

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Rubatscher Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Anichstraße 24, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des FA Spittal Villach vom 13.08.2012 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für 2009 bis 2011 sowie 01-03/2012 und 04-06/2012 und Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat mit Kaufvertrag vom 07.01.2009 von der Bauträger GmbH 49+20/6480 Anteile, bestehend aus dem Apartment Top 1 (Anm.: Top -Nummer wurde umbenannt) samt Kellerabteil und Garageneinzelbox in der Apartmenthausanlage, um € 303.000,00 inklusive Mehrwertsteuer erworben. Die Finanzierung erfolgte mit Fremdkapital.

In dem mit 20.04.2009 datieren **Fragebogen** gab der Bf. für das Top 1 die Vermietung und Verpachtung bekannt. Den voraussichtlichen Jahresumsatz im Eröffnungsjahr bezifferte er mit € 15.000,00, im Folgejahr mit € 20.000,00, den voraussichtlichen Gewinn im Eröffnungsjahr mit € 0,00 und im Folgejahr mit € 1.000,00. Mit **Erklärung vom 20.04.2009** verzichtete er auch auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer.

Der Bf. schloss als Auftraggeber (in weiterer Folge „AG“) mit der HotelGmbH (in weiterer Folge "Hotel (GmbH)") als Auftragnehmerin (in weiterer Folge „AN“) am 03.01.2009 einen **AUFTAGSVERTRAG** ab, in dem im Wesentlichen Folgendes vereinbart ist:

„1.) **Präambel**

Der Auftraggeber beabsichtigt das in seinem Eigentum befindliche Apartment Top Nr. 1 zu jenen Zeiten, in denen er selbst oder von ihm eingeladenen Personen das Apartment nicht nutzen können, an zahlende Dritte zu vermieten.

2. Definitionen

...

Mieter: Zahlende Gäste, welche das Apartment während der vom Auftraggeber vorgegebenen Vermietzeiten mieten.

Mietzins: Der Preis, zu dem das Apartment den Mietern für die Dauer ihres Aufenthaltes vermietet wird.

Vermietzeiten: Die vom Auftraggeber an den Auftragnehmer bekannt zu gegebenen Zeiten, in denen das Apartment an Mieter vermietet werden soll.

Wirksamkeitstag: Der Tag, an dem der Auftragsvertrag von den Parteien dieses Vertrages unterzeichnet wird.

3. Vertragsgegenstand

3.1. Der Auftragnehmer wird vom Auftraggeber mit der Vermietung des Apartments an potentielle Mieter sowie mit der Vornahme von Reinigungsarbeiten im Zusammenhang mit dem vertragsgegenständlichen Apartment beauftragt. Der Auftragnehmer hat in Erfüllung dieses Auftragsvertrages sämtliche Mietverträge mit künftigen Mietern im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers abzuschließen.

3.2. Festgehalten wird, dass der Auftraggeber ausschließlich den Auftragnehmer mit der Vermietung des Apartments beauftragt hat und für die Dauer dieses Vertrages keine weiteren Auftragnehmer mit der Vermietung des Apartments beauftragen wird und der Auftraggeber selbst keine gewerbsmäßige Vermietung des Apartments vornehmen wird.

3.3 Der Auftragnehmer schuldet dem Auftraggeber gegenüber bei Erbringung seiner Leistungen keinen Erfolg. Bei der Ausübung seiner Tätigkeit nimmt der Auftragnehmer die Interessen des Auftraggebers mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers wahr.

3.4. Der Auftragnehmer ist berechtigt, für die Erfüllung der in diesem Vertrag festgelegten Aufgaben und Pflichten einen oder mehrere Unterbeauftragte heranzuziehen.

4. Rechte und Pflichten des Auftraggebers und Auftragnehmers

4.1. Der Auftraggeber hat dem Auftragnehmer die Vermietzeiten saisonweise schriftlich bekannt zu geben. Die Bekanntgabe für die Sommersaison (Mai bis Oktober) hat bis ...

4.2. Während der vom Auftraggeber angezeigten Vermietzeiten wird sich der Auftragnehmer nach seinen Möglichkeiten und Fähigkeiten um die Vermietung des Apartments bemühen.

4.3. Sollt der Auftraggeber die Eigennutzung des Apartments während der von ihm gemäß Punkt 4.1. dem Auftragnehmer angezeigten Vermietzeiten beabsichtigen, so hat er dies dem Auftragnehmer schriftlich bekannt zu geben. Der Auftragnehmer wird das Apartment

für die ihm bekannt gegebene Dauer der Eigennutzung durch den Auftraggeber - sofern nicht bereits eine Vermietung an Mieter oder eine Reservierung zugunsten potentieller Mieter erfolgt ist - nicht vermieten.

4.4. Der Auftraggeber erhält vom Auftragnehmer jeweils zum Ende eines Kalendervierteljahres eine Aufstellung über die tatsächliche Vermietung seines Apartments sowie die dazugehörige Abrechnung zur Einsichtnahme.

4.5. Der Auftragnehmer ist ausschließlich berechtigt, Verträge über die Vermietung dieses Apartments abzuschließen.

4.6. Im Fall einer Doppelvergabe des Apartments aufgrund eines Verschuldens des Auftraggebers, der das Apartment während der Vermietzeiten Gästen überlässt, geht die vom Auftragnehmer vorgenommene Vermietung vor, sofern diese im Einklang mit den Bestimmungen dieses Auftragsvertrages vorgenommen wurde.

4.7. Den Auftragnehmer trifft im Zusammenhang mit der Auswahl der Mieter keine Auswahlverschuldungshaftung.

4.8. Der Auftragnehmer hat den Mietern des Apartments die jeweils für die Mietdauer zu zahlenden Mietzinse in Rechnung zu stellen.

4.9. Sollten die den Mietern verrechneten Mietzinse nicht oder nicht vollständig dem Auftragnehmer bezahlt werden, so hat der Auftragnehmer dem Auftraggeber den ihm entstandenen Mietzinsausfall abzüglich der fiktiven Provisionen zu ersetzen.

4.10. Der Auftragnehmer hat die von ihm vollständig vereinnahmten Mietzinse nach Abzug der gesetzlichen Mehrwertsteuer und seiner in Punkt 6. genannten Provision zum Ende jedes Kalendervierteljahres an den Auftraggeber auf dessen Konto bei der (Angabe der Bank) Bank, BLZ, Konto Nr., zu überweisen und darüber eine Gutschrift auszustellen.

4.11. Für den Fall, dass Mieter von dem mit dem Auftragnehmer abgeschlossenen Mietvertrag innerhalb der ihnen vom Auftragnehmer eingeräumten Fristen vom Vertrag zurücktreten (Stornierung der Buchung), ist der Auftragnehmer berechtigt, von diesen Mietern eine sogenannte Stornierungsgebühr einzuheben. Für den Fall, dass vom Auftragnehmer vereinnahmte und an den Auftraggeber bereits ausbezahlt Mietzinse an den Mieter, etwa auf Grund eines berechtigten Rücktrittes des Mieters (ohne Anfall einer Stornogebühr) rück zu überweisen sind, ist der Auftragnehmer berechtigt, diese Mietzinse vom Auftraggeber rückzufordern bzw. diese direkt von den laufenden sonstigen vereinnahmten Mietzinsen in Abzug zu bringen.

4.12. Der Auftraggeber stimmt zu, dass die von Mietern eingehobene Stornierungsgebühr dem Auftragnehmer zur Gänze als Ersatz für die von ihm getätigten Aufwendungen, wie etwa Werbeeinschaltungen in diversen Medien, zusteht.

4.13. Der Auftraggeber stimmt zu, dass der Auftragnehmer oder die von ihm herangezogenen Unterbeauftragten die ihnen aufgrund ihrer in diesem Vertrag festgelegten Tätigkeiten bekannt gewordenen Daten der Mieter speichern sowie automationsunterstützt verarbeiten.

4.14. Der Auftraggeber stellt dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten unentgeltlich Fotos über die Ausstattung und Räumlichkeiten des Apartments zwecks Durchführung ihrer Tätigkeit zur Verfügung. Darüber hinausräumt der Auftraggeber dem Auftragnehmer sowie den vom Auftragnehmer herangezogenen Unterbeauftragten das Recht ein, selbst Fotos vom Apartment herzustellen und diese im Sinne des ersten Satzes dieser Bestimmung zu verwenden.

4.15. Der Auftraggeber stimmt zu, dass der Auftragnehmer sowie die von ihm herangezogenen Unterbeauftragten im Hinblick auf die Vermietung des Apartments berechtigt sind, Werbeeinschaltungen in Zeitungen oder anderen Medien vorzunehmen, in welchen der Auftragnehmer sowie die Unterbeauftragten sowohl die ihnen vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Fotos als auch die von ihnen selbst vom Apartment angefertigten Fotos veröffentlichen dürfen.

5. Hauptpunkte des abzuschließenden Mietvertrages

5.1. Auftraggeber und Auftragnehmer stimmen zu, dass das Apartment aufgrund des vom Auftragnehmer jeweils vor Beginn einer Saison festzusetzenden Listenpreises an potentielle Mieter vermietet wird.

5.2. Der Auftraggeber räumt dem Auftragnehmer das Recht ein, künftigen Mietern Nachlässe von den Listenpreisen zu gewähren. Die Höhe der zu gewährenden Nachlässe steht im freien Ermessen des Auftragnehmers.

5.3. Der Auftragnehmer wird dem Auftraggeber rechtzeitig vor Beginn der Sommer- bzw. der Wintersaison den Listenpreis samt Ausweis der darin enthaltenen gesetzlichen Umsatzsteuer schriftlich an die in diesem Vertrag angegebene Adresse bekanntgeben.

5.4. Der Auftragnehmer ist berechtigt, den einzelnen Mietern das Apartment höchstens für einen Zeitraum von 3 Monaten zu überlassen.

6. Provision

6.1. Der Auftragnehmer erwirbt einen Anspruch auf Provisionen in Bezug auf alle Mietverträge, die während der Vertragsdauer abgeschlossen wurden erst im Zeitpunkt des Einlangens des Mietzinses beim Auftragnehmer.

6.2. Für Mietverträge, die nach Beendigung dieses Vertrages abgeschlossen werden, steht dem Auftragnehmer keine Provision zu.

6.3. Der Auftraggeber verpflichtet sich, dem Auftragnehmer im Fall des Abschlusses von Mietverträgen mit Mietern eine Provision in Höhe von 50% der Nettolistenpreise (=Listenpreis abzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer) zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer (im Fall der Umsatzsteueroptierung) zu bezahlen.

6.4. Die Gewährung von Nachlässen auf den Nettolistenpreis durch den Auftragnehmer geht ausschließlich zu Lasten des Provisionsanspruchs des Auftragnehmer.

6.5. Gemäß Punkt 4.10. ist der Auftragnehmer berechtigt, die ihm zustehende Provision zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von den an ihn zu bezahlenden Nettomieteinnahmen direkt in Abzug zu bringen.

7. Beginn und Dauer

7.1. Der Vertrag tritt mit dem Wirksamkeitstag in Geltung und wird auf die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen.

7.2. Der Vertrag kann von jeder Partei dieses Vertrages unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten zum Ende eines jeden Vertragsjahres schriftlich gekündigt werden. Die Kündigung hat auf bereits abgeschlossene Mietverträge bzw. Reservierungen keinerlei Auswirkung.

7.3. Für den Fall, dass keine Partei dieses Vertrages von ihrem Kündigungsrecht gemäß Punkt 7.2. Gebrauch macht, verlängert sich der Vertrag automatisch um jeweils ein weiteres Jahr.

8. Haftung des Auftragnehmers

8.1. Der Auftraggeber hat dafür Sorge zu tragen, dass das Apartment zu den Vermietzeiten vollständig geräumt von persönlichen Gegenständen zur Verfügung gestellt wird. Der Auftragnehmer haftet nicht für Schäden, die etwa durch Diebstahl, Brand oder Immissionen am Apartment selbst, den vom Auftraggeber eingebrachten Gegenständen oder Wertsachen, gleichgültig welcher Art oder Ursache diese Einwirkungen sind, entstehen.

8.2. Der Auftraggeber ist verpflichtet für sein Apartment eine adäquate Inventar- sowie eine Haushalts- und Wohnungsversicherung abzuschließen. Bei der vom Auftraggeber abzuschließenden Haushaltsversicherung muss es sich zwingend um eine All-Risk Haushaltsversicherung handeln.

9. Serviceleistungen

Der Auftraggeber ist nur dann berechtigt, die in diesem Vertrag festgelegten Tätigkeiten des Auftragnehmers in Anspruch zu nehmen, wenn er mit dem Auftragnehmer zugleich einen Servicevertrag über die Erbringung von Grundserviceleistungen abgeschlossen hat.

10. Vorzeitige Vertragsauflösung durch die Parteien dieses Vertrages

10.1. Der Auftraggeber kann diesen Vertrag nur aus den nachstehend angeführten Gründen vorzeitig auflösen, wenn

10.1.1. über das Vermögen des Auftragnehmers ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Antrag auf Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde,

10.1.2. der Auftragnehmer seine in Punkt 4. festgelegten Pflichten verletzt,

10.1.3. der Auftragnehmer, aus welchen Gründen auch immer, nicht mehr in der Lage ist, seiner vertraglich vereinbarten Tätigkeit nachzukommen.

10.2. Der Auftragnehmer kann diesen Vertrag nur aus den nachstehend angeführten Gründen vorzeitig auflösen, wenn

10.2.1. über das Vermögen des Auftraggebers ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Antrag auf Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde und

10.2.2. der Auftraggeber seine in Punkt 4. festgelegten Pflichten verletzt.

10.3. Soweit die gesetzlichen Bestimmungen nichts anderes verlangen, setzt die vorzeitige Auflösung dieses Vertrages durch eine Partei dieses Vertrages kein Verschulden voraus.

11. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand...

....

12. Sonstige Bestimmungen

12.1. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für die Aufhebung der Schriftform, soweit dies gesetzlich zulässig ist.

12.2. Allfällige vor Abschluss dieses Vertrages schriftlich oder mündlich getroffene Vereinbarungen verlieren bei Vertragsabschluss ihre Gültigkeit.

12.3. Sollte eine der in diesem Vertrag festgelegten Regelungen unwirksam sein, wird die Wirksamkeit der übrigen Regelungen davon nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen oder fehlenden Regelung soll eine Bestimmung treten, die dem in diesem Vertrag zum Ausdruck kommenden Willen am nächsten kommt.

12.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen

12.5. Dieser Vertrag wird in einem Original errichtet, welches dem Auftragnehmer ausgefolgt wird. Der Auftraggeber erhält eine Kopie.

12.6. Der Auftraggeber bestätigt hiermit, dass er mit der Erfassung seiner Daten durch den Auftragnehmer einverstanden ist.

12.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Auftraggebers gelten nicht.“

Des Weiteren vereinbarte er als „Eigentümer“ mit dem Hotel GmbH als „Betreiber“ am 03.01.2009 einen **SERVICEVERTRAG**:

„1. Präambel

1.1 Dem Eigentümer des Apartments Top Nr. 1 in der von der Hotel GmbH betriebenen Wohnanlage und seinen Gästen stehen neben der Möglichkeit der Nutzung der Gemeinschaftsräume bestimmte Grundserviceleistungen zur Verfügung. Über die Grundserviceleistungen hinausgehende Wahlserviceleistungen werden durch den Betreiber vermittelt und/oder selbst erbracht.

2. Definition

...

Betreiber: Die Hotel GmbH ...

Verrechnungszeitraum: Das Kalenderjahr beginnend mit dem 1. Jänner bis einschließlich 31. Dezember desselben Jahres.

Wirksamkeitstag: Der Tag der Übergabe des Apartments.

3. Grundserviceleistungen

3.1. Der Betreiber verpflichtet sich gegenüber dem Eigentümer zur Erbringung der in Punkt 3.2. aufgelisteten Grundserviceleistungen für die Dauer dieses Servicevertrages. Diese Grundserviceleistungen können maximal von 4 Personen während der Öffnungszeiten des Hotels, jedenfalls jedoch für die Dauer von 8 Monaten pro Kalenderjahr in Anspruch genommen werden.

3.2. Zu den Grundserviceleistungen zählen:

3.2.1. Nutzung der Dienste der Hotel Rezeption,

3.2.2. Benutzung der Wellnessanlage (ohne Anwendungen), der Fitnesseinrichtungen und der Bibliothek

3.2.3. Zugang zu den öffentlichen Räumen (Lobby, Bar, Restaurant) im Hotel sowie

3.2.4. Erhalt der Hotel Platin Card

3.3. Als Entgelt für die in Punkt 3.2. genannten Grundserviceleistungen hat der Eigentümer für den Verrechnungszeitraum eine Grundservicepauschale an den Betreiber zu entrichten. Für innerhalb des Verrechnungszeitraumes liegende Abschnitte gelangt der aliquote Teil des Kalenderjahres zu 365 Tagen zur Verrechnung.

3.4. Die Grundservicepauschale für das Kalenderjahr beträgt für das Apartment Top Nr. 1 derzeit € 1.000,00 zzgl. 20% Umsatzsteuer, sohin insgesamt € 1.200,00.

3.5. Die in Punkt 3.4. angeführte Grundservicepauschale ist vom Eigentümer unabhängig davon zu bezahlen, ob dieser die einzelnen Grundserviceleistungen tatsächlich in Anspruch nimmt oder nicht.

3.6. Die erstmalige Grundservicepauschale ist vom Eigentümer innerhalb von 14 Tagen nach der Übergabe des Apartments auf das Konto der Hotel GmbH der Bank ... BLZ, Konto Nr. ..., zu überweisen.

3.7. In den folgenden Jahren ist die Grundservicepauschale bis zum 15. Jänner eines jeden Kalenderjahres im Voraus für das gesamte Kalenderjahr zu bezahlen.

3.8. Im Fall des Zahlungsverzuges des Eigentümers ist der Betreiber berechtigt, Verzugszinsen in Höhe von 8% über dem Basiszinssatz analog § 352 UGB zu verrechnen.

3.9. Die Parteien dieses Vertrages vereinbaren die Wertsicherung der Grundservicepauschale. Als Maßstab für allfällige Wertschwankungen gilt

3.10. Sollte der Verbraucherpreisindex 2008 nicht mehr veröffentlicht werden, ist

4. Wahlserviceleistungen

4.1. Eine Liste der vom Betreiber angebotenen Wahlserviceleistungen

4.2. Die vom Eigentümer in Anspruch genommene Wahlserviceleistungen werden dem Eigentümer vom Betreiber jeweils gesondert in Rechnung gestellt. ...

4.3. Im Fall des Zahlungsverzugs des Eigentümers gilt Punkt 3.8. sinngemäß.

5. Beginn und Dauer

5.1. Die Leistungen aus dem Servicevertrag werden ab dem Wirksamkeitstag vom Betreiber auf unbestimmte Dauer erbracht.

5.2. Der Betreiber garantiert dem Eigentümer die Erbringung der in diesem Servicevertrag festgelegten Grundserviceleistungen solange Hotel GmbH ... oder ein mit ihr konzernverbundenes Unternehmen Betreiberin des Hotel ist und verzichtet so lange auf sein ordentliches Kündigungsrecht.

5.3. Der Servicevertrag kann vom Eigentümer in den ersten 5 Vertragsjahren nicht gekündigt werden. Ab dem 6. Vertragsjahr kann der Eigentümer den Servicevertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres kündigen.

6. Überlassung des Apartment an Dritte

Überlässt der Eigentümer sein Apartment einem Dritten, so bleiben Pflichten aus diesem Servicevertrag weiter bestehen.

7. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand: ...

8. Sonstige Bestimmungen

8.1. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für die Aufhebung der Schriftform, soweit dies gesetzlich zulässig ist.

8.2. Allfällige vor Abschluss dieses Vertrages schriftlich oder mündlich getroffene Vereinbarungen verlieren bei Vertragsabschluss ihre Gültigkeit.

8.3. Sollte eine der in diesem Vertrag festgelegten Regelungen unwirksam sein, wird die Wirksamkeit der übrigen Regelungen davon nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen oder fehlenden Regelung soll eine Bestimmung treten, die dem in diesem Vertrag zum Ausdruck kommenden Willen am nächsten kommt.

8.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen ...

8.5. Dieser Vertrag wird in einem Original errichtet, welches dem Eigentümer ausgefolgt wird. Der Betreiber erhält eine Kopie.

8.6. Der Eigentümer bestätigt hiermit, dass er mit der Erfassung seiner Daten durch den Betreiber einverstanden ist.

8.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Eigentümers gelten nicht.“

Im „**Berechnungsbeispiel Wohnungserwerb mit Vermietung**“ teilte der Bf. die Anschaffungskosten wie folgt auf:

Anschaffungskosten Appartement			252.500,00
Zuzgl. 3,5% GrEST			10.605,00
Zuzgl. 1% Grundbucheintrag			3.030,00
Zuzgl. Vertragsnebenkosten			6.160,00
Nettoanschaffungskosten			272.295,00
Grundanteil 20%			54.459,00
Wohnungsanteil			217.836,00
Davon 1,5% AfA vom Wohnungs- anteil			3.267,54
Anschaffungskosten Einrichtung			
Netto Anschaffungskosten			28.685
Davon 5% Einrichtung			1.434,25
Fremdfinanzierung			283.500,00
Vermietung 1. Jahr	80 Tage	80,77%	
Eigennutzung 1. Jahr	16 Tage	19,23%	
Vermietung Folgejahr	40 Wochen	95,24%	
Eigennutzung Folgejahr	2 Wochen	4,76%	

In einer **Aufstellung** verteilte der Bf. den Auslastungsgrad jeweils auf die Preiskategorien A/B/C der Sommer- und Wintersaison. Er ging dabei von 40 „verfügbarer Wochen“ und „geschätzten Vermietzeiten“ von 15,8 Wochen aus.

Der Bf. gab zu Beginn der Tätigkeit folgende **PROGNOSERECHUNG I** ab:

Einnahmen	Brutto	USt	Netto
Mieterlöse 10%	15.653,50	1.423,05	14.230,45
Ausgaben			
Betriebskosten (BK)			3.600,00
Servicegebühren			1.000,00
Zinsaufwand			14.742,00

Abschreibung Einrichtung			1.434,25
Abschreibung Gebäude			3.267,54
abzüglich EV von BK, Zinsen, Afa			-1.144,54
Summe (Ausgaben)			22.898,85
Überschuss			- 8.668,39

	2009	2010	2011	2012
Einnahmen	4.090,91	14.230,45	14.515,06	14.805,36
Betriebskosten	1.000,00	2.160,00	2.224,80	2.291,54
Servicegebühren	-	1.000,00	1.030,00	1.060,90
Zinsaufwand	14.742,00	13.168,58	12.501,35	11.799,42
AfA Einrichtung	717,13	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	1.633,77	3.267,54	3.267,54	3.267,54
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 3.479,40	- 1.001,45	- 974,19	- 945,41
Summe Ausgaben	14.613,50	20.028,92	19.483,75	18.908,24
Überschuss/ Abgang	- 10.522,58	- 5.798,47	- 4.968,69	- 4.102,88
Kumuliert	- 10.522,58	- 16.321,05	- 21.289,74	- 25.392,62

	2013	2014	2015	2016
Einnahmen	15.101,47	15.403,50	15.711,57	16.025,80
Betriebskosten	2.360,29	2.431,10	2.504,03	2.579,15
Servicegebühren	1.092,73	1.125,51	1.159,27	1.194,05
Zinsaufwand	11.060,99	10.284,16	9.466,94	8.607,22
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	3.267,54	3.267,54	3.267,54	3.267,54
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 915,04	- 882,98	- 849,14	- 813,44
Summe Ausgaben	18.300,76	17.659,58	16.982,89	16.268,77

Überschuss/ Abgang	- 3.199,29	- 2.256,08	- 1.271,32	- 242,97
Kumuliert	- 28.591,91	- 30.847,99	- 32.119,31	- 32.362,28

	2017	2018	2019	2020
Einnahmen	16.346,32	16.673,25	17.006,71	17.346,84
Betriebskosten	2.656,53	2.736,22	2.818,31	2.902,86
Servicegebühren	1.229,87	1.266,77	1.304,77	1.343,92
Zinsaufwand	7.702,79	6.751,34	5.750,41	4.697,43
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	3.267,54	3.267,54	3.267,54	3.267,54
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 775,76	- 736,01	- 694,06	- 649,81
Summe Ausgaben	15.515,22	14.720,11	13.881,22	12.996,19
Überschuss/ Abgang	831,10	1.953,14	3.125,49	4.350,65
Kumuliert	- 31.531,18	- 29.578,04	- 26.452,55	- 22.101,90

	2021	2022	2023	2024
Einnahmen	17.693,78	18.047,66	18.408,61	18.776,78
Betriebskosten	2.989,95	3.079,64	3.172,03	3.267,19
Servicegebühren	1.384,23	1.425,76	1.468,53	1.512,59
Zinsaufwand	3.589,70	2.424,36	1.198,43	
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	3.267,54	3.267,54	3.267,54	3.267,54
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 603,13	- 553,88	- 501,94	- 451,50
Summe Ausgaben	12.062,54	11.077,67	10.038,84	9.030,07
Überschuss/ Abgang	5.631,24	6.969,99	8.369,77	9.746,71
Kumuliert	- 16.470,66	- 9.500,67	- 1.130,90	8.615,81

	2025	2026	2027	2028
Einnahmen	19.152,32	19.535,36	19.926,07	20.324,59
Betriebskosten	3.365,21	3.466,17	3.570,15	3.677,26
Servicegebühren	1.557,97	1.604,71	1.652,85	1.702,43
Zinsaufwand				
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	3.267,54	3.267,54	3.267,54	3.267,54
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 458,33	- 465,36	- 472,61	- 480,07
Summe Ausgaben	9.166,64	9.307,31	9.452,18	9.601,41
Überschuss/ Abgang	9.985,68	10.228,05	10.473,89	10.723,18
Kumuliert	18.601,49	28.829,54	39.303,43	50.026,61

Bezüglich der **Kreditrückzahlung** ging der Bf. in der Prognose I von folgenden Zahlen aus:

Finanzierung			Stand	Rate	Tilgung	Zinsen	Stand
Laufzeit in J	15	1,00	283.500,00	45.000,00	30.258,00	14.742,00	253.242,00
Zinssatz	5,20%	2,00	253.242,00	26.000,00	12.831,42	13.168,58	240.410,58
		3,00	240.410,58	26.000,00	13.498,65	12.501,35	226.911,93
		4,00	226.911,93	26.000,00	14.200,58	11.799,42	212.711,35
		5,00	212.711,35	26.000,00	14.939,01	11.060,99	197.772,35
		6,00	197.772,35	26.000,00	15.715,84	10.284,16	182.056,51
		7,00	182.056,51	26.000,00	16.533,06	9.466,94	165.523,45
		8,00	165.523,45	26.000,00	17.392,78	8.607,22	148.130,66
		9,00	148.130,66	26.000,00	18.297,21	7.702,79	129.833,46
		10,00	129.833,46	26.000,00	19.248,66	6.751,34	110.584,80
		11,00	110.584,80	26.000,00	20.249,59	5.750,41	90.335,21
		12,00	90.335,21	26.000,00	21.302,57	4.697,43	69.032,64
		13,00	69.032,64	26.000,00	22.410,30	3.589,70	46.622,34
		14,00	46.622,34	26.000,00	23.575,64	2.424,36	23.046,70

		15,00	23.046,70	24.245,13	23.046,70	1.198,43	0,00
--	--	-------	-----------	-----------	-----------	----------	------

Den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2009 bis 2011 sowie in den Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) für das erste und zweite Quartal 2012 lagen folgende Beträge zugrunde:

Entgelte und Vorsteuern:

	2009	2010	2011	UVA 01-03 und 04-06/2012
Entgelte	4.090,91	2.472,41	6.440,91	2.800,00
Vorsteuer	46.078,93	594,08	560,66	
Vorsteuerbericht.		- 769,76	- 1.181,39	

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	2009	2010	2011
Einnahmen	4.091,91	2.472,41	6.440,91
Strom	75,00	290,04	290,04
Betriebskosten	945,79	2.077,31	2.185,32
Service Charge Hotel		1.515,07	1.000,00
Beratungsgebühr			-
Zinsen und Spesen	14.741,88	14.181,53	13.702,08
Instandhaltung			7,42
GWG	162,45		
AfA Gebäude	1.633,77	3.267,54	3.267,54
AfA Einrichtung	717,13	1.434,25	1.434,25
Ausgaben gesamt	18.276,02	22.765,74	21.886,65
abzgl. Privatanteil	- 3.655,20	- 1.779,73	- 285,17
Einkünfte aus VuV	- 10.528,91	- 18.513,60	- 15.160,57

In einer die Jahre **2009 bis 2011 sowie das erste Halbjahr 2012** umfassenden **abgabenbehördlichen Prüfung** qualifizierte der Prüfer die Tätigkeit als kleine Vermietung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO, dies unabhängig davon, ob das Appartement über den Auftragsvertrag mit dem Hotel vermietet werde oder nicht. Die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen 2010 und 2011 würden sowohl hinsichtlich der Umsätze als auch der Überschüsse der Werbungskosten deutlich von den

Ergebnissen der Prognoserechnung abweichen. Die tatsächlichen Einnahmen würden von den prognostizieren um 83% (2010) und 56% (2011), die tatsächlich erzielten Werbungskostenüberschüsse gegenüber den prognostizierten um 219% (2010) und 205% (2011) abweichen.

Die wesentlichen Abweichungen würden deutlich aufzeigen, dass das Mietausfallswagnis in der Prognoserechnung zur Gänze außer Acht gelassen worden sei und somit die prognostizierten Mieteinnahmen völlig unrealistisch seien. Die erklärten Entgelte würden nicht einmal zur Deckung der Betriebskosten und AfA ausreichen. Zusätzlich würden jedoch noch jährliche Belastungen von Zinsen und Spesen für den Finanzierungskredit in Höhe von derzeit rund € 14.000,00 anfallen. Bei Berücksichtigung all dieser Umstände, insbesondere dem Umsatzvergleich, sei innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen nicht erzielbar.

Die Tätigkeit sei auch umsatzsteuerlich eine Liebhaberei. Einem allfälligen Einwand, dass die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Urlaubsgästen nach EU-Recht zwingend steuerpflichtig sei, sei entgegen zu halten, dass der VwGH entschieden habe, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 zum Ausdruck gebracht habe, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 der in der LVO 1993 konkretisierte Inhalt als (Umsatz)Steuerbefreiung beizumessen und diese Bestimmung daher EU-rechtskonform sei (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Seite 315; VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082).

Das Finanzamt erließ für 2009 einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Nichtveranlagungsbescheid betreffend Umsatzsteuer. Die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 ergingen endgültig, ebenso die Nichtfestsetzungsbescheide betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/ 2012 und 04-06/ 2012. Weiters ergingen endgültige Nichtveranlagungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011.

In der Berufung - nunmehr **Beschwerde** genannt - **gegen die vorgenannten Bescheide** begehrte der Bf. die erklärungsgemäße Veranlagung. Es liege keine kleine Vermietung, sondern eine gewerbliche Zimmervermietung iSd § 1 Abs. 1 LVO vor. Daher seien die Anlaufverluste anzuerkennen und auch die Jahre zur Umsatzsteuer zu veranlagen.

Der Bf. erbringe aufgrund des Besorgungsvertrages mit der Hotel GmbH eine Beherbergungsleistung an Urlaubsgäste. Die Hotel GmbH übernehme im eigenen Namen und auf Rechnung des Bf. die Vermietung des Appartements an Urlaubsgäste. Der Servicevertrag erlaube es dem Bf. bzw. seinen Gästen, die Einrichtung der angrenzenden und über einen unterirdischen Gang verbundenen Hotelanlage zu nutzen, insbesondere die Rezeption, Wellnessbereich, Restaurant, Fitnesscenter usw. Dementsprechend trete der Bf. als Beherbergungsbetrieb auf. Dies spiegle sich auch im Umsatzsteuergesetz wieder, weil der Bf. dem ermäßigten Steuersatz von 10 % nicht nur für die Überlassung der Räumlichkeiten, sondern auch für die zusätzlichen Leistungen, z.B. Reinigung, Bereitstellung der Bettwäsche, Nutzung des Wellnessbereiches usw., unterliege. Diese

Aussage sei auch in einer Anfrage an den bundesweiten Fachbereich für Umsatzsteuer des BMF vom 12.01.2009 bestätigt worden.

Wie in den LRL unter Ziffer 15a explizit angeführt, würde die gewerbliche Beherbergung nicht unter den Tatbestand der sogenannten "kleinen Vermietung" fallen. Erst die LRL 2012 würden hiezu nunmehr die bis dahin in den Erlässen nicht enthaltene Aussage treffen, dass auch eine aufgrund der EStR nicht als gewerblich qualifizierte Zimmervermietung (5-Appartements-Grenze) unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzureihen sei. Mit Einführung der LRL 2012 sei allerdings festgehalten worden, dass die Richtlinie bei Außenprüfung für vergangene Veranlagungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2012) nur anzuwenden sei, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hätten oder die Liebhabereirichtlinien 1997 bzw. andere Erlässe die Aussagen zur Liebhabereibeurteilung getroffen hätten, günstigere Regelungen vorsehen. Da das BMF diese Rechtsmeinung erst in der LRL 2012 neu aufgenommen habe, sei für die Finanzbehörde die in den LRL 1997 getroffene und für den Bf. günstigere Aussage maßgeblich, dass eine gewerbliche Vermietung (wie im vorliegenden Fall) nie unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO falle.

Bei der bisherigen Klassifizierung als "kleine Vermietung" habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, dass der Bf. auf die bisher unbefriedigende Mietauslastung des Appartements am Markt zwischenzeitlich reagiert habe. Aufgrund des Drucks der Appartementeigentümer werde das Appartement ab 2013 auch über den Katalog bzw. der Online-Buchungsplattform von Veranstalter1 (in weiterer Folge "Veranstalter 1") über das Hotel angeboten. Diese Maßnahmen würden künftig zu einer hoffentlich deutlich besseren Auslastung führen.

Den Ausführungen des Finanzamtes zu den unrealistisch prognostizierten Mieteinnahmen sei zu entgegnen, dass die Appartementeigentümer in der Wintersaison bzw. Weihnachten und Ostern pro Woche Einnahmen zwischen € 1.200,00 bis € 1.900,00 je nach Saison erzielen würden. 2011 habe der Bf. Mieteinnahmen von € 14.515,00 prognostiziert, tatsächlich jedoch € 6.440,00 erzielt. Die Differenz von € 8.075,00 würde lediglich eine zusätzliche Vermietungsdauer von vier bis sechs Wochen während der Wintersaison bedeuten. Aufgrund der ab 2013 neuen zusätzlichen Vertriebswege über den Veranstalter 1 sollten die geplanten Umsätze künftig über das ganze Jahr gesehen jedenfalls erzielbar seien.

Der Bf. habe die Immobilie Anfang 2009 gekauft, die Übergabe hatte laut Kaufvertrag bis zum 30.06.2009 zu erfolgen, weshalb nur 2010 und 2011 als volle Jahre im Prüfungszeitraum enthalten seien. Ein Beobachtungszeitraum von zwei Jahren sei daher nicht ausreichend, um die vorliegende Bewirtschaftung bereits als Liebhaberei zu qualifizieren.

Beim BFG kam es zu einem Vorhalteverfahren:

Den **Vorhalt des BFG vom 21.04.2015** beantwortete der Bf. mit der **Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2015**. Dabei konnte Folgendes ermittelt bzw. festgestellt werden:

Die vom Bf. bekannt gegebenen **maximal möglich vermietbaren Tage/Wochen** waren 2009 80 Tage (11,4 Wochen), 2010 107 Tage (43,9 Wochen), 2011 307 Tage (43,9 Wochen) und im ersten Halbjahr 2012 156 Tage (22,3 Wochen).

Tatsächlich vermietete der Bf. 2009 an 18 Tagen (17.12.-24.12., 24.12.-31.12.), 2010 an 15 Tagen (13.01-17.01, 30.01-01.02, 20.02-21.02, 10.08-18.08), 2011 an 36 Tagen (17.02.-25.02., 02.03.-06.03., 22.06.-25.06., 02.07.-06.07., 16.07.-29.07., 28.10.-01.11.) und im ersten Halbjahr 2012 an 17 Tagen 08.01.-18.01., 18.01.-22.01., 21.06.-24.06.).

Er legte **Preislisten** für den Sommer und Winter mit den jeweiligen Wochenpreisen für das „Appartement Superior 45 m²+“ vor.

Der Bf. gab noch eine **Prognoserechnung II vom 19.08.2015** bei, die er im weiteren Verfahren nochmals korrigierte. In der Prognose II brachte er für 2009 bis 2011 die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse in Ansatz. In der Prognose II ging der Bf. davon aus, dass ab dem Jahr 2014 der Zinssatz 2,5% betragen würde. Der Bf. gelangte nach Ablauf des Jahres 2028 zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von € 10.112,04.

Die deutlich geringeren tatsächlichen Mieteinnahmen bzw. die höheren tatsächlichen Werbungskosten seines laut Bf. in folgenden **Problemfeldern der ersten Jahre** gelegen:

Die Appartements seien nur sehr sporadisch - drei bis vier Appartements pro Jahr - verkauft worden; die Auslastung der ganzen Anlage sei daher gering gewesen. Es habe keinen Verbindungsgang vom Apartment zu den Erholungsbereichen (Wellness) des Hotels gegeben. Die Positionierung am Markt sei äußerst schleppend gewesen. Die Marketingaktivitäten für dieses Hochpreissegment hätten langsamer als geplant gegriffen.

Die Einnahmen würden laut „Plan (Anm.: I“) und „Ist“ betragen:

Jahr	Plan	Ist	Differenz	
2009	€ 4.090,91	€ 4.090,91	€ 0,00	
2010	€ 14.230,45	€ 2.472,41	€ 11.758,04	83% unter Plan
2011	€ 14.515,06	€ 6.440,91	€ 8.074,15	55% unter Plan
2012	€ 14.805,36	€ 13.304,86	€ 1.500,50	10% unter Plan
2013	€ 15.101,47	€ 14.178,69	€ 922,78	6% unter Plan
2014	€ 15.403,50	€ 16.232,45	+ € 828,95	5% über Plan

Bei den Jahren 2010 und 2011 führte der Bf. an: „*Plan => kein Verbindungstunnel zu Hotel; Kaum Vermietung über Hotel*“, bei 2012 führte er an: „*Plan => Fertigstellung Tunnel*“.

Die Werbungskosten würden laut „Plan (Anm.: I“) und „Ist“ betragen:

Jahr	Plan	Ist	Differenz	
2009	€ 14.613,49	€ 14.620,82	€ 0,00	
2010	€ 18.927,34	€ 20.986,01	+ € 2.058,67	Höhere Zins- und Betriebskosten
2011	€ 18.412,15	€ 21.601,48	+ € 3.189,33	Höhere Zins- und Betriebskosten
2012	€ 17.868,29	€ 21.783,67	+ € 3.915,38	Höhere Zins- und Betriebskosten

Um die Einnahmen zu erhöhen bzw. Werbungskosten zu vermindern, habe sich der Bf. um die Eigenvermietung gekümmert, die 2011 rd. 71% und 2012 mehr als 80% gewesen sei.

Er haben den Kredit für das Objekt nachverhandelt (Kommentar des Bf. vom 07.01.2014 gegenüber dem Steuerberater: „*I am working at this moment on my interest rate with the bank and expect the percentage to drop with about 1,5% which will lower the interest in 2014 with about 3.500,-. Consequently this will result in a stronger profit for coming years*“). Es seien mehrere Reiseveranstalter angesprochen worden, um weitere Vermietungen zu gewährleisten „Kommentar des Bf. gegenüber dem Steuerberater vom 14.10.2012: *Dear Martin, Meanwhile several holiday companies in different countries have been contracted for renting the appartement. Please find below a summary: Euro Relais, Holiday villa, Vakantievillas, Reuseverabstakter 1, Mooievakantiehuizen, Location-maison-vacances, Ferienvillas, Casamundo*“.

Der Service- und Auftragsvertrag waren weiterhin in Geltung.

In dem weiters abgeschlossenen „**Nachtrag zum Auftragsvertrag**“ vom **29.09.2012** heißt es:

„*Die Vertragspartner stellen fest, dass sie am 03.01.2009 einen „Auftragsvertrag“ hinsichtlich Vermietung des sich im Eigentum des Auftraggebers befindlichen Apartments Top 1 abgeschlossen haben.*

Artikel 2

Die Vertragspartner halten hiermit fest, dass der Auftragnehmer vom Auftraggeber ermächtigt wird, auf die gem. Auftragsvertrag festgelegten Listenpreise Nachlässe zu gewähren. Weiters wird vereinbart, dass die Vermietung des Apartments im Rahmen des Auftragsvertrags auch über Tour Operator (z.B. Veranstalter 1) erfolgen soll; die an den jeweiligen Reiseveranstalter zu gewährenden Rabatte, Provisionen gehen zu Lasten von beiden Vertragspartnern zu gleichen Teilen. Der Punkt 6.4 des Auftragsvertrags entfällt hiermit.

Artikel 3

Der Auftraggeber stimmt des Weiteren zu, dass der Auftragnehmer das Apartment an Mieter in Gesamtpakten (Apartment + Frühstück/Abendessen im Hotel) weitervermietet. Für den Fall, dass im Zuge von Gesamtpaketen das Apartment inkl. Frühstück bzw. Abendessen im Hotel weitervermietet wird, ist von den Nettomieteinnahmen ein entsprechender Kostenersatz (Verpflegungspauschale) pro Person/Tag für Frühstück bzw. Abendessen vom Auftraggeber an das Hotel zu entrichten. Diese Verpflegungspauschalen werden von den vereinnahmten Nettoerlösen in Abzug gebracht und vom Hotel direkt einbehalten.

Artikel 4

Der Punkt 6.3. des Auftragsvertrags wird wie folgt abgeändert:

„Der Auftraggeber verpflichtet sich, dem Auftragnehmer im Fall des Abschlusses von Mietverträgen mit Mietern eine Provision in Höhe von 50 % der Nettoeinnahmen (= Listenpreis abzgl. Nachlass abzgl. Provisionen/Rabatte Veranstalter 1 abzgl. etwaiger Verpflegungspauschalen abzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer) zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer (im Fall der Umsatzsteueroption) zu bezahlen,“

Artikel 5

Der Punkt 4.5 wird wie folgt abgeändert:

„Der Auftragnehmer ist ausschließlich berechtigt, Verträge über die Vermietung dieses Appartements abzuschließen. Weiters ist auch der Auftraggeber zur direkten Vermietung des Apartments berechtigt. Im Falle einer direkten Vermietung durch den Auftraggeber verrechnet der Auftragnehmer die Summe von € 15,00/Tag/Appartement an Servicegebühr. Dies berechtigt den Mieter des Appartements die „Inklusivleistungen für Appartementgäste“ (wie in der offiziellen Preisliste des Auftragnehmers angegeben) im Hotel in Anspruch zu nehmen. Für diese Servicegebühr wird eine jährliche Indexanpassung vereinbart. Die Verrechnung dieser Servicepauschale wird im Zuge der quartalsmäßigen Abrechnung der Mietzinse vorgenommen. Der Auftragnehmer ist berechtigt die ihm zustehende Summe von der Summe der Mietzinse in Abzug zu bringen. Der Differenzbetrag wird wie in Punkt 4.9 des Auftragsvertrages festgehalten zur Auszahlung gebracht. Der Auftraggeber hat die beabsichtigte direkte Vermietung des Apartments vorab mit dem Auftragnehmer abzustimmen, sodass Doppelvergaben vermieden werden. Falls das Apartment zum gegenwärtigen Zeitpunkt bereits durch den Auftragnehmer vermietet wurde, so kann keine direkte Vermietung seitens des Auftraggebers mehr stattfinden.“

Artikel 6

Alle anderen Vereinbarungen zwischen den Vertragspartner, die durch diesen Nachtrag nicht beeinträchtigt werden, gelten unverändert weiter.“

Der Bf. legte noch folgende **Abrechnungen mit dem Hotel** vor. Weiters brachte er eine **Prognoserechnung für potentielle Kunden** bei.

Laut dem dem BFG vorgelegten, **nicht unterfertigten Kreditvertrag vom 18.02.2008, abgefasst in holländischer Sprache**, hat der Bf. mit „Eerste betaaldatum hypotheek 1 april 2008“ und „Betaalrequentie mandeljiks“ eine „Hypotheek“ über € 283.500,00 aufgenommen. „Looptijd 360 manden“, „Rente (vaste) periode 120 manden, „Rentepercentage 5,200% per jaar“ und „Effektieve Rente op jaarbasis 5,4% per jaar“.

Zur „Überschussermittlung“ der Jahre 2009 bis 2011 brachte er noch folgende Aufstellung bei:

2009			in %
Eigennutzung 1. Jahr	16 Tage		20,00
Vermietung 1. Jahr	64 Tage		80,00
	80 Tage		100,00
Einnahmen	Brutto	Ust	Netto
07-09/2009	-	-	-
10-12/2009	4.500,00	409,09	4.090,91
	4.500,00	409,09	4.090,91

2010			in %
Eigennutzung 2. Jahr	24 Tage		7,82
Vermietung 2. Jahr	283 Tage		92,18
	307 Tage		100,00
Einnahmen	Brutto	Ust	Netto
Vermietung Hotel Jänner 1. Quartal 2010	468,22	42,57	425,65
Vermietung Hotel Jänner 3. Quartal 2010	751,43	68,31	683,12
Vermietung 1-3/2010	-	-	-
Vermietung 4-6/2010	1.500,00	136,36	1.363,64
Vermietung 7-9/2010	-	-	-
Vermietung 10-12/2010	-	-	-
	2.719,65	247,24	2.472,41

2011			in %
Eigennutzung 3. Jahr	4 Tage		1,30
Vermietung 3. Jahr	303 Tage		98,70
	307 Tage		100,00
Einnahmen	Brutto	Ust	Netto
Vermietung S	2.750,00	250,00	2.500,00
Vermietung H	1.500,00	136,36	1.363,64
Vermietung B	800,00	72,73	727,27
Vermietung Hotel Juni 2. Quartal 2011	278,00	25,27	252,73
Vermietung Hotel Okt. 3. Quartal 2011	1.513,00	137,55	1.375,45
Vermietung Hotel Dez. 4. Quartal 2011	244,00	22,18	221,82
	7.085,00	644,09	6.440,91

Der Bf. gab an, dass in seinen erklärten Entgelten keine Beträge für die von Gästen in Anspruch genommenen Serviceleistungen aus dem Servicevertrag enthalten seien.

Zur Aufforderung, Unterlagen für seine Behauptung beizubringen, dass er selbst in den Jahren 2009 bis 2012 als „Beherbergungsbetrieb“ aufgetreten sei, gab der Bf. die „Eigenvermietung ohne Hotel“ bekannt, und zwar für 2009 18 Tage, für 2010 15 Tage, für 2011 16 Tage sowie fürs erste Halbjahr 2012 17 Tage. Die Gäste hatten die **Aufwendungen für die Reinigung des Appartements** selbst zu tragen.

Die **Instandhaltung** der allgemeinen Bereiche (Lift, Allgemein, Schneeräumung,...) werde von einer Gebäudemanagement GmbH abgewickelt; um die Instandhaltungen in den Appartements müssten sich die Vermieter selber kümmern, die Kosten hiefür würden die Vermieter über die Betriebskosten tragen. Aufgrund der hochwertigen Bauweise habe er in den ersten Jahren nicht mit den die Reparaturrücklage übersteigenden Instandhaltungskosten gerechnet und folglich hiefür keine Beträge angesetzt.

Ein **Mietausfallswagnis** sei miteinbezogen, weil er die vermietbare Zeit nur mit 15,8 Wochen pro Jahr angesetzt habe.

Im **Telefonat vom 03.08.2015** teilte die Richterin dem steuerlichen Vertreter mit, dass sie den in holländischer Sprache abgefassten Kreditvertrag mangels Sprachkenntnis

nicht verstehe und die in der Prognoserechnung angesetzten Zinsen bzw. eine allfällige Änderung von Kreditkonditionen nicht nachvollziehen kann. Der steuerliche Vertreter bestätigte die Laufzeit des Kredits mit 30 Jahren.

Anlässlich dieses Telefonats teilte der steuerliche Vertreter über Befragen mit, dass die „gewerbsmäßige Vermietung“ im Auftragsvertrag bedeute, dass es dem Bf. verwehrt sei, an eine Gesellschaft zu vermieten, die wiederum weiter vermiete. Diese Möglichkeit sei 2012 dazu gekommen. Bei Eigenvermietung bestimmte der Bf. die Preise, hatte aber einen allfälligen Mietausfall zu tragen.

Im **Schreiben vom 09.09.2015** wurde die Vorgehensweise bezüglich der diversen Leistungen für a) die Vermietung über das Hotel, b) die Eigenvermietung sowie c) die Inanspruchnahme dieser Leistungen durch den Bf. und seine Familie dargelegt:

„...Alle Antworten bzw. Informationen wurden heute nochmals von Herrn Manager (Hotel) bestätigt/eingeholt.

Ablauf Vermietung über das Hotel:

Anmelden an Rezeption => Check In bzw. Erfassung des Gastes => Zutritt über Tunnel zu Appartements => Anlagen (Sauna, Wellness, Kinderbetreuung) darf zu 100% benutzt werden => Endreinigung und Ortstaxe muss vom Gast bezahlt werden (Zwischenreinigung könnten zusätzlich noch bestellt werden) => Logisumsätze teilen sich der Bf. und die Hotel GmbH 50:50

Ablauf Vermietung Privat:

Anmelden an Rezeption (Hotel wurde vorher per Mail vom Bf. über Ankunft der Gäste informiert) => Check In bzw. Erfassung des Gastes => Zutritt über Tunnel zu Appartements => Anlagen (Sauna, Wellness, Kinderbetreuung) darf zu 100% gegen eine Tagesgebühr von EUR 15 pro Appartement benutzt werden => Endreinigung wird wahlweise vom Gast oder dem Bf. bezahlt (je nachdem wie das zwischen den beiden Parteien vereinbart wurde) => Logisumsätze bleiben zu 100% beim Bf.

Weitere Informationen:

Bei Eigennutzung mit Familie muss auch vom Bf. eine Pauschale von EUR 75,00 für die Endreinigung und Zurverfügungstellung der Wäsche/Badetücher bezahlt werden.“

Die voraussichtlichen Ergebnisse für 2012 bis 2014 bezifferte der Bf. wie folgt:

	2012	2013	2014
Einnahmen	13.304,86	14.178,69	16.232,45
Strom	240,00	237,93	255,72
Betriebskosten	2.379,21	3.707,26	3.338,55
Servicegebühr Hotel	1.000,00	1.088,33	1.103,33

Zinsen und Spesen	13.704,00	13.704,00	13.704,00
Abschreibung	4.701,79	4.701,79	4.701,79
Ausgaben gesamt	22.025,00	23.439,31	23.103,39
abzgl. Privatanteil	- 286,33	- 509,63	-
Einkünfte aus VuV	- 8.433,81	- 8.750,99	- 6.870,94

Am **15.09.2015** gab der Bf. die **Prognoserechnung III** ab, die dem im Oktober 2016 neu festgelegten Zinssatz Rechnung tragen sollte.

Das Finanzamt blieb in seiner **Stellungnahme vom 14.10.2015** bei seiner bisherigen Ansicht. Die Prognose lasse Positionen für eintretende Ereignisse, die in der Natur der Sache liegen, wie Instandhaltung und Instandsetzung sowie Mietausfallswagnis, vermissen.

Bezüglich des Mietausfallwagnisses verwies der Bf. im **Schreiben vom 09.11.2015** auf den Ansatz von 15,8 Wochen bei maximal 40 vermietbaren Wochen.

Ab 2016 würde sich entsprechend einem Beschluss der Bank vom 01.10.2015 die jährliche Zinslast durch einen gesenkten Zinssatz mit einer Zinsersparnis von rd. € 5.500,00 pro Jahr sowie durch Extra-Tilgungen reduzieren. Aufgrund des geänderten Zinssatzes werde der Bf. bereits 2016 einen Gesamtüberschuss erzielen. Bezogen auf die Gesamtperiode Dezember 2009 bis November 2029 sollte spätestens 2027 ein Gesamtüberschuss realisiert werden. Eine Änderung der Bewirtschaftung liege nicht vor, da die Vertragskonditionen im alten Kreditvertrag nur für einen Zeitraum von 10 Jahren fixiert worden seien. Die Neuverhandlung sei somit nur um zwei Jahre vorgezogen worden, führe aber nur zu einem früheren Erreichen des Gesamtüberschusses um ein Jahr.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:

Verträge und Abwicklung:

Der Bf. ist Eigentümer des Tops 1 (unstrittig). Er hat mit der Hotel GmbH den Auftragsvertrag samt Nachtrag und den Servicevertrag abgeschlossen (Verträge).

Im Zeitraum 2009 bis zum Ablauf des ersten Halbjahres 2012 hat es sowohl die Vermietung über das Hotel als auch die Vermietung durch den Bf. gegeben (Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2015, unstrittig).

Finanzierung und Kreditvertrag:

Der Bf. hat einen nicht unterfertigten Kreditvertrag über € 283.500,00 vorgelegt. Der Kreditvertrag ist in holländischer Sprache abgefasst. Die Laufzeit des Kredits beträgt 30 Jahre. Der Bf. hat trotz Mitteilung, dass die Zinsen und ihre Entwicklung sowie die Frage der Abänderbarkeit von Konditionen mangels eines Kreditvertrages in deutscher Sprache nicht nachvollziehbar sind, keinen Kreditvertrag in deutscher Sprache bzw. eine Übersetzung des holländischen Kreditvertrages vorgelegt (Kreditvertrag und Aktenvermerk über das Telefonat vom 03.08.2015).

In der Prognose I ist der Bf. von einer Kreditsumme von € 283.500,00, einer Laufzeit von 15 Jahren und einem - für die 15 Jahre gleich bleibenden - Zinssatz von 5,2% p. a. ausgegangen (Prognose I).

Nachweise für die behauptete Änderung der Kreditkonditionen im Jahr 2014 und 2015 legte der Bf. nicht vor (in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2015 festgehaltene Gesprächsnotiz des steuerlichen Vertreters, Schreiben vom 09.11.2015).

In der Prognose III wies der Bf. bezüglich der Finanzierung in den Jahren 1 bis 4 (Anm.: 2009 bis 2012) als Kapital € 283.500,00 und im Jahr 5 € 263.500,00 aus. Es war eine Laufzeit von 21 Jahren angegeben, der Zinssatz betrug für die Jahre 1 bis 7 (Anm.: 2009 bis 2015) 5,2% und ab dem 8. Jahr 3,2% (Prognose III, 15.09.2015).

Probleme in den ersten Jahren:

Der Verbindungsgang vom Appartement zum Wellnessbereich des Hotels wurde im Sommer 2011 geschaffen. Die Anlage war anfangs schlecht ausgelastet. Anfangs wurden nur drei bis vier Appartements pro Jahr verkauft. Es hat ein schleppendes Verhalten hinsichtlich der Positionierung am Markt sowie des Marketings gegeben (unwidersprochen gebliebene Vorbringen des Bf.).

Ab 29.09.2012 war vereinbart, dass auch die Vermietung über den Veranstalter 1 vom Auftragsvertrag umfasst war (Nachtrag zum Auftragsvertrag vom 29.12.2012).

„(Gewerbliche) Nebenleistungen“ (alle nachfolgenden angeführten Teilpositionen siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 09.09.2015):

- Zu Endreinigung, Zurverfügungstellen von Bettwäsche und Handtüchern, etc. :

Für die Endreinigung und das Zurverfügungstellen von Bettwäsche und Handtüchern war eine Pauschalgebühr von € 75,00 an das Hotel zu entrichten. Diese hatten alle Gäste und auch der Bf. und seine Familie zu zahlen. Die Kostenübernahme bei der Vermietung durch den Bf. hing von der Vereinbarung zwischen dem Gast und dem Bf. ab (Schreiben vom 09.09.2015).

- Zur Benützung der Anlagen (Sauna, Wellnessbereich, Kinderbetreuung):

Diese Leistungen waren für den Bf. und die Gäste, die über das Hotel buchten, durch die jährliche, wertgesicherte Gebühr von € 1.000,00 aus dem Servicevertrag gedeckt (Servicevertrag).

Die Gäste, die beim Bf. buchten, konnten die Anlagen um eine Tagesgebühr von € 15,00 pro Appartement nutzen. In den Einnahmen des Bf. sind keine Beträge von Gästen für die Benützung der Anlagen des Hotels enthalten (Vorhaltsbeantwortung vom 28.05.2015, Schreiben vom 09.09.2015, Ergänzung Auftragsvertrag, Pkt. 4.5.).

Zur Ortstaxe:

Diese war von den Gästen und auch vom Bf. und seiner Familie zu zahlen (unstrittig).

Zu Logisumsätzen:

Die Hotel GmbH war mit der Vermietung des Appartements und der Durchführung von Reinigungsarbeiten beauftragt. Sie hatte Mietverträge mit künftigen Mietern im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers - des Bf. - abzuschließen (Pkt. 3.1. des Auftragsvertrages). Die Hotel GmbH hatte an die Mieter den Mietzins in Rechnung zu stellen und trug sie ein Mietausfallsrisiko (Pkt. 4.8. und 4.9. des Auftragsvertrages).

Der Hotel GmbH stand aus dem Auftragsvertrag eine Provision in Höhe von 50% der Nettoumsätze zu (Pkt. 6.3. des Auftragsvertrages, Schreiben vom 10.09.2015). Die Mietzinse abzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer und der ihr zustehenden Provision hatte die Hotel GmbH dem Bf. auf das Konto des Bf. zu überweisen (Pkt. 4.10. des Auftragsvertrages).

Ab 29.09.2009 hatten der Bf. und die Hotel GmbH einen allfälligen Mietausfall je zur Hälfte zu tragen. Die Hotel GmbH durfte auch das Appartement mit Frühstück (und Halbpension) verkaufen (Ergänzung Auftragsvertrag). Sie hatte dann 50 % der Nettoeinnahmen (= Listenpreis abzgl. Nachlass abzgl. Provisionen/Rabatte Veranstalter 1 abzgl. etwaiger Verpflegungspauschalen abzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer) an den Bf. zu überweisen (Ergänzung Auftragsvertrag, Pkt. 6.3.).

Bei der Vermietung durch den Bf. verblieben die Mieteinnahmen dem Bf. zur Gänze und hatte er einen allfälligen Mietausfall zu tragen (Schreiben vom 09.09.2015).

Zur Prognoserechnung:

Der Bf. gab verschiedene Prognoserechnungen mit verschiedenen Annahmen ab (Prognoserechnungen).

Rechtliche Beurteilung:

A. Bloße VERMIETUNG und VERPACHTUNG oder „BEHERBERGUNG“?

Im gegenständlichen Fall ist als erstes die Frage zu klären, ob hier - so der Bf. - aufgrund der von ihm ins Treffen geführten Nebenleistungen eine Beherbergungsleistung erbringt und die „gewerbliche Vermietung“ unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist, oder er - so das Finanzamt - eine unter § 1 Abs. 2 zu subsumierende „bloße Vermietung“ anbietet.

Der Begriff der **Beherbergung** ist kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen, wie Überlassung eingerichteter Räume, Reinigung, Bereitstellen von Wäsche und anderen Utensilien,

Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen.

Die bloße Vermietung von eingerichteten Räumlichkeiten begründet noch keine Beherbergung. Der EuGH (**12.02.1998, Rs C-346/95, „Blasi“**) ordnet allerdings auch kurzfristige Mietverträge in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung wie dem Hotelgewerbe der (steuerpflichtigen) Beherbergung zu. ...

Die Überlassung von Räumlichkeiten, die zur Führung einer Gästepension geeignet sind, an ein Reisebüro ist nach den Ausführungen des **VwGH vom 23.09.2010, 2007/15/0245**, keine Beherbergungsleistung, sondern eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfreie Vermietung (Option zur Steuerpflicht möglich). Die Beherbergungsleistung erbringt das Reisebüro (siehe Ruppe/Achaz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Rz. 72 zu § 10 UStG 1994).

Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch einen anderen erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. **Leistungsempfänger** ist, wer sich die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen des anderen eintreten (Ruppe/Achaz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Rz. 258 zu § 1 UStG 1994).

Unterzieht man die vom Bf. ins Treffen geführten Argumente im Hinblick auf die Qualifikation als „Beherbergung“ einer Überprüfung, so zeigt sich folgendes Bild:

Die **Endreinigung, das Zurverfügungstellen der Bettwäsche und Handtücher** hat ausschließlich das Hotel angeboten und geleistet. Es ließ sich diese Leistung von allen (!) Gästen - auch vom Bf. und seiner Familie - jeweils separat mit dem Pauschbetrag von € 75,00 abgeln. Der Leistungsaustausch fand also zwischen dem buchenden Gast oder dem Bf. einerseits und der Hotel GmbH andererseits statt. Diese Leistung ist daher nicht dem Bf. zuzurechnen.

Was die **Mitbenützung der Anlagen des Hotels** anlangt, so ist die Hotel GmbH gegenüber den Gästen, die über das Hotel buchten, im eigenen Namen aufgetreten. Im Rahmen des Mietverhältnisses hatten die Gäste dann die Möglichkeit, die Anlagen zu nutzen. Die Hotel GmbH hat ihnen gegenüber die Leistung der Mitbenützung der Anlagen erbracht. Auch wenn der Bf. die Servicegebühr zu tragen hatte, so war hier Leistender die Hotel GmbH und Leistungsempfänger der Gast. Auch diese „Beherbergungsleistung“ kann daher nicht dem Bf. zugerechnet werden.

Gäste, die das Appartement des Bf. über ihn buchten, hatten der Hotel GmbH eine Tagesgebühr von € 15,00 zu zahlen. Der Leistungsaustausch fand daher wiederum zwischen dem jeweiligen Gast und der Hotel GmbH statt.

Dem Bf. war die Mitbenützung der Anlagen aus dem Servicevertrag gestattet, doch betraf dieser Leistungsaustausch den Bf. als Privatperson und nicht seinen „Unternehmensbereich“.

Angemerkt wird noch, dass der Bf. ausdrücklich bestätigte, dass sich in seinen Entgelten keine Einnahmen für die aus dem Servicevertrag stammenden Leistungen befinden.

Zusammenfassend darf nun bezüglich der „Beherbergungsleistungen“ festgehalten werden:

Die laut Vorbringen des Bf. seiner Ansicht nach die „Beherbergung“ begründenden Leistungen hat nicht er, sondern die Hotel GmbH erbracht und hat hiefür auch ein Entgelt bekommen. All diese Leistungen sind daher nicht dem Bf. zuzurechnen.

Dem Vorbringen des Bf. die Beherbergung würde sich im Umsatzsteuergesetz widerspiegeln, weil er „*dem ermäßigten Steuersatz von 10 % nicht nur für die Überlassung der Räumlichkeiten, sondern auch für die zusätzlichen Leistungen, z.B. Reinigung, Bereitstellung der Bettwäsche, Nutzung des Wellnessbereiches usw.*“ unterliege, so ist ihm zu entgegnen, dass all die genannten zusätzlichen Leistungen nicht er erbracht und dafür auch von den Gästen kein Entgelt erhalten hat.

Was die in der Entscheidung des EuGH „**Blasi**“ relevante Dauer der Vermietung anlangt, so ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass der hier maßgebliche Auftragsvertrag zwischen der Hotel GmbH und dem Bf. nicht kurzfristig, sondern vorerst auf die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen wurde und die nachfolgenden Jahre bis nunmehr bereits im Jahr 2015 in Geltung war und ist. Wenn nun auch von Beginn an der Bf. mit Erlaubnis und Dulden der Hotel GmbH an „eigene“ Mieter das Appartement vermietete, so konnte dies - um Doppelbuchungen zu vermeiden - immer nur in Absprache mit der Hotel GmbH geschehen. Aufgrund des Auftragsvertrages war dem Bf. aber jedenfalls für die Dauer der Vereinbarung die „eigenmächtige“ und uneingeschränkte kurzfristige Vermietung ausschließlich durch ihn verwehrt. Auch im Falle der „eigenen Vermietung“ hat der Bf. keinerlei die „Beherbergung“ begründenden Nebenleistungen erbracht, die jedoch im Fall „**Blasi**“ der Vermieter „geleistet“ hat.

Eine die Einstufung unter § 1 Abs. 1 LVO begründende „Beherbergung“ liegt hier somit nach Ansicht des BFG nicht vor. Die gegenständliche Vermietung des Appartements ist daher unter § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO zu subsumieren.

B. LIEBHABEREI oder EINKUNFTSQUELLE:

a. Einkommensteuer:

Dem Bf. sind 2009 bis zum ersten Halbjahr 2012 aus der Vermietung ausschließlich Verluste erwachsen.

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

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

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

Für den Streitzeitraum liegen ausschließlich Verluste in nicht unbeträchtlicher Höhe vor. Demzufolge sind die Angaben des Bf. in der Prognoserechnung zu untersuchen. Von einer Prognoserechnung - soll man ihr folgen können - wird ua. verlangt, dass realistische Zahlen angesetzt werden. Denn es sollen der Vermietung nur solche Bedingungen unterstellt werden, die den realen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zum Zeitpunkt des Erwerbes des zu vermietenden Objektes möglichst nahe kommen (vgl. VwGH vom 31.03.2004, 2003/13/0151, betreffend die Vermietung einer fremdfinanzierten Eigentumswohnung).

Einbeziehung der (voraussichtlichen) Ergebnisse für 2009 bis 2014:

Der Bf. errechnete in der Prognoserechnung I nach Ablauf des Jahres 2028 einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 50.026,61. Fügt man für die Jahre 2009 bis 2014 die vom Bf. bekannt gegebenen (voraussichtlichen) Ergebnisse ein, so verbliebe nach Ablauf des Jahres 2028 ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 12.615,14.

Zinsaufwand:

Betrachtet man die Prognoserechnung I, die zu Beginn der Betätigung abgegeben wurde, so ist sie insoweit völlig unrealistisch, als dass der Zinsaufwand bereits 2023 letztmalig vorkommt. Der steuerliche Vertreter bestätigte die Kreditlaufzeit von 30 Jahren. Mangels entsprechender Unterlagen über die Kreditvereinbarung lässt sich weder sagen, ob - und wenn ja - eine vorzeitige Tilgung ohne Nachteile für den Bf. überhaupt möglich war. Hätte er tatsächlich - wie in der Prognose I dargestellt - den Kredit bis Ablauf des Jahres 2023 (15. Jahr ab angeblichem Eingehen) in Anspruch nehmen wollen, so ist nicht verständlich, warum er eine Laufzeit von 30 Jahren eingegangen ist. Die behaupteten Tilgungsraten lassen sich in dem vorgelegten „Kreditvertrag“ mangels deutscher Übersetzung und mangels vorgelegter Tilgungspläne für den 30-jährigen Kredit nicht nachvollziehen. Ebenso ist die Behauptung, die Kreditkonditionen wären nur für 10 Jahre fixiert gewesen, nachvollziehbar. Es könnte die Fixierung auch nur einzelne Komponenten, z. B. den Zinssatz oder eine allfällige Anpassung der Laufzeit, etc., betroffen haben.

Gegen eine von Beginn an vereinbarte und geplante Abänderungsmöglichkeit der Kreditkonditionen spricht schon der Umstand, dass es aus dem "Tilgungsplan" der

Prognose I keinen Hinweis gibt, der für eine von Beginn der Vermietung an geplante Abänderung (nach dem zehnten Jahr) sprechen würde. Der Bf. geht mit Ausnahme der ersten Rückzahlungsrate (€ 45.000,00) sowie der letzten (€ 24.245,13) von gleichbleibenden jährlichen Raten von € 26.000,00 aus. Insbesondere aber legt er in der Prognose I der darin festgehaltenen Laufzeit von 15 Jahren durchgehend den Zinssatz von 5,2% zugrunde. Diese Angaben vermögen nicht die Behauptung des Bf. zu dokumentieren, dass der Bf. die Abänderung des Kredits nach Ablauf von 10 Jahren beabsichtigte, schon gar nicht, dass der Bf. bereits zu Beginn der Vermietung einen solchen konkreten Plan hatte.

Wenn der Bf. angibt - diesbezügliche Unterlagen legte er nicht vor - 2014 den Kredit „nachverhandelt“ zu haben, so geht allein schon dieser Begriff in die Richtung einer erst nachträglichen, zu Beginn nicht geplanten Abänderung. Laut Ausführungen des Bf. - siehe hiezu die Prognose II - sollte ab dem 11. Jahr der Laufzeit der Zinssatz 2,5% p. a. betragen.

Zu dieser Vereinbarung dürfte es 2014 wohl nicht gekommen sein, wäre doch sonst die behauptete und in der Prognose III festgehaltene Änderung ab 2016 nicht erforderlich gewesen. Dieser Änderung nach sollte der Zinssatz ab 2016 3,5% betragen. Die diese Änderung dokumentierenden Unterlagen legte der Bf. ebenfalls nicht vor.

Der Bf. hat nicht nachgewiesen, dass diese behaupteten Änderungen Teil des zu Beginn der Vermietung bzw. des Eingehens des Kreditvertrages bestehenden Plans gewesen wären und mit welchen Mitteln er allfällige Sondertilgungen vornehmen wollte. Das BFG vermag daher diese Änderungen nicht als von Anfang an geplant anzusehen. Nach Ansicht des BFG können daher die allenfalls im Jahr 2014 eingetretenen bzw. 2016 eintretenden Änderungen jedoch - weil sie als nachträgliche Änderungen der Bewirtschaftung anzusehen sind - nicht auf den Beschwerdezeitraum rückprojiziert werden. Es erübrigt sich daher, auf den in den Prognoserechnungen II und III dargestellten Zinsaufwand einzugehen.

Relevant ist für das BFG der „erste Plan“ in der Prognose I.

Hält man sich nun vor Augen, dass im 7. Jahr - also 2015 - der Kredit laut Tilgungsplan in der Prognose I einen Stand von € 182.086,51 haben sollte, in der am 19.08.2015 vorgelegten Prognose II mit einem Stand von € 263.702,00 und in der Prognose III vom 15.09.2015 mit € 263.500,00 ausgewiesen ist, so zeigt dies, dass offensichtlich der Kreditabbau nur sehr schleppend vor sich ging und der Zinsaufwand laut Prognose I völlig unrealistisch zu tilgen war und ist. In sieben Jahren konnte der Bf. nicht einmal 10% seines Kapitals abbauen. Dies bedeutet, dass - gleichbleibende Bedingungen, also ein Zinssatz von 5,2% p. a., vorausgesetzt - ein Abbau des Betrages ab 2015 beinahe noch einmal den Zinsaufwand laut Tilgungsplan der Prognose I erfordert.

Geht man vom 2. Jahr des Tilgungsplans der Prognose I (2010) aus, so weist dieser einen Kreditstand von € 253.242,00, also einen um rd. € 10.000,00 niedrigeren Stand, als er

in der 2015 erstellten Prognose II und III für 2015 enthalten war - aus. Der Abbau dieses Betrages forderte laut Bf. im Tilgungsplan in Teilbeträgen (2010 bis 2023) € 109.003,12.

Selbst wenn man der Prognoserechnung III hinsichtlich des Zinsaufwandes für den Abbau der Summe von € 263.500,00 folgt, wären unter den dort genannten Bedingungen - einem Zinssatz von 5,2% für die ersten beiden Jahre, für alle weiteren Jahre 3% - € 88.001,83 erforderlich.

Der 2015 offene Kreditbetrag von € 263.500,00 erfordert also einen nicht unbeträchtlichen Kreditaufwand, den der Bf. in der Prognose I nicht in realistischem Ausmaß angesetzt hat. Geht man von dem ab 2015 unter „gleichbleibenden Bedingungen“ - dem Zinssatz von 5,2% - aufzubringendem Zinsaufwand von € 109.003,12 aus und zieht den in der Prognose I ab 2015 angesetzten Zinsaufwand von € 50.188,62 ab, sind unter realistischen Verhältnissen weitere € 58.814,50 für den zusätzlich erforderlichen Zinsaufwand in Ansatz zu bringen. Damit würde der um die (voraussichtlichen) Ergebnisse korrigierte Gesamteinnahmenüberschuss von € 12.615,14 vollkommen „verbraucht“ und verbliebe demgegenüber ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von mehr als € 46.000,00. Selbst wenn man den „günstigeren“ zusätzlich benötigten Zinsaufwand von € 88.001,83 in die Berechnungen einbezieht, verbliebe immer noch ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von rd. € 25.000,00.

Künftige Instandhaltungsaufwendungen:

Was den **künftigen Instandhaltungsaufwand** anlangt, so haben künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen eintreten werden, in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. VwGH vom 28.02.2012, 2009/15/0192, sowie das darin zitierte Erkenntnis vom 31.05.2006, 2001/13/0171).

Solche Instandhaltungen hat der Bf. in seinen Prognoserechnungen überhaupt nicht berücksichtigt. Es mag sein, dass sich das Appartement in einem sehr guten Zustand befunden hat, doch sind die Instandhaltungsaufwendungen bei realistischen Verhältnissen jedenfalls in eine Prognoserechnung einzubeziehen.

Folgt man dem in einem gleichgelagerten Verfahren vom steuerlichen Vertreter gewählten Ansatz, 0,2% pro Jahr der Anschaffungskosten für das Gebäude hiefür zu berücksichtigen, ergäbe dies einen bei dem vom Bf. ermittelten Gebäudeanteil von € 217.836,00, gerundet € 218.000,00, pro Jahr € 436,00 und somit für 20 Jahre € 8.720,00. Würde man den zukünftigen Instandhaltungsaufwand mit einem Prozentsatz der Nettomieteinnahmen bemessen, etwa in der Bandbreite von 3% bis 5% (Basis Prognose I unter Einbeziehung der tatsächlichen (voraussichtlichen) Ergebnisse 2009 bis 2014), so ergäbe dies zukünftige Instandhaltungsaufwendungen von € 9.230,89 (3%) bzw. € 15.384,81 (5%). Jedenfalls würde der Gesamtwerbungskostenüberschuss um mindestens weitere rd. € 8.700,00 erhöht. Dabei ist jedoch ein Instandhaltungsaufwand der Einrichtung noch gar nicht einbezogen.

Mietausfallswagnis:

Der Bf. gibt an, das **Mietausfallswagnis** in den Prognoserechnungen durch den Ansatz von nur 15,8 Wochen berücksichtigt zu haben. Dem hat das Finanzamt nichts entgegen gesetzt, auf das einzugehen gewesen wäre. Laut Pkt. 4.9. des Auftragsvertrages in seiner ursprünglichen Fassung hatte die Hotel GmbH einen allfälligen Mietausfall zu tragen, sodass aufgrund der hier vorliegenden konkreten Vertragsausgestaltung der Ansatz einer Position für den Mietausfall in der Prognoserechnung nicht erforderlich ist. Dies auch ungeachtet des Umstandes, dass die Vermietung von Beginn an mit faktischer Genehmigung des Hotels auch durch den Bf. selbst erfolgte. Bei der Vermietung durch den Bf. hat weder er noch das Finanzamt behauptet, dass es zu Mietausfällen gekommen wäre.

Einnahmen:

Die tatsächlichen **Einnahmen** sind im Beschwerdezeitraum deutlich hinter den erwarteten Einnahmen zurückgeblieben. Der Bf. führt hier den noch fehlenden Verbindungstunnel zum Wellnessbereich des Hotels, die schlechte Positionierung am Markt und den zähen Verkauf in den ersten Jahren an. Er hat jedoch bei den von der Hotel GmbH verursachten Hindernissen keine Versuche unternommen, z. B. eine Verminderung des Prozentsatzes der der Hotel GmbH zustehenden Provision oder des Betrages aus dem Servicevertrag zu erreichen. Er hat auch sonst in keiner Weise die Hotel GmbH zur Verantwortung herangezogen. Dieses Verhalten lässt den Schluss zu, dass diese Hindernisse dem Bf. von Anfang an bekannt waren und er bereit war, unter diesen Konditionen die Vermietung einzugehen. Dann ist aber in diesen ins Treffen geführten Hindernissen keine „Unwölbare“ zu erblicken, weil sie - zwar unangenehme, aber akzeptierte – „gewöhnliche Geschäftsrisiken“ der Vermietungstätigkeit waren.

Vergleich der prognostizierten und (voraussichtlichen) tatsächlichen Ergebnisse 2012 bis 2014:

Der Bf. hat angegeben, dass der Tunnel im Sommer 2011 fertig gestellt worden sei. Er hat nicht behauptet, dass die von ihm genannten „Hindernisse“ ab dem Jahr 2012 noch vorhanden gewesen wären.

Vergleicht man daher die vorläufigen Ergebnisse der Jahre 2012 bis 2014 - also den Zeitraum ohne Vorliegen von „Hindernissen“ - mit den Zahlen laut Prognose I, so fällt Folgendes auf:

	Summe prognost. Ergebnis	Summe voraussichtl. Ergebnis	Differenz
Einnahmen	45.310,33	43.716,00	- 1.594,33
Betriebskosten	7.082,93	10.158,67	3.075,74
Servicegebühren	3.279,14	3.191,66	- 87,48
Zinsaufwand	33.144,57	41.112,00	7.967,43

AfA Einrichtung	14.105,37	14.105,37	-
AfA Gebäude			
abzgl. EV BK, Zi, AfA	- 2.743,43	- 795,96	1.947,47
Summe Ausgaben			
Überschuss/ Abgang	- 9.558,25	- 24.055,74	- 14.497,49

- Die voraussichtlichen Einnahmen 2012 bis 2014 sind um € 1.594,33 niedriger gewesen als prognostiziert.
- Der das Ergebnis positiv beeinflussende Ansatz des Privatanteils war in der Prognose I deutlich günstiger angesetzt als er sich dann tatsächlich ergeben hat.
- Die Betriebskosten inklusive Strom haben die veranschlagten Beträge auch um 43%, überschritten, also bei einer Durchschnittsbetrachtung um rd. 14% pro Jahr.
- Lediglich die Aufwendungen für die Servicepauschale wurden um € 87,48 unterschritten.

Folglich wären ab 2015 die Betriebskosten inklusive Strom zu korrigieren. Der diesbezügliche Aufwand laut Prognose I beträgt für 2015 bis 2028 € 42.784,70. Dieser Betrag ist durchschnittlich um 14% zu niedrig angesetzt, also ist die Prognose I um weitere € 5.989,86 zu korrigieren.

Bezüglich der Zinsen darf auf die zuvor gemachten Ausführungen verwiesen werden.

Ausgehend von der Prognose I und unter Einbeziehung obiger Ausführungen ergibt sich folgendes Bild:

Gesamteinnahmenüberschuss laut Prognose I des Bf.	- 50.026,97
Gesamteinnahmenüberschuss laut Prognose I inkl. der (voraussichtlichen) Ergebnisse 2009-2014	12.615,14
abzgl. Zinsen ab 2015 aus Tilgungsplan zur Prognose I, 2.-15. Jahr (Abbau von € 53.242,00)	- 109.003,12
zuzügl. vom Bf. in Prognose I für 2015-2023 angesetzte Zinsen	50.188,62
abzgl. künftige Instandhaltungsaufwendungen mindestens	- 8.720,00
abzgl. Korrektur Betriebskosten inkl. Strom	- 5.989,86

Gesamtwerbungskostenüberschuss lt. BFG	- 60.909,22
--	-------------

Bei dieser Berechnung sind die laut Prongose durchschnittlich zu hoch angesetzten Einnahmen nicht berücksichtigt.

Unwägbarkeiten:

Das BFG geht - wie oben festgehalten - davon aus, dass die Konditionen bis 2012 dem Bf. von Anfang an bekannt waren, er nichts dagegen unternommen hat und sie daher dem „gewöhnlichen Risiko“ zuzurechnen sind. Dass die Hindernisse über das Jahr 2012 hinaus bestanden hätten, hat der Bf. nicht behauptet.

Wenn man nun die „Hindernisse“ für die Jahre 2010 und 2011 als Unwägbarkeiten werten wollte und für 2010 und 2011 anstatt der tatsächlichen (voraussichtlichen) Einnahmen die Einnahmen laut Prognose I ansetzen wollte, könnte der beträchtliche Gesamtwerbungskostenüberschuss nicht nachhaltig vermindert, sondern auf rd. € 41.000,00 nur ein wenig „gemildert“ werden (Gesamtwerbungskostenüberschuss lt. BFG € 60.909,22 abzgl. Einnahmen laut Erklärung 2010 von € 2.472,41 und 2011 von € 6.440,91 zuzüglich Einnahmen laut Prognose I von € 14.230,45 und 2011 von € 14.515,06).

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden:

Das BFG vermag beim vorliegenden Sachverhalt nicht zur Auffassung zu gelangen, dass bei der Vermietung unter der gleichbleibenden, in der vom Bf. zu Beginn der Tätigkeit gewählten Art der Bewirtschaftung innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar ist. Was die nachfolgenden Änderungen des Zinssatzes bzw. der Laufzeit des Kredites anlangt, so wurden diese Vereinbarungen nachträglich getroffen; sie sind - weil eine Änderung der Bewirtschaftung - für die Beurteilung des gegenständlichen Falles nicht von Belang. Da die Eigenbewirtschaftung von Anfang an geduldet und durchgeführt wurde, wurden auch die Einnahmen aus der Eigenbewirtschaftung durch den Bf. in die Betrachtungen einbezogen, wodurch er - weil für ihn ja günstiger - hiedurch nicht beschwert sein kann.

Zumal die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren nicht möglich ist, war im vorliegenden Fall nach all dem Gesagten die Beschwerde gegen die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 als unbegründet abzuweisen.

b. Umsatzsteuer:

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß **§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994** eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß **§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994** gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß **§ 6 LVO** nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015**, betreffend wirtschaftlich geführte verlustbringende Tätigkeiten ausgesprochen, dass die die verlustträchtige kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO unmittelbar aufgrund des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist. Sie ist (weiterhin) zwingend (unecht) steuerfrei ohne die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Angesichts der einkommensteuerlichen Behandlung der Vermietung des Appartements als „kleine Vermietung“ und ihrer Qualifikation als Liebhaberei vermag auch betreffend Umsatzsteuer keine andere Beurteilung Platz zu greifen.

Die Vermietung ist daher auch umsatzsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren.

Folglich ist die Beschwerde gegen die Nichtveranlagungsbescheide 2009 bis 2011 sowie die Bescheide betreffend die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für 01-03/2012 sowie für 04-06/2012 als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Einstufung als Beherbergung oder Vermietung und Verpachtung ist eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage. Die an die Einstufung anknüpfende Subsumption -in diesem Fall unter § 1 Abs. 2 LVO - ist nur eine auf Sachverhaltselementen basierende rechtliche Konsequenz.

Die Beurteilung der in der Prognoserechnung dargestellten Zahlen ist ebenfalls eine Sachverhaltsfrage.

Eine Revision an den VwGH ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2015