



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung BW., Adresse, vertreten durch Prodingler, Hilzensauer & Partner, 5730 Mittersill, Zellerstraße 2, vom 17. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 17. September 2009 betreffend die Umsatzsteuer 2006, die Umsatzsteuer 2007, die Umsatzsteuerfestsetzung für 01-03/2008, 04-06/2008, 07-09/2008, und 10-12/2008, die Umsatzsteuer 2009, die Körperschaftsteuer 2006, die Körperschaftsteuer 2007 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung:

Ende des Jahres 2006 beantragte die BW, eine Gesellschaft (vergleichbar mit einer österreichischen GmbH) die Neuaufnahme im FA und die Vergabe einer Umsatzsteueridentifikationsnummer. Diesen Anträgen war der Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes beigelegt. In diesem führte die BW an, dass sie in Österreich die kurzfristige Vermietung von Wohnungen an Gäste betreiben werde. Als Nebenleistungen sei bei der Vermietung von Ferienwohnungen die Endreinigung zu erbringen, die Einnahmen aus der Vermietung würden ab Dezember 2006 bzw. Jänner 2007 erzielt werden. Diesem Fragebogen war eine Prognoserechnung beigelegt, die die Jahre 2007 bis 2026 umfasste, Einnahmen von € 19.100,00 per anno im Jahr 2007 jährlich steigend bis € 27.170,00 im Jahr

2026 prognostizierte, eine Zinsbelastung von € 11.720,00 im Jahr 2007 fallend bis € 305,00 im Jahr 2026 auswies und letztendlich einen akkumulierten Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit in Höhe von € 103.582,00 über den Zeitraum 2007 bis 2026 darstellte.

In weiterer Folge wurde im April 2008 ein Jahresabschluss für das Jahr 2006 vorgelegt, in dem keine Erlöse ausgewiesen wurden, und Kosten im Ausmaß von € 2.425,29 angefallen waren. Die zugehörige Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 wurde im Jänner 2009 eingereicht. Daneben wurde im Januar 2009 die Körperschaftsteuererklärung für 2007 eingereicht, und eine Selbstanzeige hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 erstattet. Die über Finanzonline eingereichte Umsatzsteuererklärung für 2007 sei als Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG zu werten; auf Grund der in der Jahreserklärung dargestellten Bemessungsgrundlagen und Vorsteuerbeträge ergebe sich gegenüber den bisher geleisteten Vorauszahlungen eine Nachzahlung in Höhe von € 35,54.

Der Jahresabschluss für das Jahr 2007 wies einen Jahresverlust von € 21.610,09 aus, die Erlöse aus der Vermietung wurden mit € 10.373,05 angegeben, Zinsen für Kredite wurden mit € 17.016,00 angesetzt, Energiekosten mit € 2.114,47.

In weiterer Folge begann das FA im April 2009 eine Betriebsprüfung bei der BW über die Jahre 2006 und 2007. In dem nach Abschluss der Prüfung im September 2009 ergangenen Betriebsprüfungsbericht beurteilte der Betriebsprüfer die Tätigkeit der BW als Liebhaberei und stellte dar, dass diese Tätigkeit umsatzsteuerlich und ertragsteuerlich unbeachtlich sei. Dies führte dazu, dass alle Umsatzsteuerzahllasten bzw. Gutschriften der Jahre 2006 bis 2009 auf null gesetzt wurden. Die ertragsteuerlichen Ergebnisse der Jahre 2006 und 2007 wurden ebenso auf null gestellt.

Zur Begründung führte der Betriebsprüfer an, nach § 1 Abs. 2 der L-VO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn die Verluste u.a. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstünden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen. Eine (Eigentums-) Wohnung stelle unabhängig von der Größe ein Wirtschaftsgut dar, das sich in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, auch wenn die Wohnung durch eine Körperschaft (z.B. GesmbH) bewirtschaftet werde.

Die Vermietung durch die BW stelle keine gewerbliche Tätigkeit dar, da nur ein Chalet über das Reisebüro A vermietet werde. Das Chalet werde dem Reisebüro zur Verfügung gestellt.

Die kurzfristige Vermietung an Gäste sowie die von der BW angeführten (gewerblichen) Zusatzleistungen würden vom Reisebüro und nicht vom Eigentümer erbracht.

Dem FA sei im Zuge der Veranlagung eine Prognoserechnung für die Jahre 2007 - 2026 vorgelegt worden, wobei die dargestellten Einnahmen und Ausgaben wesentlich von den tatsächlich in den Jahren 2006 - 2008 erzielten Beträgen abwichen. Grundlagen der Berechnung seien nicht übermittelt worden.

Im Rahmen der BP sei über Vorhalt die Stellungnahme der Geschäftsführerin der BW sowie eine berichtigte Prognoserechnung vorgelegt worden, die vom steuerlichen Vertreter korrigiert worden sei. In dieser korrigierten Prognoserechnung sei ein jährlicher Wertzuwachs der Liegenschaft von Euro 8.650,00, (gesamt Euro 181.650,00) angesetzt worden. Außerdem seien Korrekturen im Bereich der Mieteinnahmen vorgenommen worden.

Die 20jährige Prognose müsse den Zeitraum von 2006 bis 2026 umfassen, da die Wohnung im Dezember 2006 fertig gestellt worden sei. Damit seien die im Jahr 2006 erzielten negative Einkünfte in Höhe von Euro 2.425,29 zu berücksichtigen.

Ein allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn sei in der Betrachtung nicht einzubeziehen, da keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung der Wohnung gesetzt worden seien. Das Erkenntnis des VwGH vom 28.4.2009, 2006/13/0140 sei auch auf diesen Fall anzuwenden.

Die vorzeitige Rückzahlung des für die Wohnung aufgenommenen Kredites in Höhe von € 310.000,00 im Oktober 2008, die aus dem Verkauf eines Geschäftslokales der BW und somit einer anderen Beurteilungseinheit stammten, stelle eine Änderung der Bewirtschaftung dar und sei auch in der ursprünglichen Prognoserechnung nicht berücksichtigt und damit der Behörde nicht offengelegt worden. Die Änderung der Bewirtschaftung führe nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen seien, vielmehr sei von der ursprünglichen Prognose auszugehen.

Die von der BW beim FA gestellte Anfrage sowie die vom FA erteilte Antwort, dass "das Tilgen der Hypothek keinen Einfluss auf den Abzug von Mehrwertsteuer auf den Bau des Hauses" habe, sei ohne genaue Sachverhaltsdarstellung erfolgt. Eine konkrete Anfrage in Richtung "Liebhaberei" oder "Änderung der Bewirtschaftung" sei nicht gestellt worden. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus der Anfragebeantwortung nicht abgeleitet werden.

Zunächst seien keine nachvollziehbaren Berechnungen hinsichtlich der in der Prognoserechnung angeführten Einnahmen vorgelegt worden. In einer dazu ergangenen Stellungnahme der BW seien für den Sommer und Dezember 2009 die Einnahmen entsprechend der

Buchungen angesetzt worden. Dabei seien zwei Wochen angesetzt worden, die lt. aktueller Internetabfrage noch verfügbar gewesen seien. Auch für drei Wochen, die in der Homepage von A als "Nicht verfügbar" angeführt worden seien, seien in der Prognoserechnung Mieteinnahmen angesetzt worden. Für die Eigennutzung durch die Familie der Geschäftsführerin seien in der Prognoserechnung Mieteinnahmen berücksichtigt. Vor allem in der Wintersaison 2009 seien diese Wochen lt. Prognoserechnung an Gäste vergeben und würde die Berücksichtigung der Eigennutzung zu einer Doppelerfassung von Einnahmen führen.

In der Prognoserechnung seien die Hauptsaisonszeiten im Winter 2006/2007, Sommer 2007 und Winter 2007/2008 als voll ausgelastet berücksichtigt worden. Anhand der bisherigen Abrechnungen von A könne jedoch festgestellt werden, dass zu diesen Zeiten teilweise durch Eigennutzung keine Einnahmen von Gästen erzielt würden:

Die BW führe aus, dass für 2010 ein guter Stand an Anfragen vorhanden sei. Laut aktueller Internetabfrage sei im Jahr 2010 erst eine Woche (KW 8) gebucht.

Die Mieteinnahmen der Jahre 2007 und 2008 seien in einer weiteren Prognoserechnung gesenkt worden, von 2008 auf 2009 sei eine Steigerung von 82% gegenüber den neuen Zahlen 2008 erfolgt, die Mieten ab 2010 seien unverändert geblieben. Diese Steigerungen fänden in den tatsächlichen Abrechnungen der A keine Deckung. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass von 2008 auf 2009 eine derartige Umsatzsteigerung noch dazu überwiegend im Sommer eintrete, der nur untergeordnet zum Gesamtergebnis beitrage. Die lt. Prognoserechnung ständig steigende Einnahmenentwicklung sei nach Ansicht des Finanzamtes unrealistisch (VwGH v. 30.10.2003, 2003/15/0028). Vielmehr sei nach den Statistiken der Welttourismusorganisation UNWTO für die ersten Monate des Jahres 2008 in Europa wird der Rückgang von 10% der Ankünfte gegeben.

Als Zinsaufwand in der bei der BP vorgelegten Prognoserechnung seien nur die Zinsen betreffend das Hypothekendarlehen in Höhe von Euro 310.000,00 angesetzt worden. Der Zinssatz entspreche dem ersten Zinssatz im Jahr 2006, die Steigerungen der Zinsen im Prüfungszeitraum sei nicht berücksichtigt worden. Es sei jedoch bei einem langfristigen Darlehen zumindest eine durchschnittliche Verzinsung bzw. ein Mittelwert anzusetzen. Die im Jahr 2009 erfolgten Zinssenkungen seien nur durch die Finanzkrise bedingt und stellten eine Momentaufnahme dar. Die Mittelaufbringung für die Tilgung solle aus der Haupttätigkeit der BW aufgebracht werden. Diese Tätigkeit stelle eine andere Beurteilungseinheit dar.

Ein weiteres 2006 aufgenommenes und 2008 getilgtes Darlehen in den Büchern der BW in Höhe von Euro 140.000,00 mit einem Zinssatz von 4,10%, das von den Gesellschaftern der BW gegeben worden sei, diene ebenfalls der Finanzierung der Wohnung in Österreich. Die Zinsen für dieses Darlehen seien in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden.

Die BW setze in der Prognose für die Jahre ab 2009 niedrigere Energiekosten an, als in den Jahren 2007 und 2008 tatsächlich angefallen seien. Es sei nicht nachvollziehbar, warum bei steigenden Mieteinnahmen (It. Prognoserechnung) von sinkenden Energiekosten auszugehen sei.

Die in der Prognoserechnung angesetzte AfA sei um rund € 2.000,00 p.a. niedriger als die tatsächlich verbuchte AfA für das Jahr 2007. Zudem sei keine AfA von 1,5% (nach der BW die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes) sondern aufgrund der Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine AfA von 2% für das Gebäude zu berücksichtigen (EStR Rz 3150).

Ab 2017 werde nur noch die AfA für das Gebäude und keine AfA für die BGA mehr berücksichtigt. Es könne davon ausgegangen werden, dass die BGA selbst bei hochwertigen Gegenständen nicht 20 Jahre betrage, sondern nach 10 Jahren erneuert werde und auch in den Folgejahren wieder eine entsprechende AfA für die BGA zu berücksichtigen sein werde, da aufgrund der ständig wechselnden Nutzer der Wohnung eine höheren Abnutzung zu erwarten sei.

Maßstab für die Liebhabereibeurteilung ist die objektive Ertragsfähigkeit in einer vorausschauenden, prognostizierenden Beurteilung. Liebhaberei würde nur dann nicht vorliegen, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Die im Rahmen der BP vorgelegte Prognoserechnung weise einen Gesamtgewinn in Höhe von Euro 179.575,-- aus. Allein die Nichtberücksichtigung des angesetzten Wertzuwachses sowie die Änderung der Bewirtschaftung im Oktober 2008 würde im Zeitraum 2006 bis 2026 zu einem Gesamtverlust von ca. € 70.000,00 führen. Die Berücksichtigung der o.a. Feststellungen würde den Gesamtverlust noch wesentlich erhöhen.

Gegenteilige Nachweise habe die BW nicht erbringen können. Es sei daher das Vorliegen von Liebhaberei ab dem Beginn dieser Betätigung anzunehmen.

Das FA folgte diesen Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 17. September 2009 einen endgültigen Umsatzsteuerbescheid für 2006, nahm das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2006 wieder auf und erließ einen neuen Körperschaftsteuerbescheid; erließ einen Umsatzsteuerbescheid sowie einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr

2007 und setzte die Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis März, April bis Juni, Juli bis September und Oktober bis Dezember 2008 jeweils mit € 0,00 fest. Weiters wurden die Voranmeldungen für Jänner bis Juni 2009 ebenfalls mit € 0,00 festgesetzt. Zur Begründung verwies das FA auf den Bericht des Betriebsprüfers.

Die BW erhob gegen diese Bescheide binnen offener, verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die geänderte Prognoserechnung ebenfalls einen positiven Ertrag ausweise. Daher sei ein Wiederaufnahmegrund nicht gegeben.

Die BW sei vergleichbar mit der österreichischen Gesellschaft mbH. Sie habe den Sitz in B und in Österreich erfolge eine gewerbliche Tätigkeit in Form der kurzfristigen Vermietung des Gebäudes an Gäste. Nutzungen durch die Gesellschafter seien fremdüblich und entgeltlich abzurechnen was auch dementsprechend erfolgt sei. Diese aus dem Erlösbereich zu kürzen und nicht einmal die Aufwände anteilig zu kürzen sei nicht sachgerecht.

Die kurzfristige Vermietung an Gäste stelle eine gewerbliche Tätigkeit dar, wobei durch die Firma A, von der auch die Beschickung mit Gästen erfolge, umfangreiche Werbemaßnahmen, wie Interneteintrag, die Reinigung der Zimmer, wenn gewünscht auch Reinigung während des Aufenthaltes der Gäste u. tägliche Reinigung der vermieteten Räumlichkeiten, sowie die zur Verfügung Stellung der Handtücher sowie der Bettwäsche und zwischenzeitlicher Austausch der Bettwäsche bei Bedarf. Nebenan seien via A oder die Rezeption direkt buchbar: Skipässe, Ski/snowboardkurse, Halbpension, Frühstück im externen Stüberl, sowie ein Brötchenservice (frisch am Tür). Weiters sei auch die zur Verfügung Stellung von Kaminholz, die Möglichkeit der freien Hallenbadnutzung, sowie die Nutzung der Tiefgarage gegeben. Für das Rasenmähen, Schneeräumen und die Parkgarage sei ein separater Eigentümerverein gegründet worden.

Die Firma A führe im Internet auch die entsprechende Homepage und sei außerdem für die Schlüsselverwaltung und die Betreuung während des Aufenthaltes zuständig. Sie führe auch eine Rezeption im Hallenbad. Für alle diese Nebenleistungen werde an den Verein ein Entgelt It. Prognoserechnung entrichtet und an die Firma A in B erfolge die Zahlung des Entgeltes in Form der 15 %, welches vom vereinnahmten Betrag in Abzug gebracht werde.

Der Hinweis im Prüfungsbericht, dass diese angeführten Nebenleistungen nicht von der BW selbst erbracht würden, sei zwar richtig; Es stehe der BW aber frei, die aufgezählten Leistungen selbst zu erbringen oder sich für erforderliche Dienstleistungen dritter Personen zu bedienen. Wenn, sich ein Unternehmer für die Leistungserbringung eines Dritten bediene,

erbringe der Dritte die Leistung nicht selbst, sondern diese Leistungen würden im Auftrag des Unternehmers durchgeführt.

Aus dem dem FA übermittelten Vertrag mit A gehe deutlich hervor, dass das Reisebüro nur vermittle, und die kurzfristige Vermietung an Gäste im Auftrag der BW erfolge.

Diese Ausführungen unterlegte der Vertreter der BW mit Verweisen auf Entscheidungen des EuGH betreffend die Beurteilung der betrieblichen Nutzung von Gegenständen, die sowohl wirtschaftlichen als auch privaten Zwecken dienen könnten, über die Wahlmöglichkeiten des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Ausmaßes der Zuordnung von Investitionsgütern zum Betriebsvermögen, die sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienten, über die Beurteilung einer Vermietung eines Gesellschafters an seine Gesellschaft, wenn diese Tätigkeit die einzige wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, über die Möglichkeit des Abzuges der VorSt im Zeitpunkt des Erwerbes, egal wie gering der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke gewesen sein möge, die Möglichkeit zum VorSt Abzug bei Errichtung eines Wohnhauses, wenn ein Raum als Arbeitszimmer, sei es auch nur für eine nebenberuflich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit, verwendet werde.

Unter Verweis auf die Judikatur führte der Vertreter der BW aus, die kurzfristige, mit Nebenleistungen versehene Vermietung einer Ferienwohnung sei umsatzsteuerlich unter den Tatbestand des Art. 135. Abs. 2 lit a) (früher Art. 13 Teil B Buchstabe b Nr. 1) der Sechsten MwSt-RL (= steuerpflichtige Vermietung) einzuordnen.

Damit könne keine unecht steuerbefreite Liebhaberei vorliegen, da das Gemeinschaftsrecht für kurzfristige Beherbergung keinen Spielraum für eine Steuerbefreiung vorgebe. Nach österreichischem USt-Recht falle die Vermietung von Ferienwohnungen nicht unter die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Ziff. 16 1. Teilstrich UStG (= die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke), sondern unter die Ausnahmebestimmung § 6 Abs. 1 Ziff. 16 dritter Teilstrich UStG (= die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen).

Kriterien zur Unterscheidung zwischen gewerblicher und nicht gewerblicher Vermietung könnten der Haustyp, der Vertrag mit Vermittler, ein Hauptsitz an anderer Stelle, die kontinuierliche Verfügbarkeit oder zusätzliche Dienstleistungen sein. Das Kriterium "Verlustträchtigkeit der Vermietung" sei zur Unterscheidung nicht geeignet. Dieses Chalet falle unter die Regeln für Zweitwohnsitze.

Wesentlich sei, dass die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt werde. Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt.-Richtlinie sei das Ergebnis einer wirt-

schaftlichen Tätigkeit zur Einnahmenerzielung irrelevant und somit kein zulässiges Kriterium zur Eingrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit.

Unabhängig von der einkommensteuerlichen Beurteilung könne im vorliegenden Fall hinsichtlich der Umsatzsteuer keine Liebhaberei vorliegen, weil jedenfalls marktkonformes Handeln vorliege bzw. die Vermietungstätigkeit zu marktkonformen Preisen erfolge.

Im Bereich der Umsatzsteuer sei durch eine gemeinschaftsrechtskonforme Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes eine wesentlich Änderung eingetreten.

Eine Umlegung der ertragssteuerlichen Grundsätze der Liebhabereibeurteilung auf die Umsatzsteuer sei nicht mehr der Fall. Erwerbswirtschaftliche Betätigungen seien jedenfalls als unternehmerisch zu beurteilen. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses sei dafür nicht gefordert. (Beiser, Liebhaberei bei der kleinen Vermietung in SWK 2002 S 605ff, Stingl-Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern, Manz Verlag, Abschnitt 6.8.)

Die Anschaffung der Ferienwohnung habe von vornherein überwiegend unternehmerischen Zwecken dienen sollen, sie sei damit für das Unternehmen erfolgt. Eine uneingeschränkte Hauptwohnsitznutzung des gegenständlichen Objektes sei gar nicht erlaubt. Es handle sich um eine völlig möblierte Ferienwohnung von etwa 150 m² im Topsegment, die nur für Urlaubszwecke vermietet werden. Eine touristische Vermietung der Ferienwohnung durch A für die Dauer von mindestens 10 Jahren sei bereits im Kaufvertrag von März 2006 vereinbart worden. Für die Gäste würden viele Nebenleistungen angeboten, die weit über die Bereitstellung von Unterkünften hinausgingen.

Erlöse aus der kurzfristigen Vermietung der Ferienwohnung an Dritte seien umsatzsteuerlich als Beherbergung zu qualifizieren, die Besteuerung habe mit dem ermäßigten Steuersatz zu erfolgen. Für die Verwaltung erhalte die Hausmeisterin jährlich € 300,00 zuzüglich der im Haus selbst vorzunehmenden Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten. Für die Vermietung berechne die A eine Provision von 15% (Direktbuchung) bzw. 25% (Buchung über Partner Reiseveranstalter) der in der Preisliste veröffentlichten Bruttopreise.

Was die nicht Berücksichtigung des in der berichtigten Prognoserechnung angeführten Wertzuwachses unter Verweis auf das VwGH Erkenntnis vom 28.04.2009 betreffe, sei auszuführen, dass es sich dabei nicht um eine kurzfristige Vermietung gehandelt habe. In diesem Erkenntnis sei im Vorhinein im gesamten Verfahren zum Ausdruck gekommen, dass diese Wohnung in Zukunft für die Geschäftsführerin zur Bewohnung vorgesehen sei. Auch in der Literatur sei unumstritten, dass Verkaufserlöse soweit steuerpflichtig (GmbH) zu berücksichtigen sind.

Die BW habe im Jahr 2008 einen Teilbetrieb verkauft. Aus dem Erlös sei nach Auskunft des zuständigen FA, wonach es aufgrund der Sondertilgung zu keinem umsatzsteuerlichen Problem komme, die teilweise Tilgung der Verbindlichkeiten für das Haus vorgenommen worden. Die BW habe entsprechend dem Grundsatz nach Treu und Glauben hierauf vertraut. Sie hätte den Betrag auch für andere Zwecke verwenden können.

Es handle sich hier um keine außerbetrieblichen Fremdmittel die dem Betrieb zugeführt worden seien, sondern rein um eigene Mittel aus dem Betrieb der BW, eine Änderung der Bewirtschaftung sei nicht gegeben. Schon aus verfassungsrechtlichen Gründen müsse es jedem Unternehmer überlassen werden, wie er seine Betriebsführung finanziere.

Hinsichtlich der Mieteinnahmen sei die Tatsache unberücksichtigt geblieben, dass durch die Bautätigkeit im Zeitraum ab 2006 bis 2007 und auch noch 2008 das gesamte Gebiet einerseits im Bauzustand durch den Bau der anliegenden Häuser gewesen sei und andererseits die Bautätigkeit des in unmittelbarer Nähe befindliche Hallenbades die ordnungsgemäße Vermietung stark eingeschränkt habe. Diese Einschränkungen seien beim Kauf in diesem Umfang nicht absehbar gewesen, es habe sich um Unwägbarkeiten gehandelt, die bei der Liebhabereibeurteilung außer Betracht zu lassen seien.

Von A seien immer wieder spezielle Aktionen zur Verbesserung der Vermietung unternommen worden, wie zB Suche nach neuen Vermietungspartnern in England Deutschland und Holland, eine neue Website von Vermietungspartnern, Mailingaktionen, Gewinnspiele udgl. Diese Leistungen bzw. Aktivitäten gingen weit über die der Vermietung und Verpachtung hinaus.

Weiters müsse angemerkt werden, dass eine Prognose der Erlöse anhand der Internetseite unsachgemäß sei, da diese für die gesamte Anlage, die ja mehrere Häuser umfasse, konzipiert worden sei. Häuser würden hinsichtlich der Buchungen untereinander aufgeteilt, weshalb es leicht sein könne, dass Häuser als "frei" gekennzeichnet seien obwohl diese bereits gebucht worden seien. Intern bzw. auf der Internetseite würden diese Buchungen einfach anderen Häusern zugewiesen.

Hinsichtlich der Eigennutzung sei anzumerken, dass teilweise die Anwesenheit der Geschäftsführerin der BW für die Fertigstellung erforderlich gewesen sei. Ansonsten werde fremdüblich abgerechnet.

Einnahmen im Jahr 2008 seien natürlich stark von der Krise geprägt. Ein Umsatz in der Höhe von bis zu € 20.000 netto sei aber jedenfalls erzielbar. Dies wäre ja schon mit Dauermietern möglich. Der von der BP zitierte UNWTO Bericht stelle kein taugliches Prognosemittel dar, da

er nicht auf spezielle Räume eingehe. Verluste gebe es überwiegend im Städtetourismus. Die aktuelle Buchungslage der Tourismusbetriebe werde von den Unternehmern als sehr gut beschrieben.

Der im Prüfungsbericht ermittelte Zinssatz sei auf keinen Fall gerechtfertigt. Er betrage derzeit, wie im Vorhalteverfahren angeführt, 3,75%. Aufgrund der Wirtschaftslage sei auch in weiterer Zukunft kaum mit einer Erhöhung auf 5,5% zu rechnen. Grundsätzlich könnten vergangene Zinssituationen nicht für die Zukunft verwendet werden. Allerdings betrage der Durchschnitt der Euriborzinssätze 2000-2008 (3M Euribor) 3,4%. Die niedrigen Zinsen seit 2009 (und zumindest 2010 im Großteil) seien hier noch gar nicht eingepreist. Somit sei ein Zinssatz von 5,5% jedenfalls zu hoch und könne mit maximal 4% kalkuliert werden. Weiters hätte man ja derzeit auch die Möglichkeit das niedrige Zinsniveau mit einem Zinscap abzusichern (3-3,5%). Alleine dies reflektiere ja auch die Markteinschätzung hinsichtlich der Zinsentwicklung.

Bei Berücksichtigung des entsprechenden Zinssatzes (der derzeitige Zinssatz könnte sogar mittels Zinscap abgesichert werden) und der Mieterlöse (jedenfalls bei € 20.000 und bereits ab € 17.000) ergebe sich eine positive Prognoserechnung auch ohne die Sondertilgung.

Was die Abschreibung betreffe, sei richtig angeführt worden, dass es sich um einen Gewerbebetrieb mit einem Gebäudeabschreibungssatz von 2% handle. Es entspreche nicht der Realität, dass Einrichtungsgegenstände nach Ablauf von 10 Jahren wieder neu angeschafft würden. Gerade von heimischen Tischlern erzeugte Möbel hätten eine Nutzungsdauer von mehr als 20 Jahren. Diese seien nicht mit den üblichen selbst zusammenbaubaren Möbeln zu vergleichen. Ein Ansatz einer weiteren Abschreibung für die Einrichtung, wie dies im Bericht angeführt ist, wäre nicht der Realität entsprechend.

Die Verringerung der Aufwendungen für Energiekosten in der Prognoserechnung ergebe sich – wie bereits im BP Verfahren dargestellt - daraus, dass die Heizkosten durch den Einbau von Thermostaten verringert werden sollten und im Jahr 2007 zusätzliche Kosten für Heizlüfter zur Trocknung der noch spürbar feuchten Räume angefallen seien.

In rechtlicher Hinsicht sei auszuführen, dass gemeinschaftsrechtliche Richtlinien in zweierlei Hinsicht zu berücksichtigen seien (vgl. Ruppe, UStG3, Einf Tz 22 ff m.w.N.; Klenk in SölchlRingleb, Umsatzsteuer, vor § 1 Rz 13 ff; Ehrke-Rabel, ÖStZ 2009,189):

Die nationalen Normen seien richtlinienkonform auszulegen.

Die Richtlinien könnten aber auch vor den nationalen Gerichten (und als solches gilt der Unabhängige Finanzsenat nach dem Urteil EuGH 24.6.2004, Rs C-278/02 Handlbauer) in zweckdienlicher Weise geltend gemacht werden.

Österreich habe im Rahmen seiner ihm durch das EU Recht eingeräumten Dispositionsmöglichkeit für die verlustträchtige Vermietung von privatem Wohnraum eine "unechte" Steuerbefreiung getroffen. Die Wirkungen dieser "unechten" Steuerbefreiung aufgrund Liebhaberei könne aber höchstens in dem Rahmen wirken, den die MwSt-Richtlinie biete. Darunter falle auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gem. Artikel 135 Abs. 1 lit. I) (früher Art. 13 Teil B Buchstabe b) der 6. MwSt-RL.

Davon ausgenommen sei gem. Art. 135 Abs. 2 lit. a) (früher Art. 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1) aber die "Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedsstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich die Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind." Die in Art. 135 Abs. 2 lit a der MwSt-RL angeführten Tätigkeiten könnten folglich - ab dem Beitritt Österreichs zur EU - nicht von der unechten Steuerbefreiungswirkung der Liebhabereiregelung umfasst sein, da hier die MwSt-Richtlinie keinen Platz für eine Steuerbefreiung und auch einer damit ev. Optionsmöglichkeit lasse.

Nach der EuGH-Rechtssache C-346/95 Blasi könne Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern dahin ausgelegt werden, dass die kurzfristige Beherbergung von Fremden als Gewährung von Unterkunft in Sektoren mit einer ähnlichen Zielsetzung wie das Hotelgewerbe beststeuerbar sei.

Der Fall der EuGH-Rechtssache Blasi sei insoweit mit dem dieser Berufung gegenständlichen Fall vergleichbar, als möblierte Wohnungen kurzfristig an Fremde mit nur geringfügigen Nebenleistungen (Reinigung der Bettwäsche und der Sanitärbereiche) vermietet würden, nur dass im Fall der BW mehr Nebenleistungen vom Gast in Anspruch genommen werden könnten, wenn er dies wolle.

Die Steuerbefreiungen des Art. 13 der Sechsten Richtlinie seien eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Umsatzsteuer unterliege. Demnach sei die Wendung "Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung" weit auszulegen, da sie sicherstellen solle, dass die vorübergehende Beherbergung, die der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ähnlich ist und potentiell mit dieser konkurriert, der Steuer unterliegt.

Ein weiteres Kriterium zur Abgrenzung der steuerbefreiten "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" von der steuerpflichtigen "Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedsstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung ... " im Sinne der MwSt-RL bestehe in der Frage, ob mit den zur Verfügung gestellten Räumen Nebenleistungen (wöchentliche bei Wunsch auch tägliche Reinigung, Bereitstellung von Handtücher und Bettwäsche, TV, Kaminholz, freie Hallenbadbenützung im örtlichen Hallenbad, ..) erbracht würden.

So müsse ein Verhalten des Vermieters der Räume erkennbar sein, dass - wenn auch in beschränkter Form - eine laufende Obsorge hinsichtlich der vermieteten Räume im Sinne einer daraus resultierenden Betreuung des Gastes verrate (vgl. VwGH 91/04/0041). Das Verhalten des Vermieters (Bereitstellung der Bettwäsche, wöchentliche Reinigung der Wohnung) lasse - wenn auch in beschränkter Form - eine laufende Obsorge hinsichtlich der vermieteten Räume bzw. Betten im Sinne einer daraus resultierenden Betreuung des Gastes erkennen. Der VwGH komme in diesem Erkenntnis zum Schluss, dass eine Beherbergung und keine Nutzungsüberlassung für Wohnzwecke vorliege, wenn gleichzeitig mit dem zur Verfügung gestellten Wohnraum üblicherweise damit im Zusammenhang stehende Dienstleistungen (wenn auch in beschränkter Form) erbracht würden. Zu einer vergleichbaren Aussage komme das VwGH-Erkenntnis 88/17/0184 und 2005/04/0249.

Durch Kombination dieser beiden Kriterien lasse sich nun die kurzfristige Vermietung der Eigentumswohnung an Gäste durch die Beschwerdeführerin ganz klar von der Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke abgrenzen. Die Vermietung von Ferienwohnungen sei grundsätzlich von kurzfristiger Dauer (insbesondere zur Verbringung der Urlaubszeit von Gästen) - vergleichbar einem Hotel/Fremdenpension. Weiters fielen üblicherweise auch Nebenleistungen des Vermieters (z.B. Endreinigung, zur Verfügung Stellung von Bettwäsche, TV) an. Im Fall der BW würden als Nebenleistung zusätzlich die Möglichkeit der freien Benutzung des Hallenbades, Bereitstellung von Kaminholz und Internet, jederzeit möglicher Wechsel der Handtücher und Bettwäsche angeboten. Auch stünden zwei Parkplätze in der Tiefgarage zur Verfügung. Es könne daher in diesem Zusammenhang bei der kurzfristigen Vermietung von Ferienwohnungen an Gäste von Beherbergung ausgegangen werden, insbesondere auch deshalb, da zahlreiche Nebenleistungen zusätzlich angeboten würden. Verköstigung und Betreuung der Gäste müsse nicht Teil der Beherbergung sein. (vgl. dazu auch Ruppe, UST-Kommentar, §10 Tz 72).

Im Unterschied dazu habe die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke einen längerfristigen Charakter (in der Regel > 6 Monate) und werde grundsätzlich von keinen

Nebenleistungen (wie Reinigung, Bettwäsche-Service, TV) durch den Vermieter der Räumlichkeiten begleitet.

Aufgrund dieser Klassifizierung (gestützt auf das EuGH-Urteil C-346/95 Blasi und das VwGH-Erkenntnis 91104/0041) lasse sich die von der BW betriebene kurzfristige, mit Nebenleistungen versehene, Vermietung ihrer Ferienwohnung umsatzsteuerlich unter den Tatbestand des Art. 135. Abs. 2 lit a) (früher Art. 13 Teil B Buchstabe b Nr. 1) der Sechsten MwSt-RL (= steuerpflichtige Vermietung) subsumieren. Daher könne keine unecht steuerbefreite Liebhaberei vorliegen, da das Gemeinschaftsrecht für kurzfristige Beherbergung keinen Spielraum für eine Steuerbefreiung vorgebe. Nach österreichischem USt-Recht falle die Vermietung von Ferienwohnungen im obigen Sinne nicht unter die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Ziff. 16 1. Teilstrich UStG (= die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke), sondern unter die Ausnahmebestimmung § 6 Abs. 1 Ziff. 16 dritter Teilstrich UStG (= die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen).

Zu dieser Berufung erstellte der Betriebsprüfer eine Stellungnahme und führte dazu im Wesentlichen aus, die Wiederaufnahmegründe ergäben sich aus Tz. 1 des BP Berichtes unter Verweis auf die Beilagen. Es sei keine geänderte Prognoserechnung im Rahmen der Berufung vorgelegt worden.

Der Vertrag mit A (HA S 104 ff) sei erst im Rahmen der BP in ausländischer Sprache vorgelegt worden. Der in der Berufung angeführte deutschsprachige Auszug aus dem Vertrag liege bisher nicht vor. Die Leistung der BW bestehe lt. vorliegendem Vertrag (HA S 104) in der Vermietung eines Appartements an ein Reisebüro. Es liege keine Fremdenzimmervermietung mit 10 Gästebetten vor.

Bei der gegenständlichen Vermietung würden grundsätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Einkünfte aus Gewerbebetrieb lägen nur vor, weil es sich um eine ausländische Körperschaft handle (HA S 164).

Die Schlussfolgerung "Da die Nebenleistungen als vom Unternehmen erbracht anzusehen sind, ist eine gewerbliche Tätigkeit gegeben und kann keine Liebhaberei vorliegen" sei nicht nachvollziehbar. Das Vorliegen einer Liebhaberei sei nach der LVO zu beurteilen (sh. BP-Bericht Beilage Pkt. 2.). Im gegenständlichen Fall liege nach Ansicht des Finanzamtes eine "kleine Vermietung" vor.

In der Berufung werde angemerkt, dass eine Prognose der Erlöse anhand der Internetseite unsachgemäß sei. Diese Einnahmen, die auch bei der Prognoserechnung lt. BP berück-

sichtigt worden seien, seien vom steuerlichen Vertreter berechnet worden (sh. HA 228-231, HA S 200 ff, HA 204 ff).

Bis zum Beginn der Prüfung seien keine Einnahmen für eine Eigennutzung verbucht worden. Derartige Einnahmen seien dem FA erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.7.2009 (HA S 225) zur Kenntnis gebracht worden.

Laut Berufung sei "ein Umsatz in der Höhe von bis zu Euro 20.000,00 netto jedenfalls erzielbar". Es sei nicht nachvollziehbar, warum während des BP-Verfahrens genaue Grundlagen für die Ermittlung der zukünftigen Einnahmen vorgelegt worden seien, dazu sowohl vom steuerlichen Vertreter als auch von der Behörde umfangreiche Stellungnahmen abgegeben worden seien, und jetzt im Rahmen der Berufung pauschale Einnahmen in Höhe von Euro 20.000,00 ohne Anführung irgendeiner Berechnungsgrundlage behauptet würden.

Die in der Berufung angeführten Zinssätze seien nicht Grundlage für die gegenständliche Finanzierung gewesen. (sh. HA S 38-39).

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Der UFS hat dazu erwogen:

Einordnung der Betätigung als Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung oder Liebhabereivermutung:

Angefochten ist im gegenständlichen Verfahren sowohl die umsatzsteuerliche als auch die ertragsteuerliche Behandlung der Betätigung der BW in Österreich als Liebhaberei. Diese Betrachtung der beiden Bereiche nach der L-VO kann zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, je nachdem, ob die BW eine Beherbergungsleistung erbringt oder nur Räume für zur Verfügung stellt, in denen ein Dritter eine Beherbergungsleistung erbringt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 gilt als Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

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

Gemäß § 6 L-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Soweit davon die entgeltliche Gebäudeüberlassung betroffen ist, kann somit eine umsatzsteuerliche Liebhabereivermutung nur bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO, somit bei einer "kleinen Vermietung", der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, vorliegen.

Mit Entscheidung vom 16. Februar 2006 Zl. 2004/14/0082 hat der VwGH entschieden, dass die Liebhabereivermutung für die kleine Vermietung (interpretiert als unechte Steuerbefreiung ohne Optionsmöglichkeit) unionsrechtskonform sei. Ruppe/Achatz sehen diese Lösung im Ergebnis als richtig, wenn die Vermietung primär zum Zwecke der Vermögensveranlagung und nicht zum Zwecke der Leistungserstellung für Konsumzwecke erfolge. Dabei sei aber zu berücksichtigen, dass die Liebhabereivermutung für kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen nicht zur Anwendung kommen dürfe, da diese nicht unter die unechte Steuerbefreiung des Art 135 MWSt-RL falle. (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz. 258)

Nach Doralt (EStG5, § 2 Tz 528) stellt die gewerbliche Beherbergung keine kleine Vermietung dar.

Der UFS folgt diesen Überlegungen. Gerade zu dieser Frage liegen aber in den Akten des FA unterschiedliche Darstellungen der steuerlichen Vertretung der BW und der Geschäftsführerin der BW vor.

Der steuerliche Vertreter stellt eine Beherbergungstätigkeit **der BW** im Sinne einer kurzfristigen Vermietung auch durch Anführung einer großen Anzahl von Nebenleistungen dar, die **die BW** erbringe und für die sie sich der A bediene.

Die Geschäftsführerin der BW hingegen spricht davon, dass eine Eigenvermietung ohne diesen Reiseveranstalter de facto "nicht erlaubt" sei. (AB der BP AS 198) was eher dafür spricht, dass die BW keine Beherbergungstätigkeit ausüben kann, sondern auf zehn Jahre lediglich die Liegenschaft zur Verfügung stellt.

Das FA qualifiziert diese Tätigkeit – nach dem Verständnis des UFS unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten – als "kleine Vermietung" und verneint die Durchführung einer "Beherbergung" durch die BW, da Vertreter der A diese Nebenleistungen erbringen würden.

Aus Sicht des UFS ist daher für Zwecke der Umsatzsteuer als Grundfrage vorab zu klären, ob die BW oder A die Beherbergungsleistung (= die kurzfristige Vermietung einer Ferienwohnung) erbringt, wofür derzeit zwar (widersprüchliche) Darstellungen der Parteien, sonst aber keine validen Beweismittel vorliegen und somit im bisherigen Verfahren Ermittlungen unterlassen wurden.

Ein wesentlicher Punkt für diese Einstufung wäre der mit A abgeschlossene Vertrag (AB der BP AS 104 f), auf dessen deutsche Übersetzung sich die BW zwar bezieht, der allerdings nicht in deutscher Sprache in den Akten erliegt. Für den UFS ist ohne diesen Vertrag keine Beurteilung der formalen Aufgabenverteilung zwischen der BW und dem Reisebüro möglich.

Dieser Vertrag wäre in weiterer Folge aber auch dahingehend zu überprüfen, wie die vertraglichen Bestimmungen in der Realität durchgeführt werden, zB wer über die Vermietung der einzelnen Chalets wie disponiert. Die vom FA bislang nicht überprüften Ausführungen des steuerlichen Vertreter der BW in der Berufung, wonach die Buchungslage eines konkreten Chalets im Internet nicht aussagekräftig sei, da "Häuser hinsichtlich der Buchungen untereinander aufgeteilt würden", deuten nach dem Verständnis des UFS in die Richtung, dass es im Belieben der A liegt, ob eine Buchung für das Chalet der BW dazu führt, dass Gäste tatsächlich in diesem Chalet ihren Urlaub verbringen.

Sieht man diese Ausführungen im Zusammenhalt damit, dass das Feriendorf offenbar von einer der A nahestehenden Errichtungsgesellschaft; der A – Ö GmbH gebaut, an verschiedene Investoren verkauft, aber für den Zeitraum von 10 Jahren wiederum de facto ausschließlich A zur Verfügung gestellt (gemäß Punkt 6.3. des Kaufvertrages "vermietet") wird, (AB der BP AS 104, VA Akt AS 49) vermarktet und betreut (AB der BP AS 216) wird, so ist es für den UFS eher nicht wahrscheinlich, dass die BW Beherbergung durchführt.

Diese Ausführungen sprechen dafür, dass die BW und die anderen Investoren auf eigenes Risiko nur Liegenschaften, verbunden mit einer qualifizierten Möglichkeit der Eigennutzung zur Verfügung stellen und die Beherbergungsleistung samt den vom Vertreter der BW angeführten Nebenleistungen wie beispielsweise der Tausch der Bettwäsche über die freie Hallenbadbenutzung (in der Ferienanlage) bis hin zur Schlüsselverwaltung und Betreuung der Gäste von A erbracht wird.

Eine endgültige Beurteilung dieses Punktes erfordert aber jedenfalls die Übersetzung des Vertrages und die Erhebung von Beweisen über die Aufgabenverteilung zwischen der BW (und den anderen Eigentümern der Chalets) und A bzw. den tatsächlichen Ablauf dieser Vermietungsvorgänge.

Dass dies neben der Klärung der Frage, ob umsatzsteuerlich überhaupt Liebhaberei vorliegen kann, in weiterer Folge auch von Bedeutung für die Frage des auf die Nutzungsüberlassung anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes sein könnte, darf erwähnt werden.

Sollten die Ermittlungsergebnisse ergeben, dass die BW die Beherbergungsleistung – sei es auch durch Beauftragte – erbringt, steht ihr nach dem Verständnis des UFS ein VorSt Abzug

für die Anschaffung und den Betrieb der Ferienwohnung unabhängig von der ertragsteuerlichen Beurteilung zu, ob eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht.

Sollten die Ermittlungsergebnisse ergeben, dass die BW lediglich die Vermietung einer Liegenschaft (einer Ferienwohnung) betreibt und damit eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 L-VO ausübt, wäre zur Klärung der Frage, ob bei der gegenständlichen Nutzung ein Gesamtüberschuss erzielbar wäre, eine einheitliche Betrachtung für Zwecke der Umsatz- und der Körperschaftsteuer die Folge.

In ertragsteuerlicher Hinsicht ist Folgendes zu berücksichtigen:

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen nur: ... 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ... 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ... der Einkommensteuer.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 iVm § 21 Abs. 1 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 98 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Darunter fällt auch ein inländischer Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus der Vermietung eines im Inland gelegenen unbeweglichen Vermögens.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz 1988.

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 3 KStG 1988 ist bei beschränkt Steuerpflichtigen, die inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften vergleichbar sind, § 7 Abs. 3 auf Betriebsstätten und unbewegliches Vermögen anzuwenden.

Die Ermittlung der Einkünfte aus der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft erfolgt somit nach § 5 Abs. 1 EStG.

Folgende Punkte wären für den Fall einer Einstufung der Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 L-VO noch zu überprüfen:

1. Umfang der erfassten Erlöse / Berücksichtigung der Eigennutzung ?

Aufgrund der erklärten Erlöse in den Jahresabschlüssen 2007, 2008 und 2009 ergibt sich keine Übereinstimmung mit den Erlösen, die A für die jeweiligen Jahre abgerechnet hat, selbst wenn man annehmen wollte, dass nur die um die Provisionen gekürzten Erlöse angesetzt würden. Ob nur die vereinnahmten Erlöse angesetzt wurden, kann aufgrund der Aktenlage nicht nachvollzogen werden. Diese Differenzen wurden bisher nicht angesprochen oder überprüft.

Zudem ist zu klären, warum die Eigentümer das Chalet für rund 5 Wochen im Jahr - nach dem Verständnis des UFS jeweils in der Hauptsaison - nicht zur Vermietung zur Verfügung stellten, wer das Appartementhaus in dieser Zeit nutzte und zu welchem Zweck diese Personen vor Ort anwesend waren.

Vom Grund der Anwesenheit von Vertretern der BW (entweder für Zwecke der BW zB im Zusammenhang mit der Verwaltung des Gebäudes oder zum Zweck des Urlaubes von Personen, die der BW nahestehen) wird abhängen, ob für diese Wochen tatsächlich keine Einnahmen in der Prognose zu berücksichtigen sind, oder für die Prognoserechnung und auch in den jeweiligen Körperschaftsteuererklärungen entsprechende Einkünfte mit allen weiteren steuerlichen Konsequenzen anzusetzen sind.

Zu dieser "Eigennutzung" liegt derzeit lediglich eine Aussage der Geschäftsführerin der BW vor, wonach die BW "in der letzten Woche im April und der ersten Woche im Mai" (offenbar 2009) das Appartementhaus für zwei Wochen nicht nur Verfügung stellte, die Geschäftsführerin aber nur eine Nacht wegen einer Eigentümerversammlung dort anwesend gewesen sei. (AB der BP AS 141) Die Zeiten in der Hauptsaison 2007 und 2008 (Weihnachten, bzw. Februar / März und August) wurden nicht beantwortet und es wurden keine weiteren Beweise erhoben.

Zudem ist den Akten nicht zu entnehmen, welche Gesellschafterstruktur die BW aufweist. Offenbar steht sie zu 100% im Eigentum einer anderen GmbH. Ob die Geschäftsführerin der BW, ihr Ehegatte oder andere Personen letztendlich als Gesellschafter hinter diesen Unternehmen stehen und somit die "Eigennutzung" für Urlaubszwecke in Anspruch nehmen könnten, kann derzeit nicht beurteilt werden.

2. Prognosezeitraum ab Dezember 2006 ?

Ob dem FA darin zuzustimmen ist, dass der Beobachtungszeitraum von 20 Jahren ab dem Jahr 2006 bzw. stichtagsbezogen ab dem 23. Dezember 2006 beginnt, hängt letztlich davon ab, ob bzw. warum in der Woche zwischen Weihnachten und Silvester 2006 eine Nutzung durch den Eigentümer, bzw. dem Eigentümer nahestehene Personen erfolgt ist. (Siehe Punkt 1.) In diesem Zeitraum ist die erste Nutzung des Gebäudes erfolgt, die erste Fremdnutzung erfolgte ab 1. Jänner 2007.

Dazu hat das FA bisher keine Feststellungen getroffen, im Zusammenhang mit den weiteren angeführten Punkten ist jedoch auch diese Feststellung für die Dauer des Prognosezeitraumes von Bedeutung.

3. Berücksichtigung des Veräußerungserlöses:

Das FA führt an, dass eine Berücksichtigung des Veräußerungserlöses auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG nur dann zu berücksichtigen sei, wenn die Veräußerung des Gebäudes auch "Teil des Planes ist".

Diese Aussage greift nach Sicht des UFS zu kurz. Nach den Bestimmungen der L-VO ist es erforderlich, dass innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Für das gegenständliche Verfahren stellt sich daher die Frage, ob eine Veräußerung der Liegenschaft innerhalb dieses Zeitraumes zumindest als Variante angedacht war.

Die Geschäftsführerin der BW führt als Grund für den Ankauf dieses Appartements die "Vermietungsmöglichkeit und die gute Investierungsprognose" an. (AB der BP AS 198) Sie führt an anderer Stelle an, dass die BW mehrere Ferienwohnungen außerhalb Österreichs besitze. (AB der BP AS 140) Dies findet jedoch in der vorgelegten Bilanz der BW, soweit die in ausländischer Sprache bezeichneten Werte zugeordnet werden können, keine Deckung. Das Kapital für die vorzeitige Rückzahlung eines Betrages von € 150.000,00 stammte offenbar aus der Veräußerung eines "Geschäftes" in B.

Wenn ein Unternehmen offenbar überschüssiges Kapital im Immobilienbereich investiert, dann hat es eine gewisse Wahrscheinlichkeit für sich, dass es Überlegungen dazu gibt, welche Rendite auf welchen Zeitraum man von einem derartigen Investment erwartet; es darf davon ausgegangen werden, dass es ebenfalls Überlegungen dahingehend gibt, wie vorzugehen ist, wenn die erwarteten Kosten steigen oder die angestrebte Verzinsung nicht erreicht wird. Das Abstoßen eines Objektes unter Lukrierung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes kann dann Teil der Strategie sein. Die nur begrenzte Zeit eines solchen Investments ist dann zumindest nicht ohne Erhebungen von der Hand zu weisen.

Sollte jedoch – wofür die Bilanz des Unternehmens spricht – der Ankauf des Chalets eine einmalige Aktion gewesen sein, die möglicherweise den Interessen der Gesellschafter in Bezug auf ihre Freizeitgestaltung entspricht (siehe Pkt. 1), so sind die oben angeführten Überlegungen nicht zutreffend.

Dazu hat das FA bisher keine Feststellungen getroffen, sondern eine solche Veräußerung ausgeschlossen. Im Zusammenhang mit den weiteren angeführten Punkten, ist jedoch auch diese Feststellung von Bedeutung.

4. Zinsbelastung: Reduktion von Anfang an geplant?

Im Jahr 2008 erfolgte die vorzeitige Rückzahlung eines Teils des für die Finanzierung des Gebäudes aufgenommenen Kredites.

Dem FA ist darin zuzustimmen, dass die erste Prognoserechnung, die dem FA offenbar im Dezember 2006 vorgelegt wurde (VA Akt, Dauerakt, nicht nummeriert wahrscheinlich Beilage zum Fragebogen zu den Einkünften aus V+V, nicht datiert) eine solche Reduktion nicht enthielt. Diese Vorlage erfolgte aber zu einem Zeitpunkt, als die Vermietung noch nicht begonnen worden war.

Aus den Ausführungen der Geschäftsführerin der BW geht jedoch hervor, dass die Kosten des Gebäudes höher waren als beim Kauf "an uns prognostiziert worden ist" (AB der BP AS 198), weswegen die Überlegungen und die Reaktionen der BW auf diese Kostenüberschreitungen bedeutsam wären. Auch dazu finden sich jedoch keine Unterlagen im Akt, sie wären aber von Bedeutung, wenn das Ergebnis der Prüfung unter Punkt 1. ergibt, dass das Chalet nicht zur Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Gesellschafter angeschafft wurde.

Somit haben sich auch bei der Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft im Verfahren weitere Punkte ergeben, die nach Sicht des UFS noch einer ergänzenden Betrachtung bedürften.

Das FA hat – wie oben dargestellt – in den obengenannten Bereichen Ermittlungen unterlassen, deren Durchführung möglicherweise zu anderslautenden Bescheiden geführt hätten bzw. bei denen eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Bei dieser Ausgangssituation macht der UFS von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO Gebrauch, da Ermittlungen zu den gegenständlichen Fakten fehlen, weswegen eine Überprüfung des erstinstanzlichen Bescheides ohne erstmalige, umfangreiche eigene Ermittlungen nicht möglich wäre.

Diese Aufhebung erfolgt unter Abwägung der Interessen der Parteien auch deswegen, weil auf diese Art und Weise der BW die Möglichkeit gegeben wird, beim Fehlen von Ermittlungen der erstinstanzlichen Behörde ihre Interessen durch zwei Instanzen geltend zu machen. Dadurch wäre nicht nur der Aufwand für Ermittlungen durch die zweite Instanz unverhältnismäßig hoch und könnte durch die Abgabenbehörde erster Instanz und die ihr zur Verfügung stehenden Organe effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden, es ist dieser Variante auch unter dem Aspekt des Parteiengehörs durch zwei Instanzen der Vorzug zu geben.

Salzburg, am 15. November 2013