



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/0381-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch VERAX Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

- Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

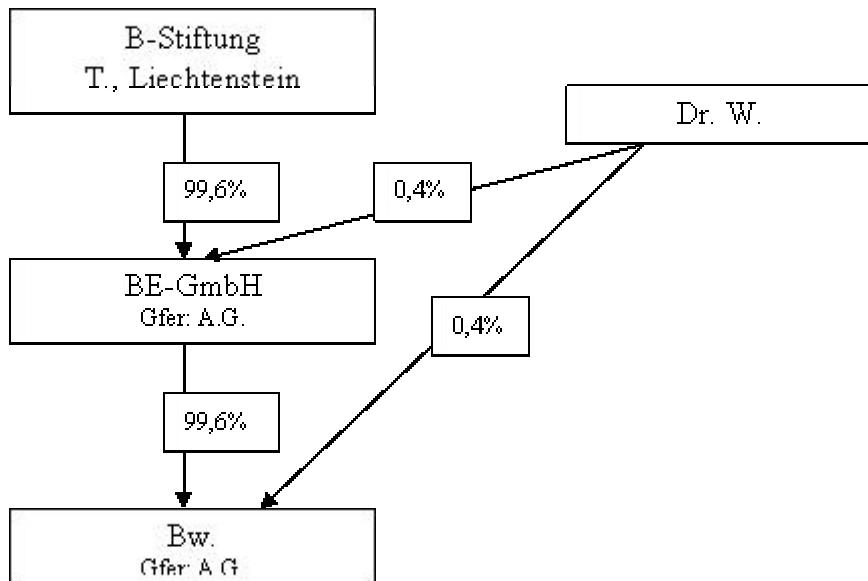
Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. April 199x gegründet und mit 24. April 199x in das Firmenbuch eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet den Kauf und die Verwaltung von Realitäten.

Gründungsgesellschafter der Bw. waren die BE-GmbH und Dr. W.. Die BE-GmbH wurde ihrerseits mit Gesellschaftsvertrag vom 25. März 199x von Dr. W. und der B-Stiftung mit Sitz in

T./Liechtenstein errichtet, wobei Dr. W. gegenüber dem Notar nicht nur als Gesellschafter in eigenem Namen, sondern auch als ausgewiesener Machthaber der B-Stiftung mit Sitz in T./Liechtenstein auftrat.

Am Stammkapital der Bw. in Höhe von S 500.000,-- sind demnach die nachstehend angeführten Gesellschaften wie folgt beteiligt:



Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bw. ist der Sohn von O.G., A.G. bestellt.

Mit Kaufvertrag vom 29. April 1996 erwarb die Bw. von O.G. das unter der EZ. 2xx, KG R., Gemeinde N.V., erfasste und an der Adresse S-Straße 6x befindliche Grundstück im Ausmaß von 1.038m² um einen Betrag in Höhe S 4.500.000,-- , worauf sich im Zeitpunkt des Erwerbes ein im Umbau befindliches Sommerhaus in teilweise desolatem Zustand befand. Das Grundstück mitsamt diesem Sommerhaus hatte O.G. seinerzeit mit Kaufvertrag vom 11. Mai 1978 erworben.

Den Zu- und Umbau dieses Sommerhauses hatte O.G. zufolge dem mit 18. April 1995 datierten Offert der Firma E.H. seinerzeit in Auftrag gegeben, um den bestehenden Bau in seiner Längsachse zu "strecken" und zusätzlich ein Dachgeschoss anstelle des bisherigen Flachdaches auf den bestehenden Bau aufzusetzen. An beiden Grundstücksseiten wurde somit im Ausmaß von jeweils 4m bzw. 5,2m angebaut, um das Dachgeschoß mit 2 Zimmer, Bad und Balkon auszubauen.

In dem vorstehend bezeichneten Haus EZ. 2xx, KG R., befinden sich verteilt auf Erdgeschoss, 1. Obergeschoss und Dachgeschoss die nachstehend angeführten Wohneinheiten und Räume im Ausmaß zwischen 26 m² und 83,23m²:

Wohneinheit:	Lage:	Ausstattung:
	Erdgeschoss	2 Zimmer, Küche, Waschraum, Diele und Terrasse
A	1. Obergeschoss	3 Zimmer, Bad und Terrasse
B	1. Obergeschoss	2 Zimmer und Bad (erst 1998 vermietet)
C	Dachgeschoss	bestehend aus: - Wohnzimmer ($43,86m^2$), - Büraum ($16,81m^2$), - Diele ($9,54m^2$) sowie - Badezimmer und Balkon

Für den Zu- und Umbau des Wohnhauses in S. 1xx im Bauzustand "Aussen fertig" wurde der Bw. mit Rechnung vom 15. Juli 1996 ein Pauschalpreis in Höhe von S 1.762.350,-- zuzüglich S 352.470,-- (USt) in Rechnung gestellt. Aus dem Zu- und Umbau dieses Wohnhauses mit- samt Einrichtung erwuchsen der Bw. Gesamtkosten in Höhe von S 2.200.212,82. In der Folge machte die Bw. in Zusammenhang mit dem Zu- und Umbau dieses Wohnhauses für das Jahr 1996 Vorsteuern in Höhe von S 458.663,62 geltend.

Mit 27. August 1996 verlegte O.G. seinen Wohnsitz nach 9xxx N., K-Straße 1xxx. Aus der Amtsbestätigung des Registeramtes Vaduz zum Gesellschaftsvertrag der Bw. vom 13. März 1996 geht hervor, dass an dieser Adresse auch K.L., der Stiftungsrat der an der Bw. mittelbar beteiligten B-Stiftung mit Sitz in T./Liechtenstein ansässig ist.

Aus der Anschaffung des Grundstückes EZ. 2xx, KG R., Gemeinde N.V., sowie dem nachfolgenden Zu- und Umbau des dreigeschossigen Wohnhauses erwuchsen der Bw. die nachstehend angeführten Kosten:

Bezeichnung:	Betrag:
Grundstückskauf EZ 2xx, S. 1xx:	4.500.000,00
GrESt betr. Grundstück:	157.500,00
Einrichtung/Um- und Zubau:	2.200.212,82
Eintragungsgebühr:	45.000,00
Marken, Kommissionsgebühren, etc:	7.420,00
Anschriftungskosten:	6.910.132,82

In Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstückes in S. 1xx sowie dem darauf folgenden Zu- und Umbau wurden der Bw. von ihren mittelbar und unmittelbar beteiligten Gesellschaftern die nachstehend bezeichneten Darlehen gewährt:

Darlehensgeber:	Belegdatum:	Betrag:
Darlehen B-Stiftung	06.05.1996	2.160.000,00
Darlehen BE GmbH	07.05.1996	500.000,00
Darlehen B-Stiftung	20.05.1996	4.730.000,00
Darlehen B-Stiftung	26.06.1996	1.110.000,00
Darlehen B-Stiftung	03.07.1996	1.000.000,00
Darlehen B-Stiftung	15.07.1996	500.000,00
	SUMME:	10.000.000,00

In dem mit 29. April 1996 datierten Kaufvertrag wurde dabei ausdrücklich festgehalten, dass auf Grund eines nicht näher bezeichneten Mietvertrages eine Wohneinheit an H.K. vermietet sei. Die in dem Sommerhaus befindlichen Wohneinheiten A, B und C wurden im Jahre 1996 wie folgt an H.K., Dr. O.G. und H.M. vermietet:

Mieter:	Zeitraum/Dauer:	Mietentgelt (brutto):	Anzahl Tage:	Netto-Ent- gelt/Tag:
H.K.	15.06.1996 – 14.09.1996	75.000,00	60	1.136,36
O.G.	06.07.1996 – 19.07.1996		13	
	03.08.1996 - 16.08.1996	24.000,00	13	839,16
H.M.	20.07.1996 - 02.08.1996		13	
H.M.	17.08.1996 - 30.08.1996	15.000,00	13	524,47
	Bruttoentgelt:	114.000,00		
	Nettoentgelt:	103.636,36		

In weiterer Folge wurde der Bw. für die im Haus S. befindliche Ferienwohnung mit Bescheid vom 12. November 1996 auf Grund von § 4 Abs. 4 des Kärntner Orts- und Nächtigungstaxengesetzes für das Jahr 1996 eine pauschalierte Ortstaxe in Höhe von S 2.016,-- vorgeschrieben.

In den nachfolgenden Jahren 1996 bis 1999 wurden zufolge den eingereichten Bilanzen aus der Vermietung der gegenständlichen Ferienwohnungen die nachstehenden Mieterlöse erklärt:

Jahr:	Netto-Entgelt:	Brutto-Entgelt:
1996	103.636,36	114.000,00
1997	117.272,72	129.000,00
1998	117.272,72	129.000,00
1999	85.909,09	94.500,00
	SUMME:	466.500,00
	MW-Nettoentgelt:	106.023,00

Im Zuge einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum April bis Dezember 1996 wurde lt. Tz 14.5 des BP-Berichtes festgestellt, dass das Grundstück EZ. 2xx, KG R., S. 1xx, mitsamt dem darauf befindlichen Wohnhaus von der Bw. bloß treuhändig für O.G. erworben und daher gemäß § 24 BAO der Bw. nicht zuzurechnen sei.

Zu dieser Schlussfolgerung gelangte sei die Betriebsprüfung in Würdigung der Ausgestaltung dieses Wohnhauses, seiner bisherigen Verwendung sowie der direkten und indirekten Gesellschaftsverhältnisse beim Käufer gelangt.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung scheine die Ausgestaltung des Dachgeschoßes auf die persönlichen Bedürfnisse des O.G. zugeschnitten zu sein. Dafür spreche ein repräsentativer Wohnraum mit Balkon und Seeblick, dem auf gleicher Ebene, getrennt durch eine Diele, ein Bürraum angefügt sei. Das Fehlen einer Küche im Dachgeschoß bedinge, dass die Küche im Erdgeschoß benutzt werden müsste. Eine Vermietung komme daher insoweit nicht in Frage, als eine parallele Nutzung eines Geschosses durch O.G. und andere Mieter auszuschließen sei.

Theoretisch bleibe somit nur für das Zwischengeschoß eine Nutzbarkeit durch einen Mieter. Allerdings würden Mieter des Zwischengeschoßes keine Küche auf gleicher Ebene zur Verfügung zu haben. Ein allfälliger Mieter müsse sich demnach die Küche im Erdgeschoß mit O.G. teilen.

Nach den Darstellungen auf dem Einreichplan komme der Bau wohl nur für eine Vermietung als *Appartement*, nicht aber als Pension, Privatzimmer oder Hotel garni in Betracht. Die Mieter wären stets mit O.G. und/oder seinen Gästen in der im Erdgeschoss befindlichen Küche sowie im Stiegenhaus in Kontakt gekommen, da es nur *eine* Treppe gebe. Die gemeinsame Benutzung von Teilen eines Appartements durch Vermieter und Mieter oder gar eine Konkurrenz um die Benutzung widerspreche daher jeglicher Erfahrung. Somit verbleibe nur die begründete Vermutung, dass sich an der privaten Nutzung des gesamten, jetzt erweiterten Baues

durch O.G., auch nach dessen Veräußerung an die Bw. nichts geändert habe. Der zivilrechtliche Eigentumsübergang an die Bw. durch deren Eintragung im Grundbuch mache das Wohnhaus in S. 1xx noch nicht zu einer gewerblich genutzten Immobilie.

O.G. sei zuletzt etwa 18 Jahre lang Alleineigentümer des Wohnhauses in S. 1xx gewesen und habe daher einen in Kärnten ansässigen Bauunternehmer den Auftrag zum Zubau erteilt. Wenn in weiterer Folge Kücheneinrichtung, Möbel, Bodenbeläge, Sanitäreinrichtungen, Elektrik etc. in Auftrag gegeben worden seien, würden somit Interessen der privaten Lebensführung als das tragende Motiv für die Umgestaltung des Wohnhauses erscheinen.

Mit der Entscheidung über den Dachbodenausbau und seiner Ausgestaltung sei auch eine Entscheidung über die übrigen Teile des Zubaues gefallen: diese seien wohl zur Unterbringung von Gästen, nicht aber zu einer Vermietung geeignet.

Wenn sich weiters ergebe, dass O.G., mit 27. August 1996 seinen Wohnsitz nach FL-9xxx N., K-Straße 1xx, verlegte, wo auch K.L., der Stiftungsrat der 99,6% mittelbar beteiligten B-Stiftung ansässig sei, müsse davon ausgegangen werden, dass neben einem räumlichen Naheverhältnis zwischen den liechtensteinschen Gesellschaften auch ein Naheverhältnis dieser zu O.G. bestehet. O.G. werde daher als hinter den liechtensteinschen Körperschaften stehend angesehen werden müssen.

Dies habe zur Folge, dass O.G. über die B-Stiftung mit Sitz in T./Liechtenstein und deren Tochtergesellschaft auf die Bw. beherrschenden Einfluss nehmen und damit seine Stellung als Treugeber noch stärken könne: die Bw. sei ihm nicht nur kraft des Treueverhältnisses verpflichtet, er sei auch in der Lage, über Anweisung seine Interessen gesellschaftsrechtlich bei der Bw. durchzusetzen. Die Eintragung eines Wohnrechtes oder eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes in das Grundbuch zugunsten von O.G. könne sich daher erübrigen: die Durchsetzung dieser Rechte sei schon auf der Gesellschaftsebene gesichert.

Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der Gründung der Bw. und deren Muttergesellschaft und dem mit 29. April 1996 erfolgten Grundstückserwerb bringe weiters deutlich zum Ausdruck, dass Zweck dieser Gründungen einzig der grundbürgerliche Erwerb des Grundstückes in S. 1xx sowie eines weiteren Grundstückes in 1xxx W., B-Gasse 3x gewesen sei. Auch bei letzterem Erwerbsvorgang sei O.G. der Veräußerer gewesen.

In diesem Zusammenhang sei nach Auffassung der Betriebsprüfung zu bemerken, dass jeweils nicht die in ausländischem Mehrheitsbesitz stehende und früher errichtete BE-GmbH, sondern die im inländischen Besitz stehende Bw. als Erwerberin der Grundstücke in Erscheinung getreten sei. Die Einschaltung der Bw. als Käuferin hatte offensichtlich seinen Grund

darin, dass die Erwerbe durch die BE-GmbH wegen der Bestimmungen zum Ausländergrund-erwerb - da in mehrheitlich ausländischem Besitz stehend - nicht bewilligt worden wären.

Die für den Prüfungszeitraum für das Haus in S. 1xx vorgelegten Belege und Bücher würden zeigen, dass auch Mieterlöse vereinnahmt, mit dem Satz von 10% versteuert und auf das Bankkonto der Bw. einbezahlt worden seien. Als zahlende Mieter seien neben O.G. noch H.K. und H.M. genannt worden. Bei näherer Betrachtung der angegebenen Zeiträume und der Mieterlöse falle auf, dass sich umgerechnet auf einen Tag höchst unterschiedliche Beträge wie folgt ergeben würden:

Mieter:	Dauer:	Entgelt/ Tag:
O.G.:	26	839,16
H.M.:	26	524,47
H.K.:	60	1.136,36

Derartige Differenzen seien nach der Auffassung der Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar, da etwa Zusatzaufwendungen in Form eines Service oder Sonderausstattungen nach Art einer Suite nicht ersichtlich seien bzw. nicht der Realität entsprechen würden: der einzige Raum, der als "Suite" in Frage käme, das wäre die Dachbodenwohnung, sei wie bereits ausgeführt, zur Vermietung nicht geeignet.

Ein Vermieter, der dieses Geschäft ernsthaft betreibe, würde nach allgemeiner Erfahrung für vergleichbare Mietgegenstände einheitliche Tagessätze in Rechnung stellen. Plausibel wäre noch, dass bei einer länger dauernden Vermietung wie bei H.K. ein Abschlag als "Rabatt" zum Tragen käme. Doch gerade das Gegenteil sei der Fall, wenn auf H.K. das Zweifache des Be-trages entfallen, den H.M. zugerechnet worden sei. So gesehen habe auch O.G. ohne ersichtli-chen Grund zu besonderen Konditionen wohnen können.

Nach Auffassung der BP sei die Bw. im abgabenrechtlichen Sinne nur dann als wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstückes mitsamt Wohnhaus in S. 1xx anzusehen, wenn keiner der in § 24 lit a bis lit e BAO angeführten Tatbestände zutreffen würde. Zufolge lit. b dieser Vorschrift seien zu treuen Händen übereignete Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen.

Wenn die Betriebsprüfung in Würdigung der Ausgestaltung des Wohnhauses in S. 1xx, seiner bisherigen Verwendung sowie der direkten und indirekten Gesellschaftsverhältnisse beim Käufer zur Auffassung gelangt, dass dieses Wohnhaus von der Bw. *treuhändig* für O.G. er-worben worden sei, sei dieses abgabenrechtlich über den Grundbuchstand hinweg weiterhin O.G. als Treugeber zuzurechnen.

Da sich die Bestimmung des § 24 Abs 2 BAO auch auf wirtschaftliche Einheiten im Sinne des BewG und damit auf Grundvermögen beziehe, müsse dieses Grundstück - unabhängig von der zivilrechtlichen Zuordnung - unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums betrachtet werden. An der Gültigkeit dieser Treuhandschaft vermag der Umstand nichts zu ändern, dass diese Treuhandschaft nicht offen gelegt worden sei. Im Übrigen müsse die Nicht-offenlegung der Treuhandschaft als deren Regelfall betrachtet werden.

Die Betriebsprüfung komme zusammenfassend zu dem Schluss, dass die in Rechnung gestellten und auf dem Bankkonto eingegangenen Beträge nur zum Schein in Rechnung gestellt worden seien, um nach außen hin ein Mietverhältnis zu demonstrieren, das gar nicht gewollt gewesen sei.

Diesbezügliche Erkundigungen beim Meldeamt der Gemeinde N.V. haben zudem ergeben, dass mit Ausnahme einer kurzzeitigen Meldung für O.G. für die Zeit vom 2. Juli bis 27. Juli 1996 keinerlei sonstigen Meldungen vorliegen. Eine solche Meldung liege auf nicht für H.K. vor, zu dem sowohl im Kaufvertrag für S. 1xx, als auch für die B-Gasse ein Mietverhältnis angeführt sei. Für die Betriebsprüfung sei dies als weiteres Indiz dafür heranzuziehen, dass eine Vermietung tatsächlich nicht erfolgt sei.

Die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG lasse den Vorsteuerabzug nur zu, wenn Lieferungen und sonstige Leistungen an den Unternehmer *für sein Unternehmen* ausgeführt worden seien. Da das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück S. 1xx O.G. zuzurechnen sei, können bei der Bw. die mit diesem Grundstück in Zusammenhang stehenden Vorsteuern in Höhe von S 458.663,62 nicht abgezogen werden.

Infolge der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück S. 1xx an O.G. seien die von der Bw. in Rechnung gestellten Mieterlöse in Höhe von S 103.636,36 nicht der Bw. zuzurechnen. Dessen ungeachtet schulde die Bw. die Umsatzsteuer für die von ihr ausgestellten Vermietungsrechnungen in Höhe von S 10.363,64 gemäß § 11 Abs 14 UStG.

Im Zuge der Veranlagung der Bw. zur Umsatzsteuer 1996 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als hinsichtlich des Grundstückes in S. 1xx die beantragten Vorsteuern in Höhe von S 458.663,62 nicht anerkannt und die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Entgelte um die erklärten Mieteinnahmen in Höhe von S 103.636,36 reduziert wurden. Die gesondert in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von S 10.363,64 wurde daher gemäß § 11 Abs 14 UStG vorgeschrieben.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Entgelte wurde daher mit Bescheid vom 4. Juni 1998 mit S 70.387,86 ermittelt und die zu entrichtende Umsatzsteuer in Höhe von S 17.662,-- festgesetzt.

Begründend wurde unter Bezugnahme auf die Eingabe vom 16. Juli 1997 ausgeführt, dass die Ausgestaltung des Wohnhauses in S. 1xx tatsächlich gegen eine Verwendung als "Ferienwohnhaus" für gehobene Ansprüche im Hinblick auf Exklusivität und Qualität des Aufenthaltes spreche. So seien es klassischerweise Familien, die Interesse an der Anmietung von Appartements bzw. Ferienwohnungen haben. Diese beabsichtigen jedoch zumeist auch kleinere Mahlzeiten zuzubereiten und nicht nur das Frühstück. Eine Gemeinschaftsküche erscheine dafür uninteressant.

Aber auch für Einzelmietner oder Paare sei eine in einem anderen Stockwerk befindliche Gemeinschaftsküche höchst unattraktiv. Wer wasche schon gerne morgens die schmutzigen Kaffeetassen anderer ab etc.

Ebenso unattraktiv sei die Aufteilung des Wohnbereiches "A", wonach das Bad nur über den Gang erreichbar sei. Des Weiteren seien auch die anderen Zimmer dieses Bereiches nur über den Gang oder die Terrasse begehbar.

Der Bereich "B" bestehe laut Einreichplan aus 2 Zimmern zu je 13,36 m². Gehe man davon aus, dass dort tatsächlich ein Bad und WC installiert worden seien, so würden für Wohn- und Schlafzimmer nur ca. 20 m² übrig bleiben: Das sei kaum größer als ein Zimmer in einer Frühstückspension.

Es sei auch nicht nachvollziehbar, wie sich im Bereich "C" der von der Bw. genutzte Bürraum mit einer ungestörten Miete durch andere Mieter als O.G. verbinden lasse.

Darüber hinaus müssten potentielle Mieter die Schlüssel in W. abholen, ihre eigene Bettwäsche mitbringen und ihre Wohnungen mitsamt eventuell genutzter Gemeinschaftsküche selbst putzen.

Tatsächlich würden die vorstehend bezeichneten Aspekte dafür sprechen, dass eine Verwendung dieses Hauses zu Vermietungszwecken *nicht* beabsichtigt sei. Vielmehr sei davon auszugehen, dass diese Räume allenfalls zur Beherbergung privater Gäste und Verwandter und das Dachgeschoß als repräsentatives Büro im Dachgeschoß dienen. Dieses Wohnhaus habe bisher der privaten Benutzung gedient und werde diese Funktion auch nach umfangreichen Aus- und Zubauten ganz den Charakter eines Privathauses beibehalten.

Der Umstand, dass die Bw. diese Ferienwohnungen nicht bewerbe, ja "gar nicht interessiert sei, dass jeder Interessierte eine Wohnung anmieten könne" unterstreiche diese Sichtweise.

Da es sich bei den bisherigen Mietern durchwegs um nahe stehende Personen gehandelt habe und diesbezüglich keine polizeilichen Meldungen vorgelegen seien, seien die Feststellungen der Betriebsprüfung nur logisch und nachvollziehbar.

Die Betriebsprüfung sei daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Bw. das Haus in S. 1xx treuhändig für O.G. erworben habe. Dieses Wohnhaus sei daher gemäß § 24 BAO wirtschaftlich dem Treugeber, O.G. zuzurechnen.

Im Übrigen könne der in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 vorgenommenen Aufteilung der Bilanzposition "bebaute Grundstücke" in den Grundwert mit S 7.844.920,-- und Gebäudewert mit S 2.200.213,-- nicht gefolgt werden, wenn in einer Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters der Grundanteil mit nur S 2.250.000,-- angesetzt worden sei. Ein weiterer Betrag in Höhe von S 2.250.000,-- sei im Jahre 1996 für den Zu- und Ausbau investiert worden.

Weiters würden auch sämtliche Einrichtungsgegenstände in der Position "Gebäude" ausgewiesen und mit einem AfA-Satz von 1,5% abgeschrieben.

Der Abschreibungssatz von 1,5% sei eigentlich nur für die Einkunftsart "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" und hier nur bei einer Vermietung zu Wohnzwecken vorgesehen. Bei einer Vermietung von Ferienwohnungen und Appartements sei üblicherweise eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes anzunehmen.

Aus der Bilanz sei daher das Bestreben erkennbar, die Aufwandspositionen möglichst gering zu halten, um nicht in den Verdacht der Liebhaberei zu kommen. So werde keine Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses gebildet, gebe es keine Betriebs-, Strom-, Gas- und sonstigen Energiekosten, keinen Geschäftsführerbezug, keine Reparaturen, keine Telefon- und Fahrspesen. Es gebe nur die Position übrige Aufwendungen mit S 40.471,14.

Bei einer vollständigen Erfassung jener Aufwendungen und Erträge, die der Liegenschaft zuordnen seien, falle diese Art der Bewirtschaftung ohnehin unter eine Betätigung mit Liebhabereivermutung.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 wurde mit Eingabe vom 15. Juni 1998 fristgerecht berufen und eine erklärungsgemäße Veranlagung beantragt.

In der Begründung wird auf die Ausführungen in der Berufung vom 16. Juli 1997 sowie in der mit 3. Dezember 1997 erstatteten Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen.

Zufolge der Eingabe vom 15. Juni 1998 sei ein Trugschluss zu behaupten, dass auf Grund der Ausgestaltung des Hauses, seiner bisherigen Verwendung und der Gesellschaftsverhältnisse eine Treuhandschaft für O.G. vorliege.

Ob Familien klassischerweise kleine Mahlzeiten zubereiten oder nicht, bleibe ja wohl im Risikobereich des Unternehmers und entziehe sich der klassifizierenden Betrachtungsweise der Finanzverwaltung. Auf Grund der Formulierungen müsse der Eindruck gewonnen werden,

dass diese Art der Unternehmereigenschaft von der Finanzverwaltung gerne als verboten behandelt würde - der Hinweis auf die Reinigung von schmutzigem Geschirr spreche in diesem Zusammenhang wirklich für sich.

Wenn ein paar Zeilen später behauptet werde, dass bisher nur an nahe stehende, vertrauenswürdige Personen vermietet worden sei, sei aus diesem Grund die Sorge um des schmutzigen Geschirrs völlig aus der Luft gegriffen. Außerdem sei zu erwähnen, dass ein an einer bestimmten Umgebung interessierter Feriengast auch bereit sei, mit einem Frühstückstablett zwei Stockwerke hinaufzusteigen.

Wenn ein Bad nur über den Gang erreichbar sei, bedeute dies nur einen geringeren Komfort dieser Wohneinheit, jedoch noch lange nicht die Unmöglichkeit der Vermietung. Wenn für Wohn- und Schlafzimmer im Bereich "B" nur 20m² übrig bleiben, so sei anzuführen, dass an Österreich-Urlauber oftmals wesentlich kleinere Zimmer zu wesentlich höheren Preisen vermietet würden.

Dem Umstand, dass im Bereich der Wohneinheit "C" das Büro der Bw. nur über die gemeinsame Diele erreichbar sei, werde dadurch begegnet, dass die Verwaltung hauptsächlich von W. erfolge und die Ungestörtheit jedenfalls gegeben sei.

Bezüglich der Schlüsselvergabe sei der Geschäftsführer der Bw. bemüht, für die laufende Saison eine vertrauenswürdige Person zu finden. Der Umstand, dass Bettwäsche selbst mitzubringen und die Endreinigung der Wohneinheiten von den Mietern selbst zu besorgen sei, sei für derartige Wohnungen mehr als üblich. Die durch die Bw. bisher durchwegs selektiv betriebene Vermietung an nahe stehende Personen sei wohl gesetzlich nicht untersagt. Der Umstand, dass jemand eine Ferienwohnung für einen bestimmten Zeitraum anmiete und sich nicht die gesamte Zeit darin aufhalte, sei auch keine Frage der Meldepflicht.

Der Bilanzansatz gehe davon aus, dass nur die neuen Adaptierungen das Haus erst richtig kommerziell verwertbar gemacht haben: der Grundwert beinhaltete zur Gänze den Altbestand des Grundstückes. Dem Umstand, dass 1,5% Absetzung für Abnutzung geltend gemacht wurden, sei entgegen zu halten, dass von einer Nutzungsdauer von 50 Jahren ausgegangen worden sei, welche im Jahre 1996 zu einer Halbjahresabschreibung iHv. S 22.002,-- geführt habe. Bei der Ertragslage des Jahres 1996 wäre auch eine 25-jährige Nutzungsdauer ohne Verlust verdient worden. Letztlich sei erwähnt, dass mit Verweis auf die beigelegte Erfolgsrechnung die übrigen betrieblichen Aufwendungen alle die von der Finanzverwaltung vermissten und nach HGB notwendigen Aufwendungen enthalten.

Aus der mit 16. Juli 1997 datierten und gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Dezember 1996 gerichteten Berufung ergibt sich, dass

das Haus in S. 1xx vor seinem Um- und Ausbau wegen seines desolaten Zustandes praktisch unbenützbar gewesen sei. O.G. unterhalte seit 1988 in Österreich keinen Wohnsitz mehr und halte sich jeweils nur für kurze Zeit in Österreich auf. Für O.G. wäre daher nur für kurze Österreich-Aufenthalte eine Nutzbarmachung dieses Hauses nicht wirtschaftlich gewesen. Da er darüber hinaus zu Österreich alle Brücken abgebrochen hatte, habe er sich entschlossen, diese seine Liegenschaften zu verkaufen.

Wie aus den beiliegenden 3 Planskizzen hervorgehe, handle es sich bei dem Haus in S. 1xx um eine Raumanordnung, die für Seepensionen geradezu typisch sei. Eine Gemeinschaftsküche werde von den Gästen maximal zur Frühstücksbereitung verwendet, da Speisen in der Regel in Gaststätten eingenommen würden.

Wenn von der Betriebsprüfung ausgeführt werde, eine parallele Nutzung durch O.G. und andere Mieter sei auszuschließen, beruhe dies auf der unrichtigen Unterstellung, dass O.G. die Fremdenzimmer wie jeder andere Gast benutze. Eine Vermietung als Appartement sei nie behauptet worden.

Auf Grund seiner Ausgestaltung sei das Gebäude in S. 1xx für die persönliche Nutzung des O.G., mit Ausnahme der Nutzung als Feriengast, völlig ungeeignet.

Die unterschiedlichen Tagespreise würden sich einerseits aus der unterschiedlichen Lage und Ausstattung der Räume, andererseits aus der variablen Größe der Einheit "A" von 2 bis 4 Zimmer lt. Skizze ergeben. Der im BP-Bericht errechnete Tagespreis für H.K. betrage unter Zugrundelegung einer Mietdauer von 91 Tagen demnach S 749,25.

Im Sommer 1997 seien die Einheiten "A" und "C" von insgesamt 5 Gästen fast ausgebucht. Die Einheit "B" werde erst 1998 vermietet, da es noch Probleme mit Fußboden und der Sanitäreinrichtung gebe.

Darüber hinaus sei die Unterstellung eines direkten und indirekten Gesellschaftsverhältnisses unrichtig und nicht relevant. Hätte O.G. den Wunsch gehabt, wirtschaftlich Eigentümer zu bleiben, hätte er schon aus steuerrechtlichen Gründen die Liegenschaft in S. 1xx nie an eine, wie unrichtig unterstellt werde, von ihm beherrschte GmbH verkaufen dürfen. In diesem Fall würden im Veräußerungsfall Wertsteigerungen der Liegenschaft für alle Zeiten steuerhängig bleiben, zumal bei ihm die Spekulationsfrist längst überschritten gewesen sei.

Das wesentlichste Merkmal dafür, dass sich die Bw. wie eine uneingeschränkte Eigentümerin betrachte, seien die von ihr im Gebäude durchgeföhrten Investitionen. Dies wäre für sich allein schon ein Indiz für wirtschaftliches Eigentum, wenn sie diese Investitionen in der im grundbücherlichen Eigentum des O.G. befindlichen Liegenschaft durchgeführt hätte. Aus der Gesamt-

betrachtung ergebe wirtschaftlich betrachtet, ein wirtschaftliches Eigentum des O.G. keinen Sinn.

Wenn auch eine Treuhandschaft nicht gegeben sei, sei darauf hinzuweisen, dass die Bestimmungen des § 24 BAO umsatzsteuerrechtlich nicht einschlägig seien. Die Bestimmungen des § 24 BAO würden sich nur mit der Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht aber mit der Zurechnung von Umsätzen befassen. Leistungen des Treuhänders seien somit ihm und nicht dem Treugeber zuzurechnen.

Zufolge der mit 6. November 1997 datierten Stellungnahme der Betriebsprüfung zu der Berufung vom 16. Juli 1997 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid habe der Betriebsprüfer in Anwesenheit von O.G. mit 30. September 1997 besichtigt. Zu diesem Zeitpunkt sei das Haus bereits unbewohnt, da wie der Geschäftsführer der Bw. betont habe, die Saison bis spätestens Mitte September zu Ende sei. Die Besichtigung habe ergeben, dass nur eine *einzige* Küche eingerichtet sei und eine Treppe bestehe.

Zur Nutzung des Dachgeschosses habe O.G. auf H.K. verwiesen, mit dem ein längerfristiger, nach der nächsten Saison auslaufender Mietvertrag bestehe. Für das Mittelgeschoss bestünden derartige Verträge nicht, auch würden Meldeblätter nach den melderechtlichen Bestimmungen nicht geführt. Ebenso wenig habe es Meldungen von Mietern bei der Gemeinde N.V. gegeben. Auch habe der Geschäftsführer hervorgehoben, dass das Haus nicht beworben werde, da die Gäste vielmehr durch Mundpropaganda auf die Wohnmöglichkeit aufmerksam würden.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung könne die Raumgröße im 1. Stock mit einer Fläche von 14 m² nicht mehr als typisch angesehen werden, weil es im allgemeinen den Ansprüchen von Gästen nicht mehr gerecht werde. Bei der Besichtigung dieser Räume durch den Betriebsprüfer haben diese Räume zwar einen soliden, aber sehr beengenden Eindruck hinterlassen, da die Betten mitsamt den Einrichtungsgegenständen nur noch äußerst wenig Platz übrig ließen.

Auch sei die Ausgestaltung des Dachgeschosses nicht als typisch anzusehen: was den Räumen im 1. Stock fehle, sei hier im Übermaß vorhanden: man könne daher von einer "Suite" sprechen, über die nur eine sehr geringe Zahl von Pensionen verfügt.

Typisch für eine Pension müsse hingegen angesehen werden, dass jedes Zimmer über sanitäre Einrichtungen verfüge - dies umso mehr, als der Um- und Zubau erst jüngst erfolgt sei. Im Falle des Hauses S. komme nur die Wohneinheit "B" mit Schlaf-, Wohn- und Badezimmer diesen Anforderungen nahe, doch sei diese Wohneinheit wegen Problemen mit der Einrichtung des Bades immer noch nicht benützbar. Tatsächlich benützbar sei im ersten Stock nur ein einziges Badezimmer, dem drei Zimmer gegenüberstehen. Auch dieser Sachverhalt der

Ausgestaltung des Hauses spreche gegen die Nutzung als Pension und für die private Nutzung.

Weiters spreche gegen eine Pension, dass kein Personal zur Bereitung des Frühstücks, zur Reinigung und allgemein zur Beaufsichtigung und Pflege des Hauses sowie des Grundstückes verfügbar sei, sodass die Gäste auf sich allein gestellt seien. Nach Auffassung der Betriebsprüfung wäre es nicht nötig, für das Haus in S. 1xx kein Personal einzusetzen, da O.G. die Einrichtung als Pension gar nicht beabsichtigt habe. Das Haus sollte daher bestenfalls als Appartement Verwendung finden.

Nach Auffassung der Bw. spreche das gerade das unübliche Nebeneinander von kleinen Räumen und dem repräsentativen Dachgeschoß für die private Nutzung: O.G. habe im Dachgeschoß eine Wohnung samt Büraum und Bad, wenngleich auch keine Küche zur Verfügung, von der er aus geschäftliche Belange wahrnehmen könne. Die Räume im ersten Stock könnten von Personen, die ihren Aufenthalt durchaus länger gestalten mögen, genutzt werden. Als Pensionsgäste werden diese Personen allerdings nicht angesehen werden können, da viel nahe liegender sei, dass es sich hierbei um Bekannte, Freunde, auch Geschäftsfreunde handle, für deren Einladung eine "Seepension" keineswegs notwendig sei.

Die Besichtigung des Hauses in S. 1xx habe zu keiner Änderung der ursprünglichen Sichtweise der Betriebsprüfung geführt.

Eine Anfrage der Betriebsprüfung, ob hinsichtlich des mit H.K. eingegangenen Mietverhältnisses ein schriftlicher Mietvertrag vorliege, habe von der steuerlichen Vertretung der Bw. ebenfalls verneint werden müssen.

Anhand der Rechnungsausstellung erscheine der Sachverhalt so, dass im Prüfungszeitraum H.K. das Haus in S. 1xx drei Monate lang bewohnt haben soll. Dies erscheine der Betriebsprüfung trotz entsprechender Überweisung von Mietentgelten nicht glaubhaft. Die Betriebsprüfung gehe vielmehr von einem Scheingeschäft aus, das die Nutzung des Hauses in Form einer Pension demonstrieren solle.

In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass es wiederholt Berührungspunkte zwischen O.G. und H.K. gebe: beim Grundstück B-Gasse 3x sei schon 1991 H.K. als Käufer gegenüber O.G. aufgetreten und habe ihm 1995 dieses Grundstück 1995 zurückverkauft. H.K. sei Geschäftsführer der M-GmbH, die in der Geschäftstätigkeit von O.G. nahe stehenden Firmen Entsprechung finde. Schließlich habe die N-GmbH ihre Geschäftssadresse nach Ö.-Bahnhof verlegt, wo bereits drei H.K. nahe stehende Firmen ihre Adressen haben.

Es wäre überdies höchst erstaunlich, würde sich H.K. drei Monate lang am V-See in Klausur begeben und von dort aus seinen geschäftlichen Verpflichtungen nachkommen. Nach Auffassung der Betriebsprüfung habe H.K. dem Geschäftsführer der Bw., O.G., eine Gefälligkeit erwiesen, um nach außen hin die Ernsthaftigkeit eines Betriebes einer Pension vorzugeben.

Ein solches Scheingeschäft nehme die Betriebsprüfung auch bei H.M. an, die bereits im BP-Bericht genannt und als Dienstnehmerin der N-GmbH im Einflussbereich des O.G. stehe.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung müsse daher festgehalten werden, dass überhaupt nur *drei* Personen aus der Belegsammlung der Bw. als Mieter herauslesbar seien: neben O.G. handle es sich dabei um den freundschaftlich verbundenen Geschäftspartner H.K., sowie der Dienstnehmerin, einer O.G. nahe stehenden Firma, H.M.. Ein "Markttest" sei damit als misslungen anzusehen. Die rein privat veranlasste Benutzung erscheine auch unter Berücksichtigung der Nicht-Werbung sowie der Nicht-Meldung erhärtet.

Die vorstehend bezeichneten Umstände haben die Betriebsprüfung veranlasst, bloß ein Scheingeschäft zwischen den "Mietern" und der Bw. anzunehmen, was auch zu einer entsprechenden Festsetzung der Umsatzsteuerschuld geführt habe. In der Zwischenzeit habe die Annahme eines Scheingeschäftes durch die Betriebsprüfung nicht erschüttert oder widerlegt werden können.

Zu dem von O.G. ins Treffen geführten Argument, es bestehe zwischen ihm und der Bw. keine gesellschaftsrechtliche Verbindung sei anzuführen, dass es sonst schlichtweg unerfindlich sei, warum eine in Liechtenstein ansässige Stiftung als Financier für den Kauf eines Seegrundstückes auftreten sollte, dessen Wert ausschließlich in der Benutzbarkeit des darauf errichteten Hauses zu Wohnzwecken bestehe und dafür einen Mitteleinsatz von ca. S 6,800.000,-- tätigen sollte.

Ebenso sei das Argument, O.G. hätte das Grundstück nicht an eine juristische Person verkaufen dürfen, da nunmehr alle Wertsteigerungen für immer steuerhängig bleiben würden, nicht stichhaltig: Wertsteigerungen des Grundstückes hätten nur im Falle steuerlichen Zurechnung an die Bw. sowie bei dessen Verkauf potentielle ertragsteuerliche Auswirkungen. Im Falle von Umgründungsvorgängen käme nur die Grunderwerbsteuer zum Tragen und im Falle der Veräußerung der Anteile an der Muttergesellschaft der Bw. sei ebenfalls keine ertragsteuerliche Auswirkung im Inland erkennbar. Daraus sei ersichtlich, dass eine Verfügung über das Grundstück auch ohne Gewinnverwirklichung möglich sei, ohne dass sich die wirtschaftlichen Verhältnisse in Form der Einflussnahme des O.G. ändern müssten, indem in die Umgründung oder in den Anteilsverkauf wiederum nahe stehende Gesellschaften eingebucht werden müssten.

Ohne ertragsteuerliche Auswirkungen könnte somit die zivilrechtliche Zuordnung des Grundstückes verändert und dennoch der mittelbare Zugriff des O.G. gewahrt werden. Unter den vorstehenden Gesichtspunkten biete die gewählte Konstruktion nur Vorteile für O.G.: er sei als Machthaber des Grundstückes nach außen hin nicht mehr erkennbar und könne zudem steuerneutral über das Grundstück verfügen, ohne seine Machthaberstellung aufzugeben zu müssen.

Im vorliegenden Fall sprechen die mit Mitteln der liechtensteinischen Stiftung vorgenommenen Investitionen, die zunächst nur von O.G. in Auftrag gegeben worden seien, gegen die bloße Zurechnung auch nur der Investitionen an die Bw..

Zum Zusammenhang zwischen wirtschaftlichen Eigentum und Umsatzsteuer sei festzuhalten, dass hier kein Widerspruch zu den Ausführungen Stolls bestehe: im vorliegenden Fall seien keine Leistungen des Treuhänders in Rede gestanden, sondern es sei die Berechtigung der Bw. zum Vorsteuerabzug bestritten worden.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 iZm Abs 2 UStG nur zulässig, wenn das Unternehmen Leistungen für seine unternehmerischen Zwecke beziehe.

Da im Fall des Hauses in S. 1xx Scheinleistungen der Bw. vorliegen würden, habe die Bw. mit diesem Haus keine unternehmerischen Zwecke verfolgt und könne daher auch keine Leistungen zur Ausführung dieser Zwecke empfangen haben. Der Umstand, dass Professionistenrechnungen und Stromrechnungen der K-AG beglichen worden seien, könne an der Versagung des Vorsteuerabzuges nichts ändern.

Zufolge der mit 3. Dezember 1997 abgegebenen Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung sei es mit Bestimmtheit nicht die Aufgabe der Betriebsprüfung, eine gegebene Raumordnung als typisch oder atypisch anzusehen. Wenn nun behauptet werde, dass eine Fläche von 14 m² den Ansprüchen Von Gästen nicht gerecht werde, stelle sich die Frage, ob sich die BP mit den Plänen des Hauses überhaupt vertraut gemacht habe und warum die im Rahmen der Besichtigung gemachten Äußerungen des Geschäftsführers nicht verarbeitet worden seien.

Halte man sich den Plan des Seehauses mit den skizzierten Wohneinheiten "A" und "B" im 1. Stock vor Augen, müsse man sogar als voreingenommener Betrachter feststellen, dass von einem "äußerst geringen Platzangebot" keineswegs gesprochen werden könne.

Der Aussage, dass es sich bei dem Dachgeschoß um eine "Suite" handle, müsse entgegen gehalten werden, dass sich in jedem Haus zur Beherbergung von Gästen, Zimmer unter-

schiedlicher Größe und Kategorie befinden würden. Damit könne den unterschiedlichen Ansprüchen der Gäste nachgekommen werden.

Weil aber eine Sachlage nicht typisch sei, könne die Finanzverwaltung noch lange nicht zum Schluss kommen, dass es zur Erzielung von Einkünften ungeeignet sei.

Soweit von der Betriebsprüfung der Begriff "Pension" verwendet werde, sei anzuführen, dass es sich bei einer Pension um einfach ausgestattete Zimmer handle, die in Verbindung mit der Verabreichung eines Frühstückes vermietet würden. Da im vorliegenden Fall weder ein Frühstück serviert oder andere Dienst- und Betreuungsleistungen erfolgen würden, könne nicht von einer Pension gesprochen werden. Im Hinblick auf die Ausgestaltung der Zimmer könne nur von Ferienwohnungen oder Wohneinheiten gesprochen werden. Die immer wieder mit Pensionen angestellten Vergleiche seien daher völlig verfehlt.

Wenn wegen noch vorzunehmender Sanierungsarbeiten noch nicht alle Zimmer benützbar seien, könne man deswegen noch lange nicht auf eine private Nutzung schließen.

Dem Umstand, dass kein Personal zur Zubereitung des Frühstückes etc. zur Verfügung stehe, müsse entgegengehalten werden, dass die Anmietung einer derartigen Wohneinheit (Ferienwohnung) immer ohne jegliche Betreuung erfolge: der Mieter habe in einem solchen Fall die Wohnung nach Ende seines Aufenthaltes gesäubert zu hinterlassen. Der Betriebsprüfung sei wohl auch nicht bewusst, dass in derartigen Fällen oftmals nicht einmal die Bettwäsche (oder nur gegen zusätzliches Entgelt) zur Verfügung gestellt werde.

In Punkt 2 der Stellungnahme der Betriebsprüfung werde die Behauptung aufgestellt, dass offenbar der Vater des Geschäftsführers im Dachgeschoss eine Wohnung samt Büroraum und Bad nutzen könne. Dem könne die Bw. nicht folgen: Der Umstand, dass sich im Dachgeschoß ein Büro befindet, könne der Vermutung der Abwicklung von Geschäften durch O.G. nicht zum Durchbruch verhelfen. Einerseits sei das Büro separiert von der Wohnung und andererseits brauche die Bw. natürlich ein Büro in diesem Haus.

Wenn weiters ein Mensch mit dem Einfluss und gesellschaftlichem Umfeld eines H.K. für 3 Monate eine Ferienwohnung am V-See miete, bedeute dies noch lange nicht, dass eine durchgehende Anwesenheit gegeben sei. Auch andere Menschen würden oftmals für ein ganzes Jahr eine Wohnung mieten und darin nur 2 Wochen zwecks Schi- oder Badeurlaub verbringen.

Der Umstand, dass auch an H.M. vermietet worden sei, unterstreiche gerade die Aussage der Bw., dass nur an persönliche Bekannte vermietet werde. Die Bw. sei gar nicht interessiert,

dass jeder Interessierte eine Wohneinheit mieten könne. Dies gewähre die Exklusivität und Qualität des Aufenthaltes.

Kenne man die in § 2 UStG beschriebene Definition des Unternehmers, so sei klar, dass die unternehmerische Eigenschaft auch nicht bei einem eingeschränkten Kundenkreis in Abrede gestellt werde. Sohin schlage die Erwähnung des Umstandes des Fehlens von Werbeaktivitäten fehl.

Der Stellungnahme der Betriebsprüfung sei weiters zu entnehmen, dass die Festsetzung der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung seitens der Bw. nicht bestritten werde. Diese gesetzliche Bestimmung zu bestreiten, hieße im konkreten Fall, den zum Thema Scheingeschäft aufgestellten Hypothesen der Betriebsprüfung zu folgen.

Der Umstand, dass eine in Liechtenstein ansässige Stiftung als Financier für den Kauf des Grundstückes in S. 1xx aufgetreten sei, ändere nichts an der Tatsache, dass dieser Schritt von einer juristischen Person gesetzt worden sei.

Des Weiteren sei entgegenzuhalten, dass eine im Betriebsvermögen befindliche Liegenschaft niemals ohne Aufdeckung der stillen Reserven verwertet werden könne. Befände sich das Grundstück im Privatvermögen, wäre es bekanntlich nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei zu veräußern. Aus diesem Umstand könne kein Vorteil dieser Konstruktion für O.G. gesehen werden.

Die gegenständliche Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Zufolge der Eingabe vom 19. Oktober 2001 stehen die Fragen, von wem die liechtensteinische Stiftung B-Stiftung mit Sitz in T./Liechtenstein gegründet worden sei bzw. wer als Begünstigter dieser Stiftung anzusehen sei, in keinem Zusammenhang zur streitgegenständlichen "Vorsteuerfrage". Schließlich könne die Frage des Verhältnisses zwischen Mutter- und Enkelgesellschaft nicht die Unternehmereigenschaft der Enkelin tangieren.

Die mittels eines Vorhaltes der Finanzlandesdirektion vom 16. Oktober 2001 gestellte Frage, ob in der Wohneinheit B das vorhandene Badzimmer benützbar sei, wurde ebenfalls nicht beantwortet. In diesem Zusammenhang wird lediglich ausgeführt, dass sich die Finanzverwaltung bei der mit 30. September 1997 durchgeföhrten Besichtigung über die Nutzfläche und Ausstattung der Wohneinheiten A, B und C ein Bild habe machen können.

Zufolge der Eingabe vom 19. Oktober 2001 seien - wie bei der Zimmervermietung üblich - anlässlich der Vermietung von Wohneinheiten im Haus S. 1xx bloß mündliche Mietverträge abgeschlossen worden.

Hinsichtlich der Mieter sei von der Bw. keine polizeiliche Meldung erstattet worden, da dies übersehen worden sei.

Der mit 2. April 2004 datierte Fragenvorhalt des unabhängigen Finanzsenates, insbesondere zu dem Zweck, welche Mieterlöse von der Bw. in den Jahren 2000 bis 2004 vereinnahmt wurden und an welche Personen ab 1997 das Sommerhaus in S. 1xx vermietet wurde, blieb bis dato unbeantwortet.

Laut telefonischer Auskunft des steuerlichen Vertreters der Bw. sei nach Auffassung des Geschäftsführers der Bw. seitens der Bw. bereits alles Wesentliche vorgebracht und gesagt worden. Dem sei nach Auffassung der Bw. nichts hinzuzufügen.

In dem mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 4. April 2004 wurde der Bw. vorgehalten, dass sich hinsichtlich des Sommerhauses in S. 1xx bei Anschaffungskosten in Höhe von S 4.500.000,-- zuzüglich Umbaukosten von S 2.200.000,-- sowie einer Verzinsung von 8% bereits ohne Berücksichtigung von Zinseszinseffekten eine Amortisationsdauer von 68,25 Jahren ergebe würde. Unter Berücksichtigung der zur Vermietung von Ferienwohnungen eingangenen Judikatur wäre demnach von einer Liebhaberei auszugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Gemäß § 2 Abs 1 leg.cit 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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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

Wer gemäß § 11 Abs 14 UStG in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

Gemäß § 1 Abs 2 Z 1 der LiebhabereiVO 1993 idF BGBl. 33/1993 ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern Verluste ent-

stehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport - und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

In § 2 Abs 3 der LiebhabereiVO 1993 wird jedoch bestimmt, dass § 2 Abs 2 der Verordnung nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden gilt. Das Vorliegen einer Absicht nach § 1 Abs 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Nach § 2 Abs. 4 der LiebhabereiVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren 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.

Gemäß § 6 der LiebhabereiVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Vermietung der Wohneinheiten A, B und C in dem auf dem Seegrundstück befindlichen Sommerhaus in S., S-Straße 1xx in den Unternehmensbereich der Bw. fällt, wenn die Anschaffungskosten mit- samt Adaptierungs- und Umbaukosten für dieses Sommerhaus S 6.910.132,82 betragen und auf Grund der Vermietung an O.G., H.K. und H.M. in den Jahren 1996 bis 1999 Mieteinnahmen in Höhe von durchschnittlich S 106.022,-- vereinnahmt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes greift die Vermutung der Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 L-VO 1993, wenn sich Wirtschaftsgüter in einem besonderem Maße für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (vgl. VwGH 5.5.1992, ZI 92/14/0027; 21.6.1994, ZI 94/14/0035).

Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs. 2 der L-VO 1993 in einem besonderen Maße für die private Nutzung eignet bzw. einer privaten Neigung entspricht, ist abstrakt

nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den Verhältnissen des jeweiligen sich Betätigenden zu beurteilen (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0146). Die konkrete subjektive Sicht oder subjektive Neigung des Steuerpflichtigen ist unbeachtlich (vgl. Kohler, Vermietung von Fremdenzimmern und Appartements im Lichte der Liebhaberei-Verordnung, SWK 1991, A I S. 106). Dieser Tatbestand kann somit auch auf Körperschaften zutreffen (vgl. Abschnitt 14 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung 1997).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Wohnungen und bei Einfamilienhäusern um Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (vgl. VwGH 5.5.1992, 92/14/0027; vom 21.6.1994, 94/14/0035). Nichts anderes gilt für ein Ferienhaus (vgl. VwGH 18.5.1995, 93/15/0099). Ob ein Ferienhaus tatsächlich im Rahmen der Lebensführung genutzt wird, ist für die Anwendung des auf die *Eignung* zu diesem Gebrauch abstellenden § 1 Abs 2 der Verordnung nicht maßgebend (vgl. VwGH vom 18.5.1995, Zl. 93/15/0099).

Die Vermutung im Sinn des § 1 Abs. 2 kann nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit widerlegt wird (vgl. § 2 Abs. 4 L-VO).

Beurteilungsmaßstab für die Liebhabereibeurteilung von Betätigungen, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen sind, ist die objektive Ertragsfähigkeit. Eine Betätigung ist objektiv ertragsfähig, wenn sie in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit handelt es sich um eine vorausschauende prognostizierende Beurteilung, wobei das subjektive Streben nach einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nur subsidiär maßgeblich ist (vgl. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Für den Bereich der Vermietung von Ferienwohnungen oder Appartements hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen ist (vgl. VwGH 24.2.2000, 97/15/0166; 5.6.2003, 99/15/0129; vom 23.11.2000, 95/15/0177, und vom 27.4.2000, 99/15/0012).

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat dabei auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VwGH vom 24.4.2002, Zl 96/13/0191). Für die Beurteilung, ob Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt, steht im Bereich des

Umsatzsteuerrechts kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung. Die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, muss daher im Rahmen einer Sofortbeurteilung getroffen werden (vgl. VwGH 19.10.1987, 86/15/0105).

Ebenso ist ein Beobachtungszeitraum entbehrliech, wenn nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos erscheint (vgl. VwGH 21.3.1996, 94/15/0085).

Zur Widerlegung der Liebhabereivermutung müsste bei der Vermietung von Ferienwohnungen oder Appartements anhand einer konkreten Rentabilitätsrechnung nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, dass die Vermietung der Ferienwohnungen oder Fremdenzimmer objektiv ertragsfähig ist. Heranzuziehen wäre dabei die Steigerung der Einnahmen sowie das Abnehmen der Werbungskosten (zB geringer werdende Fremdmittelzinsen etc.) (vgl. Kohler, a.a.O., SWK 1991, A I S. 106).

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass sich nach der Verkehrsauffassung das auf dem Seegrundstück in S., S-Straße 1xxx befindliche Sommerhauses mit den 3 Wohneinheiten A, B und C auf Grund dessen baulicher Ausgestaltung mit nur einer Küche im Erdgeschoss sowie dessen Vermietung an O.G., H.K. und H.M. in einem besonderen Maße für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet.

Aus der Anschaffung dieses Sommerhauses mitsamt dessen Um- und Ausbau erwuchsen der Bw. Aufwendungen in Höhe von S 7,236.000,-- wenn diese fremdfinanzierten Aufwendungen in Höhe von S 6,700.000,-- – ohne Berücksichtigung von Zinseszinsen - mit 8% p.a. verzinst werden.

In weiterer Folge wurden nach der Aktenlage die in diesem Ferienhaus befindlichen Wohneinheiten A, B und C in den Jahren 1996 bis 1999 nur an H.K., O.G. und H.M. vermietet, wofür durchschnittlich S 106.023,-- an Mieteinnahmen pro Jahr vereinnahmt wurden.

Der mit 2. April 2004 datierte Fragenvorhalt des unabhängigen Finanzsenates, insbesondere zu dem Zweck, welche Mieterlöse von der Bw. in den Jahren 2000 bis 2004 vereinnahmt wurden und an welche Personen ab 1997 das Sommerhaus in S. 1xx vermietet wurde, wurde von der Bw. mit der Begründung nicht beantwortet, dass seitens der Bw. alles Wesentliche bereits vorgebracht und gesagt und dem nichts hinzuzufügen sei.

Bei dem vorliegenden, zur Gänze fremdfinanzierten Ankauf des auf dem Seegrundstück in S., S-Straße 1xx um S 4,500.000,-- mitsamt dessen fremdfinanzierten Zu- und Umbau um S 2,200.000,-- wird somit bereits ohne Berücksichtigung von Zinseszinseffekten eine Amorti-

sationsdauer von 68,25 Jahren erreicht, wenn diese Aufwendungen mit 8% p.a. verzinst und durchschnittlich jährliche Mieteinnahmen in Höhe von S 106.023,-- vereinnahmt werden.

Im Hinblick auf die zur Vermietung von Ferienwohnungen und Appartements ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt hinsichtlich der Vermietung dieses Sommerhauses in S., S-Straße 1xx an den O.G., H.K. und H.M. demnach Liebhaberei vor. Die Annahme einer Liebhaberei erhärtet sich weiters durch den Umstand, dass zufolge der mit 3. Dezember 1997 abgegebenen Gegenäußerung die Bw. aus Gründen der Exklusivität gar nicht interessiert sei, dass jeder Interessierte eine Wohneinheit mieten könne. Vielmehr würden die auf dem Seegrundstück befindlichen Ferienwohnungen nur an einen eingeschränkten Personenkreis, nämlich an persönlich bekannte Personen der Bw. vermietet.

Die für das Jahr 1996 beantragten Vorsteuern in Höhe von S 458.663,62 sind demnach nicht abzugsfähig. Die gesondert in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von S 10.363,64 wird daher gemäß § 11 Abs 14 UStG geschuldet.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. Mai 2004