegenständlichen Verfahren muss festgehalten werden, dass die Möglichkeit der BF die Einnahmen individuell zu gestalten, durch den Nutzungsvertrag mit dem Betreiber verhindert wird.

Aus den tatsächlich angesetzten Einnahmen ergibt sich, dass jedenfalls bis zum Ende des Jahres 2006 die Erträge auf sehr niedrigem Niveau verharnten und in etwa zwischen rd. 35% und rd. 50% der angepeilten Umsätze lagen. Selbst unter Berücksichtigung der von den BF angeführten Sonderrabatte von bis zu 40% wegen des fehlenden Haupthauses lässt sich das nur durch eine geringere Auslastung als vom Betreiber geplant erklären.

Auch in den Jahren ab der Fertigstellung des Haupthauses lagen die Umsätze bei maximal 60% der ursprünglich prognostizierten Umsätze.

Die BF begründeten dies mit den Auswirkungen der Wirtschaftskrise 2008, die sich im Hauptzielgebiet der BF besonders stark ausgewirkt habe.

Das BFG übernimmt für die Prognose hinsichtlich der Jahre bis 2013 die tatsächlichen Einnahmen der BF.

Für die zukünftigen Jahre übernimmt das BFG die angeführten Einnahmensteigerungen von 3% p.a. über die Jahre. Es darf angeführt werden, dass das BFG dem FA zwar darin zustimmt, dass es sich bei einer durchgängigen Steigerung über fast 10 Jahre wiederum um eine optimistische Sicht der Entwicklung handelt. Eine derartige Wertentwicklung scheint aber unter Berücksichtigung der allgemeinen Preisentwicklung und einem durchaus noch vorhandenen Potential die Auslastung zu steigern, noch realistisch.

4.2.2. Angesetzte Einnahmen für Eigennutzung:

Die BF setzen in der Prognoserechnung 2014 für die Wochen der Eigennutzung Einnahmen von rd. € 1.500,00 valorisiert über die Jahre an und führten dazu aus, dass es zwar richtig sei, dass für diese Nutzung kein Entgelt zu entrichten sei, aber die Einnahmen der BF im Quartal der Nutzung entsprechend gekürzt würden, da sie auf die entsprechenden anteiligen Einnahmen aus dem Pool verzichten müssten und möglicherweise auch ein anderes Appartement für diese Eigennutzung heranzuziehen sei.

Das BFG kann zunächst die Möglichkeit der kostenlosen Benutzung eines fremden Appartements dem Verwaltungsvertrag nicht entnehmen, da die Eigentümer lt. Punkt 6.4. des Verwaltungsvertrages vor dem 1. September eines Jahres ihre Reservierungswünsche für das Folgejahr bekanntgeben müssen, und sollten sie dies nicht getan haben, nach Punkt 6.5. des Verwaltungsvertrages maximal sieben Tage vor der Anreise nur eine last Minute Buchung **für ihr Appartement** machen können, wenn dieses frei ist. Weiters besteht noch die Möglichkeit sich unter Bezahlung der Miete in der Ferienanlage einzumieten.

Darüber hinaus widerspricht der Ansatz einer Privatnutzung zu "Verkaufspreisen" einkommensteuerlich den Vorschriften einer Einkünfteermittlung im Bereich der Vermietung und Verpachtung. Das BFG kann daher nicht erkennen, warum von den bisherigen Darstellungen der Überschussermittlung durch die BF für die Jahre 2002 bis 2009 abgewichen werden sollte.

Zudem wären – selbst wenn man der Argumentation der BF folgen wollte – die von den BF angesetzten Werte deutlich zu hoch, da die BF die (fehlenden) Einnahmen nur anteilig und nicht in voller Höhe erhalten würden.

Diese fiktiven Einnahmen aus der Eigennutzung sind ein wesentlicher Bestandteil der von den BF angesetzten Einnahmen, die es im Zusammenwirken mit den fehlenden Kosten der Fremdfinanzierung ab 2014 erst möglich machen, in der vorgelegten Prognoserechnung vom 30. Mai 2014 einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Diesem Ansatz kann das BFG nicht folgen. Für Zwecke einer Prognose setzt das BFG die von den BF in den Überschussrechnungen angesetzten Anteile des Eigenverbrauchs, erfasst als zusätzliche Einnahmen, an. Für die Jahre ab 2010, für die keine diesbezüglichen Daten mehr vorliegen, übernimmt das BFG die von den BF angesetzten Steigerungen der Umsätze und Kosten in Höhe von 3% auch für den Eigenverbrauch.

4.2.3. Kosten der Fremdfinanzierung

Generell darf dazu ausgeführt werden, dass es für die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle im gegenständlichen Fall einen wesentlichen Unterschied macht, ob dieses Objekt fremdfinanziert wurde oder nicht. Dies ergibt sich aus der adaptierten Prognoserechnung des BFG, (Beilage 2) aber auch zB aus der von den BF zitierten Entscheidung des UFS. (RV/0066-S/10) Die in diesem Verfahren vorliegende vollständige Eigenfinanzierung des Objektes hat dazu geführt, dass eine Einkunftsquelle vorlag, während dies bei einer unter 50% der Investition liegenden Fremdfinanzierung im gegenständlichen Fall nicht der Fall ist.

Im gegenständlichen Verfahren war der Nachweis der angefallenen Kosten für die Fremdfinanzierung nicht nur ab dem Jahr 2006 ein Thema, sondern auch in der von den BF vorgelegten Prognoserechnung vom 30. Mai 2014, in der diese Finanzierungskosten ab dem Jahr 2014 mit € 0,00 angesetzt worden waren. Der steuerliche Vertreter konnte über Nachfrage in der mündlichen Verhandlung vom 2. Juli 2014 keine Angaben dazu

machen, ob der Kredit im Jahr 2013 vorzeitig zurückgezahlt worden sei, sagte aber zu dies zu überprüfen.

Er legte zwar im Anschluss an die mündliche Verhandlung einen endfälligen Kreditvertrag vor, die Dauer dieses Vertrages war daraus aber nicht ersichtlich. Eine Aussage dazu, ob der Kredit noch aufrecht ist, ist bis dato trotz Ankündigung nicht erfolgt.

Aufgrund der ursprünglichen Prognoserechnung aus dem Jahr 2002, in der Finanzierungskosten fallend bis in das Jahr 2022 angesetzt waren, ergibt sich für das BFG schlüssig, dass der Kredit eine Laufzeit von 20 Jahren gehabt hat. Das BFG geht daher davon aus, dass die ursprüngliche Laufzeit nicht verkürzt worden ist und der Kredit über 20 Jahre und somit bis in das Jahr 2022 läuft.

Zudem erscheint dem BFG für die Frage der Einkunftsermittlung wesentlich, dass es sich nach den im Verfahren vorgelegten Unterlagen entgegen der Darstellung in der Prognoserechnung vom 30. Mai 2014 um einen endfälligen Kredit handelt. Ein Absinken der Zinsen über die Jahre des Prognosezeitraumes, wie von den BF in den Prognoserechnungen angenommen, kann das BFG nicht nachvollziehen. Vielmehr ist von in etwa gleichbleibenden Zinsen auszugehen.

Das BFG setzt daher für die Prognose ab 2014 hilfsweise die im Zeitablauf niedrigsten Zinsen des Jahres 2009 auch für die Folgejahre an.

Festzuhalten ist auch noch, dass eine vorzeitige Rückzahlung, wie von den BF in der Prognoserechnung vom 30. Mai 2014 dargestellt, eine Änderung der Bewirtschaftung darstellen würde, die für die Jahre bis 2014 nicht beachtlich wäre. Wie in der vom BFG adaptierten Prognoserechnung dargestellt, wäre dieser Zeitraum durchgängig negativ und würde für die BF kein Argument für eine Einkunftsquelle liefern.

4.2.4. Einstufung der Mindereinnahmen und der Betriebskosten: Unwägbarkeit oder Allgemeines Risiko?

Nach den Ausführungen der BF stellten sowohl die Probleme bei der Fertigstellung des Haupthauses wie auch die globale Wirtschaftskrise 2008 für die Feststellung der Einkunftsquelleneigenschaft beachtliche Unwägbarkeiten dar, die für die Prognose nicht zu berücksichtigen wären.

Dem kann sich das BFG zunächst hinsichtlich des fehlenden Haupthauses nicht anschließen. Abgesehen davon, dass noch im Jahr 2002 erkennbar war, dass eine Verzögerung in der Fertigstellung des Haupthauses eintreten wird, hat sich für das BFG gezeigt, dass die niedrigen Einnahmen in den ersten Jahren offenbar nicht nur auf das fehlende Haupthaus zurückzuführen sind, sondern auch ebenso wie in den Folgejahren auf zu optimistischen Prognosen des Betreibers beruhten. Zudem liegt es gerade bei Großprojekten wie im gegenständlichen Fall in der Natur der Sache, dass Verzögerungen bei der Fertigstellung eintreten. Derartige Verzögerungen stellen nach dem Verständnis des BFG ein allgemeines Geschäftsrisiko dar, handelt es sich dabei doch um Faktoren, mit denen jeder Wirtschaftstreibende rechnen muss.

Ähnliches gilt für die von den BF als Unwägbarkeit dargestellte Wirtschaftskrise. Eine Wirtschaftskrise, in der Umsätze im Tourismusbereich möglicherweise überdurchschnittlich einbrechen, stellt ein klassisches allgemeines Geschäftsrisiko dar, mit der ein Investor im Tourismusbereich noch dazu über einen Zeitraum von 20 oder mehr Jahren aufgrund der Erfahrungen der letzten Jahrzehnte jedenfalls rechnen muss. Es darf auch nochmals darauf hingewiesen werden, dass das Modell für den gegenständlichen Ferienpark vorsah, dass alle Aktivitäten dem Betreiber des Ferienparks zugewiesen werden, der seine Einnahmen gleichmäßig auf alle vergleichbaren Appartements verteilt. Ein eigenständiges wirtschaftliches Tätigwerden ist für die BF im Zeitraum von 20 Jahren nicht möglich.

Damit ist eine Abhängigkeit von den Aktionen des Betreibers unvermeidbar. Ändert dieser seine Ausrichtung auf bestimmte Gästegruppen trotz überdurchschnittlicher Einkommensverluste dieser Gästegruppe und daraus resultierendem veränderten Reiseverhalten nicht, so ist das Risiko überdurchschnittlicher Umsatzverluste für die Beschwerdeführer keine Unwägbarkeit, sondern systemimmanent.

Die BF führen weiters aus, dass die Betriebskosten zum Einen durch überhöhte Mindestabnahmemengen für die Wassergenossenschaft und zum Anderen durch den Einbau einer Elektroheizung höher seien als ursprünglich geplant, wobei hinsichtlich der Wassergenossenschaft noch Prozesse anhängig seien.

Auch darin kann das BFG keine Unwägbarkeiten im Sinne der L-VO erblicken. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Betriebskosten in Summe zum Teil niedriger waren als im Jahr 2002 ursprünglich prognostiziert. Wenn von der Wassergenossenschaft tatsächlich überhöhte Abnahmemengen in Rechnung gestellt worden sein sollten, so ist dies vor Gericht abzuklären und wird dies auch im gegenständlichen Fall getan. Die Elektroheizung war bereits ab Erwerb des Objektes eingebaut und den BF die Kostenintensität einer solchen Heizung bekannt.

Das BFG geht daher von den den BF vom Betreiber zugewiesenen Ertragsanteilen und Betriebskosten lt. Prognoserechnung als normaler Basis aus.

5. Zusammenfassung:

Zusammengefasst ist somit bei Berücksichtigung der Eigennutzung in der richtigen Höhe und der Finanzierungskosten ersichtlich, dass auch nach der von den BF nun vorgelegten Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss nicht erzielt werden kann. (Beilage 2)

Damit ist den BF auch mit einer richtig gestellten adaptierten Prognoserechnung eine Widerlegung der Liebhabereivermutung für ihre Tätigkeit nicht gelungen.

Diese Vermietungstätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO stellt somit keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG dar.

Für Zwecke der Umsatzsteuer ist gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 6 L-VO davon auszugehen, dass keine Unternehmereigenschaft der BF aus dieser Tätigkeit vorliegt.

Für das Jahr 2010 ergibt sich, dass die Vorsteuern aus den Betriebskosten und die Umsatzsteuer aus der Eigennutzung wegfällt.

Die Abrechnungen der Ertragsanteile durch den Betreiber mittels Gutschrift, stellen jedoch Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis dar. Da die Unternehmereigenschaft der BF nicht gegeben ist, liegen in diesem Fall Rechnungen mit gesondert ausgewiesinem Steuerbetrag vor, die von einem Nichtunternehmer erstellt wurden. Die in diesen Rechnungen ausgewiesenen USt-Beträge schulden die BF nach § 11 Abs. 14 UStG 1994. Diese Rechnungen können aber in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 nachträglich berichtigt werden. (Mayr in Scheiner/Kolacny/Caganek, MWSt, § 11 Rz 236/2 mwN)

Gegen das Erkenntnis des BFG ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG eine Revision hinsichtlich des Erwägungspunktes 2. "Einordnung der Tätigkeit der BF ertragssteuerlich bzw. nach der L-VO" zulässig, da zu der in diesem Punkt angesprochenen Rechtsfrage, dass die konkrete Tätigkeit der BF unter § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO einzuordnen ist, eine Rechtsprechung des VwGH – soweit aus dem Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Darüber hinaus ist eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG nicht zulässig, da keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorliegen. Das BFG folgt in diesen Punkten der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des VwGH.

Salzburg-Aigen, am 6. August 2014