

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.<sup>a</sup> Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Rubatscher Steuer- u. Wirtschaftspr. GmbH, Anichstraße 24, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des FA Spittal Villach vom 14.11.2012 betreffend Nichtveranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Bf. und seine Lebensgefährtin erwarben mit **KAUFVERTRAG** vom **13./26.11.2008** 49+11/6.480 Anteile verbunden mit der Nutzung des Appartements Top 1 (Anm.: Top-Nr. wurde umbenannt) samt Kellerabteil und Garagenbox in der Tiefgarage in der Apartmenthausanlage um € 280.000,00.

Folgende **Ereignisse und Unterlagen**, die beim Finanzamt bzw. BFG vorgelegt wurden, **sind** für das vorliegende Verfahren relevant:

**Tabelle I**

13./26.11.2008	<b>KAUFVERTRAG</b> des Bf. und Lebensgefährtin, Erwerb der Liegenschaft
02.04.2009	<b>Rechnung an den Bf. und seine Lebensgefährtin</b> über 1. das Appartement (€ 215.000,00) und die Garagenbox (€ 18.333,33), Gesamt € 233.333,33, zuzügl. 20% MWSt in Höhe von 46.666,67, Total € 280.000,00u und 2. die Lieferung der Vollausrüstung des Appartements laut Zusatzvereinbarung über € 28.685,00 zuzügl. 20% MWSt in Höhe von € 5.737,00, Total34.422,00.
06.04.2009	<b>ÜBERGABEPROTOKOL</b> L, darin als Übernehmer der Bf. angeführt
06.04.2009	<b>SERVICEVERTRAG</b> , abgeschlossen zwischen dem Bf. und seiner Lebensgefährtin einerseits und der Hotel(GmbH) (in weiterer Folge "Hotel (GmbH)") andererseits

09.04.2009	<b>NACHTRAG zum KAUFVERTRAG</b> vom 13./26.11.2006. Darin wurde festgehalten, dass die Verkäuferin von ihrem Optionsrecht vor Übergabe des Kaufobjektes gem. § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch mache. Die Vertragsteile vereinbarten den Kaufpreis dergestalt festzusetzen, dass der Kaufpreis für das Appartement € 215.000,00 und die Garagenbox € 18.333,00, zusammen € 233.333,33, zzgl. 20% USt somit der Bruttokaufpreis € 280.000,00 betrage.
12.04.2009	<b>AUFTRAGSVERTRAG</b> , abgeschlossen zwischen dem Bf. und seiner Lebensgefährtin einerseits und der der Hotel GmbH andererseits
14.10.2009	CONVENTION zwischen dem Bf. und seiner Lebensgefährtin, in franz. Sprache abgefasst
19.10.2009	Regelbesteuerungsantrag des Bf., dem Fragebogen, eingelangt beim Finanzamt am 06.11.2009, beigelegt.
06.11.2009	<b>FRAGEBOGENS</b> beim Finanzamt eingelangt, die Bekanntgabe der Eröffnung der Vermietung und Verpachtung des Bf., Beginn der Tätigkeit: „01.10.2009“ „Der voraussichtliche Gewinn im Eröffnungsjahr € 0,00/im Folgejahr € 1.000,00, der voraussichtliche Umsatz im Eröffnungsjahr € 5.000,00/im Folgejahr € 20.000,00“
10.12.2009	<b>SCHENKUNGSVERTRAG:</b> Die Lebensgefährtin überträgt dem Bf. ihre Anteile an der Liegenschaft im Schenkungswege
31.12.2009	An den <b>Bf. und die Lebensgefährtin</b> adressierte <b>GUTSCHRIFT zur RECHNUNG vom 02.04.2009</b> betreffend 1. Appartement und 2. die Vollaussstattung laut Zusatzvereinbarung
31.12.2009	<b>RECHNUNG an den Bf.</b> übe 1. das Appartement (€ 215.000,00) und die Garagenbox (€ 18.333,33), Gesamt € 233.333,33, zuzügl. 20% MWSt in Höhe von 46.666,67, Total € 280.000,00 und 2. die Lieferung der Vollaussstattung des Appartements laut Zusatzvereinbarung über € 28.685,00 zuzgl. 20% MWSt in Höhe von € 5.737,00, Total 34.422,00. Auf der Rechnungen a) und b) ist die UID-Nr. des Bf. angeführt.
2010	Nicht datierte und nicht unterfertigte Unterlage über die Änderung des Zinssatzes mit der End-Nr. 680-15, lautend auf den Bf., in französischer Sprache abgefasst. „Montant“ : € 256.605,36, „Monant de la Premiere mensualité“: € 1.657,97, „Dureè: 18 annes)“, lt. steuerlichem Vertreter wirksam ab November 2010
Juni 2012	ANLAGE zur URKUNDE der KREDITERÖFFNUNG, Verweis auf Pkt. 6., „Vorzeitige Rückzahlungen“
2015	Nicht datierte und nicht unterfertigte Unterlage eine über Änderung des Zinssatzes mit der End-Nr. 948-35, lautend auf den Bf., in französischer Sprache abgefasst. „Montant“ : € 214.249,67, „Monant de la Premiere mensualité“: € 1.465,40, Beginn der Rückzahlungsraten laut beiliegendem Tilgungsplan: 01.01.2015, „Dureè: 15 anne(s)“
01.10.2015	PROGNOSE II vorgelegt
11.12.2015	a) PROGNOSE III vorgelegt b) "Ur-TILGUNGSPLAN" für den 2009 über 274.000,00 aufgenommenen Kredit vorgelegt, Laufzeit 20 Jahre

Am **06.04.2009** vereinbarten der Bf. und seine Lebensgefährtin als „Eigentümer“ mit der Hotel GmbH als „Betreiber“ einen **SERVICEVERTRAG:**

## *„1. Präambel*

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

## *2. Definition*

*Eigentümer. Bf.*

*Betreiber: Die Hotel GmbH*

*Apartment: TOP 1*

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

*Wirksamkeitstag: Der Tag der Übergabe des Appartements.*

## *3. Grundserviceleistungen*

*3.1. Der Betreiber verpflichtet sich gegenüber dem Eigentümer zur Erbringung der in Punkt 3.2. aufgelisteten Grundserviceleistungen für die Dauer dieses Servicevertrages. Diese Grundserviceleistungen können maximal von 6 Personen während der Öffnungszeiten des Hotels, jedenfalls jedoch für die Dauer von 8 Monaten pro Kalenderjahr in Anspruch genommen werden.*

*3.2. Zu den Grundserviceleistungen zählen:*

*3.2.1. Nutzung der Dienste der Hotel-Rezeption,*

*3.2.2. Benutzung der Wellnessanlage (ohne Anwendungen), der Fitnessseinrichtungen und der Bibliothek im Hotel,*

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

*3.2.4. Erhalt der Hotel Platin Card*

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 4. Wahlserviceleistungen

4.1. Eine Liste der vom Betreiber angebotenen Wahlserviceleistungen ....

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

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

#### 5. Beginn und Dauer

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

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

5.3. Der Servicevertrag kann vom Eigentümer in den ersten 15 Vertragsjahren nicht gekündigt werden. Ab dem 16. Vertragsjahr kann der Eigentümer den Servicevertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres kündigen.

#### 6. Überlassung des Apartment an Dritte

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

#### 7. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand: ...

#### 8. Sonstige Bestimmungen

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

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

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

8.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen ...

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

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

8.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Eigentümers gelten nicht.“

Am **12.04.2009** schlossen der Bf. und seine Lebensgefährtin als Auftraggeber mit der Hotel GmbH als Auftragnehmerin einen **AUFTRAGSVERTRAG** ab:

„1.) Präambel

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

2. Definitionen

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

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

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

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

3. Vertragsgegenstand

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

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

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

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

#### 4. Rechte und Pflichten des Auftraggebers und Auftragnehmers

4.1. Der Auftraggeber hat dem Auftragnehmer die Vermietzeiten saisonweise schriftlich bekannt zu geben. Die Bekanntgabe für die Sommersaison ...

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

4.3. Sollte der Auftraggeber die Eigennutzung des Appartements während der von ihm gemäß Punkt 4.1. dem Auftragnehmer angezeigten Vermietzeiten beabsichtigen, so hat er dies dem Auftragnehmer schriftlich bekannt zu geben. Der Auftragnehmer wird das Apartment für die ihm bekannt gegebene Dauer der Eigennutzung durch den Auftraggeber - sofern nicht bereits eine Vermietung an Mieter oder eine Reservierung zugunsten potentieller Mieter erfolgt ist - nicht vermieten.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 5. Hauptpunkte des abzuschließenden Mietvertrages

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

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

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

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

## 6. Provision

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

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

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

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

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

## 7. Beginn und Dauer

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

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

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

## 8. Haftung des Auftragnehmers

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

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



## *9. Serviceleistungen*

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

### *10. Vorzeitige Vertragsauflösung durch die Parteien dieses Vertrages*

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

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

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

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

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

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

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

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

### *11. Anzuwendendes Recht und Gerichtsstand...*

*....*

## *12. Sonstige Bestimmungen*

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

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

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

*12.4. Sämtliche Zustellungen erfolgen ....*

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

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

12.7. Allgemeine Geschäftsbedingungen des Auftraggebers gelten nicht.“

Am **04.11.2009** teilte der Bf. dem Finanzamt mit, dass er das Top 1 erwerben und in weiterer Folge vermieten werde.

Im **SCHENKUNGSVERTRAG vom 10.12.2009** überließ die Lebensgefährtin dem Bf. im Schenkungswege ihre Anteile am Apartment samt allen anteilmäßigen tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, insbesondere die damit verbundenen Wohnungseigentum am Top 1 samt Inventar. Der Bf. nahm die Schenkung an.

Unter **Punkt III, Besitz und Genussübergang**, heißt es wie folgt:

*„Der Besitz- und Genuss am Schenkungsobjekt sind durch Übergabe der Schlüssel und Übernahme der Verwaltungsakte durch den Geschenknehmer bereits am 1.11.2009 auf den Geschenknehmer übergegangen, der von diesem Zeitpunkt angefangen auch Gefahr und Zufall hinsichtlich des Vertragsobjektes zu tragen und hievon zu entrichtenden Steuern, Umlagen und öffentlichen Abgaben zur Zahlung zu übernehmen hat. Die Kosten und Gebühren sowie die Schenkungssteuer hatte der Bf. alleine zu tragen.“*

Am 31.12.2009 erging an den Bf. und seine Lebensgefährtin eine Gutschrift für den Kaufpreis des Appartements sowie der Einrichtung.

Am **31.12.2009** ergingen zwei **Rechnung an den Bf.**, in dem ihm der Kaufpreis für die Wohnung - betragsmäßig gleich den Rechnungen vom 02.04.2009 - in Rechnung gestellt wurde.

(Über Aufforderung vom 09.11.2010) gab der Bf. eine **Prognoserechnung I** ab.

	2009	2010	2011	2012
Einnahmen				
Mieterlöse	477,92	5.000,00	14.230,45	14.515,06
Ausgaben				
Betriebskosten	2.061,03	2.800,00	2.884,00	2.970,52
Servicegebühren	0,00	1.000,00	1.030,00	1.060,90
Zinsaufwand	12.486,98	13.393,92	10.268,38	8.196,99
Abschreibung Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25

Abschreibung Gebäude	3.038,24	3.038,24	3.038,24	3.038,24
abzüglich Eigenverbrauch	0,00	-1.083,32	-932,74	-835,05
Summe (Ausgaben)	19.020,50	20.583,09	17.722,13	15.865,85
Überschuss/Abgang	-18.542,58	-15.583,09	-3.491,68	-1.350,79

	2013	2014	2015	2016
Einnahmen				
Mieterlöse	14.805,36	15.101,47	15.403,50	15.711,57
Ausgaben				
Betriebskosten	3.059,64	3.151,42	3.245,97	3.343,35
Servicegebühren	1.092,73	1.125,51	1.159,27	1.194,05
Zinsaufwand	7.710,03	7.203,12	6.675,44	6.126,16
Abschreibung Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
Abschreibung Gebäude	3.038,24	3.038,24	3.038,24	3.038,24
abzüglich Eigenverbrauch	-816,74	-797,63	-777,66	-756,80
Summe (Ausgaben)	15.518,15	15.154,91	14.775,51	14.379,25
Überschuss/Abgang	-712,79	-53,44	627,99	1.332,32

	2017	2018	2019	2020
Einnahmen				
Mieterlöse	16.025,80	16.346,32	16.673,25	17.006,71
Ausgaben				
Betriebskosten	3.443,65	3.546,96	3.653,36	3.762,97
Servicegebühren	1.229,87	1.266,77	1.304,77	1.343,92
Zinsaufwand	5.554,37	4.959,16	4.339,57	3.694,61
Abschreibung Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25

Abschreibung Gebäude	3.038,24	3.038,24	3.038,24	3.038,24
abzüglich Eigenverbrauch	-735,02	-712,27	-688,51	-663,70
Summe (Ausgaben)	13.965,36	13.533,11	13.081,68	12.610,29
Überschuss/Abgang	2.060,44	2.813,21	3.591,57	4.396,42

	2021	2022	2023	2024
Einnahmen				
Mieterlöse	17.346,84	17.693,78	18.047,66	18.408,61
Ausgaben				
Betriebskosten	3.875,85	3.992,13	4.111,89	4.235,25
Servicegebühren	1.384,23	1.425,76	1.468,53	1.512,59
Zinsaufwand	3.023,23	2.324,34	1.596,83	839,52
Abschreibung Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25
Abschreibung Gebäude	3.038,24	3.038,24	3.038,24	3.038,24
abzüglich Eigenverbrauch	-637,79	-610,74	-582,49	-552,99
Summe (Ausgaben)	12.118,01	11.603,98	11.067,25	10.506,86
Überschuss/Abgang	5.228,83	6.089,80	6.980,41	7.901,75

	2025	2026	2027	2028
Einnahmen				
Mieterlöse	18.776,78	19.152,32	19.535,36	19.926,07
Ausgaben				
Betriebskosten	4.362,31	4.493,18	4.627,97	4.766,81
Servicegebühren	1.557,97	1.604,71	1.652,85	1.702,43
Zinsaufwand	127,71	0,00	0,00	0,00
Abschreibung Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	1.434,25

Abschreibung Gebäude	3.038,24	3.038,24	3.038,24	3.038,24
abzüglich Eigenverbrauch	-526,02	-528,52	-537,67	-547,09
Summe (Ausgaben)	9.994,46	10.041,86	10.215,64	10.394,64
Überschuss/Abgang	8.782,32	9.110,46	9.319,72	9.531,43

Gesamteinnahmenüberschuss laut Prognose I: **€ 38.032,30**

In den **Steuererklärungen 2009 bis 2011** wies der Bf. folgende Ergebnisse aus:

	2009	2010	2011
Einnahmen	477,92	2.510,98	2.545,91
Strom	200,00		
Ortstaxe, Zweitwohn- sitzabgabe	220,00		
Versicherung	134,94		
Betriebskosten	1.506,09	2.588,92	3.157,36
Servicegebühr Hotel	-	-	1.058,33
Zinsen und Spesen	12.486,98	13.803,98	9.816,98
Steuerberatung			
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25
AfA Gebäude	3.038,24	3.038,24	3.038,24
abzgl. Privatanteil		- 939,88	- 1.409,58
Summe Ausgaben	19.020,50	19.925,51	17.095,58
Einkünfte aus VuV	- 18.542,58	- 17.414,53	- 14.549,67

Vorerst ergingen endgültige, erklärungskonforme **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011**.

Im Zuge einer die Jahre **2009 bis 2011** umfassenden **abgabenbehördlichen Prüfung** hielt der Prüfer fest, dass der Bf. im Schreiben vom 04.11.2009 mitgeteilt habe, dass er die Wohnung erwerben und in weiterer Folge vermieten wolle. Zu diesem Zeitpunkt sei aufgrund des Kaufvertrages vom 13./26.11. sowie dem Nachtrag zum Kaufvertrag vom 09./27.4.2009 das Apartment im Miteigentum des Bf. und seiner Lebensgefährtin

gestanden. Aufgrund des Schenkungsvertrages vom 10.12.2009 habe der Bf. jedoch mit Wirksamkeit vom 1.11.2009 die alleinige Verfügungsmacht über das Apartment Top 1 gehabt.

Im gleichfalls am 06.11.2009 beim Finanzamt eingelangten Fragebogen habe der Bf. den Beginn der Vermietungstätigkeit mit 01.10.2009 bekannt gegeben, somit ab einem Zeitpunkt, zu dem er noch nicht grundbücherlicher Alleineigentümer bzw. wirtschaftlicher Eigentümer des Appartements gewesen sei.

Mit gleicher Post sei dem Finanzamt eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG zugestellt worden, mit der der Bf. (Einzelunternehmer) auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG ab dem Kalenderjahr 2009 verzichtet habe. Daraufhin habe das Finanzamt antragsgemäß einen Steuerakt mit den Signalen für U und E aufgelegt und eine UID-Nr. mit Wirksamkeit ab 12.11.2009 vergeben.

Am 05.11.2010 langte beim Finanzamt die Einkommensteuererklärung für 2009 in Papierform und am 12.01.2011 elektronisch die Umsatzsteuererklärung 2009 des Bf. ein. Er machte Vorsteuern in Höhe von € 53.744,14 für das Appartement, die Ausstattung sowie Notarkosten geltend.

Nach Vorlage der Prognoserechnung habe man die Jahre 2009 bis 2011 endgültig veranlagt.

Anlässlich der Außenprüfung habe die Bp nach Anforderung des Kaufvertrages festgestellt, dass der Bf. und seine Lebensgefährtin die Liegenschaft je zur Hälfte erworben hätten und beide im Grundbuch eingetragen gewesen seien. Die Netto-Anschaffungskosten seien laut vorgelegten Unterlagen zur Gänze mit der Bank (in weiterer Folge "Bank") fremdfinanziert worden.

Der Bf. habe die Vorsteuer aus den Rechnungen mit der End-Nr. 50 und 51 vom 31.12.2009 der Bauträger GmbH geltend gemacht. Die Rechnung mit der Endnummer 51 betreffend die Verrechnung der Anschaffungskosten für das Apartment weise bezüglich des Liefer- und Übergabedatums keine Angaben auf. Es fehle ein wesentliches Rechnungsmerkmal im Sinne des § 11 UStG.

Dem steuerlichen Vertreter sei mitgeteilt worden, dass zwischen Käufer laut Kaufvertrag und Käufer laut vorgelegten Rechnungen keine Identität gegeben sei und demzufolge der geltend gemachte Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten strittig sei.

Der Steuerberater habe dem Prüfer mitgeteilt, dass ursprünglich vom Verkäufer sowohl der Kaufpreis für das Apartment als auch jener für die Vollaussstattung mittels zweier vom 02.04.2009 datierten Rechnungen an die beiden Käufer laut Kaufvertrag verrechnet worden sei. Bei beiden im Zuge des Prüfungsverfahrens erstmals vorgelegten Rechnungen vom 02.04.2009 würden mangels tatsächlicher Existenz der Käufer - der Bf. und seine Lebensgefährtin - die UID-Nummer der Käufer fehlen, bei der Rechnung 07/A bezüglich der Kaufpreisverrechnungen für das Apartment auch das Liefer- und Übergabedatum.

Der steuerliche Vertreter brachte den Schenkungsvertrag vom 10.12.2009 bei. Die Motive für die Schenkung würden auf in der Privatsphäre der Vertragsparteien gelegenen Ursachen basieren. Unter Pkt. 3 werde festgehalten, dass der Besitz und Genuss am Schenkungsweg bereits mit 1.11.2009 an den Bf. übergegangen sei. Der Bf. sei seitdem aufgrund des Schenkungsvertrages im Grundbuch als Alleineigentümer eingetragen.

Die beiden Erwerber hätten in keiner Form gegenüber dem Finanzamt kundgetan bzw. offengelegt, dass sie das erworbene Apartment zukünftig in Form einer "Miteigentümergeinschaft" unternehmerisch nutzen würden, wie z.B. durch Beantragung einer Steuernummer für die "Miteigentümergeinschaft Bf. und Lebensgefährtin", durch Beantragung einer UID-Nummer oder durch einen Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs. 3 UStG.

Mangels einer nach außen hin erkennbaren bzw. publizierten Unternehmereigenschaft in Form einer "Miteigentümergeinschaft" habe diese konsequenterweise keinen Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten sowie der Vollausstattung beantragt. In der Schenkung vom 10.12.2009 erkenne die Betriebsprüfung mangels vorangehender Existenz einer steuerlich anzuerkennenden Miteigentümergeinschaft kein Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer Personengesellschaft an, ebenso nicht das vom Steuerberater angedachte steuerneutrale Anwachsen der Gesellschaftsanteile und der umsatzsteuerrechtliche Fortbestand der Unternehmenskontinuität. Der Bf. habe mit 06.11.2009 erstmals außen hin erkennbar kundgetan, dass er als Einzelunternehmer das Apartment zukünftig unternehmerisch zu Vermietungszwecken an Feriengäste nutzen werde. Das Vermietungsobjekt werde nach Ansicht der Bp zu diesem Zweck zu Beginn der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit in Form einer Einlage aus dem Privatvermögen der Unternehmenssphäre zugeführt, wofür ein Vorsteuerabzug laut herrschender Rechtsprechung unzulässig sei. Die Bp versage daher die Vorsteuern von € 53.523,67.

Weiters qualifizierte das Finanzamt die Tätigkeit des Bf. als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO. Die Bemessungsgrundlagen in den Steuererklärungen würden insbesondere 2010 und 2011 wesentlich von den Angaben in der Prognoserechnung (Anm.: I) abweichen. 2009 würden die Kennzahlen mit den Prognosezahlen übereinstimmen, weil die Prognoserechnung auf Anforderung des Finanzamtes erst nach Erstellung des Jahresabschlusses für 2009 gemacht worden sei.

Die Entgelte würden 2010 um 50%, 2011 um 82% und 2012 um 58% von den prognostizierten Entgelten und die Einkünfte 2010 um 12% und 2011 um 317% von den prognostizierten Einkünften abweichen.

Die Bp habe noch festgestellt, dass der Bf. die Einnahmen bzw. Entgelte zum Teil nicht im Jahr und in Höhe ihrer tatsächlichen Vereinnahmung erklärt habe. Nach Durchführung der Korrektur würden die tatsächlichen gegenüber den prognostizierten Entgelten 2009 um 100%, 2010 um 33%, 2011 um 82% und 2012 um 55% abweichen. Die

Besteuerungsgrundlagen würden wegen der Qualifikation der Tätigkeit als Liebhaberei nicht berichtigt.

Für Zweck eines aussagekräftigen Vergleichs der erzielten Ergebnisse mit jenen laut Prognose habe die Bf. die Einnahmen/Entgelte in jener Höhe berücksichtigt, in der sie im betreffenden Kalenderjahr erzielt bzw. verrechnet worden seien. Demnach würden die Entgelte im Jahr 2010 um 50%, 2011 um 73% und 2012 um 62% von den prognostizierten Entgelten abweichen. Somit sei keine wesentliche Verbesserung realistisch. Die Einkünfte würden 2010 um 12% und 2011 um 281% von den prognostizierten Einkünften abweichen.

Die wesentlichen Abweichungen würden deutlich aufzeigen, dass das Mietausfallswagnis in der Prognoserechnung zur Gänze außer Acht gelassen worden sei und somit die prognostizierten Mieteinnahmen völlig unrealistisch seien. Die erklärten Umsätze würden nicht einmal zur Deckung der Betriebskosten und Anlagenabschreibung ausreichen. Bedingt durch den laut Bp nicht anerkannten Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten würden sich auch noch die Afa-Bemessungsgrundlagen ändern und in weiterer Folge die Werbungskosten für die AfA erhöhen.

Die daraus resultierende Erhöhung der jährlichen Werbungskosten würde von der Bp aus Gründen der Verfahrensökonomie beim Vergleich der erzielten Ergebnisse mit jenen laut Prognoserechnung außer Acht gelassen. Darüber hinaus seien aufgrund der gänzlichen Fremdfinanzierung des Vermietungsobjektes - Verlängerung der Kreditlaufzeit im zweiten Halbjahr 2010 von ursprünglich 15 Jahren auf aktuell insgesamt 19,5 Jahre bei gleichzeitiger Stornierung der im Jahr 2011 geplanten Sondertilgung - auch zukünftig Werbungskosten in Form von Zinsen zu erwarten. Bei Berücksichtigung all dieser Umstände, im Besonderen des Umsatzvergleichs, sei bei Aufrechterhaltung der Bewirtschaftungsart kein Gesamtüberschuss innerhalb von 23 Jahren zu erwarten, sodass die Bp die Tätigkeit ab Beginn des Jahres 2009 als Liebhaberei qualifizierte. Umsatzsteuerlich behandelte das Finanzamt die Tätigkeit ebenfalls als Liebhaberei.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren

#### **Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2011.**

In der Berufung - nunmehr **Beschwerde** genannt - gegen die zuvor genannten Bescheide führte der Bf. aus, dass hier keine kleine Vermietung, sondern eine gewerbliche Zimmervermietung vorliege, die unter § 1 Abs. 1 LVO falle. Die Anlaufverluste der ersten drei bis fünf Jahre seien jedenfalls zu gewähren. Umsatzsteuerlich sei niemals Liebhaberei gegeben. Der Bf. erbringe eine Beherbergungsleistung an die Urlaubsgäste. Er habe zu diesem Zweck den Auftragsvertrag mit der Hotel GmbH abgeschlossen. Das Hotel nehme im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Bf. die Vermietung der Wohnungen Urlaubsgäste vor. Der Servicevertrag würde es ihm bzw. seinen Gästen erlauben, die Einrichtungen des angrenzenden Hotels - über einen seit Sommer 2011 vorhandenen unterirdischen Gang verbunden - zu nutzen, insbesondere die Rezeption, den Wellnessbereich, das Restaurant, das Fitnesscenter, usw. Der Bf. trete daher als



Beherbergungsbetrieb auf, was sich in der Umsatzsteuer widerspiegle. Der Bf. unterliege dem ermäßigten Steuersatz von 10% nicht nur für die Überlassung der Räumlichkeiten sondern auch für die zusätzlichen Leistungen (z.B. Reinigung, Bereitstellung der Bettwäsche, Nutzung des Wellnessbereichs, usw.). Diese Aussage sei auch in einer Anfrage an den Bundesweitenfachbereich für Umsatzsteuer des BMF vom 12.01.2009 bestätigt worden. Da die Rechtsmeinung des BMF, dass die aufgrund der EStR als nicht gewerblich qualifizierte Zimmervermietung (5-Appartment-Grenze) unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO falle, erst in den LRL 2012 aufgenommen worden sei, sei die günstiger Aussage in den LRL 1997 relevant.

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

Der Aussage des Finanzamtes, dass die „prognostizierten Mieteinnahmen völlig unrealistisch“ seien, sei entgegenzuhalten, dass der Bf. alleine in den ersten neun Monaten 2012 Einnahmen von € 6.558,00 erzielt habe. Aufgrund der ab 2013 neuen zusätzlichen Vertriebswege über den Veranstalter 1 und den noch verbleibenden drei Monaten in 2012, in denen mit geplanten Einnahmen von € 3.600,00 gerechnet werde, sollten daher die geplanten Umsätze in diesen als auch in den kommenden Jahren jedenfalls erzielbar sein.

Der Bf. habe das Appartment im April 2009 gekauft und seien nur 2010 und 2011 als zwei volle Jahre im Prüfungszeitraum enthalten. Ein Beobachtungszeitraum von zwei Jahren könne für die Beurteilung als Liebhaberei nicht ausreichend sein.

Den Feststellung des Finanzamtes der fehlenden Rechnungsmerkmale und der fehlenden Unternehmereigenschaft zum Erwerbszeitpunkt der Liegenschaft sei zu entgegnen, dass ursprünglich die Rechnung vom 02.04.2009 inkl. 20% Mehrwertsteuer ausgestellt worden sei, allerdings ohne die UID-Nummer der Miteigentumsgemeinschaft, da diese noch nicht steuerlich registriert gewesen sei. Mit 06.04.2009 bzw. 12.04.2009 sei zwischen der Miteigentümergemeinschaft Bf./Lebensgefährtin und der Hotel GmbH der Auftragsvertrag und Servicevertrag unterzeichnet worden.

Durch diese Verträge sei entgegen der Meinung des Finanzamtes die Unternehmereigenschaft iSd. § 2 UStG der Miteigentumsgemeinschaft eindeutig nach außen hin dokumentiert. Lediglich gegenüber der Finanzbehörde sei eine rechtzeitige Meldung der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit unterlassen worden, was aber keine Auswirkung auf die Unternehmereigenschaft eines Steuerpflichtigen habe. Umgekehrt würde dies nämlich bedeuten, dass man durch eine bloße Unterlassung der Meldung der unternehmerischen Tätigkeit niemals Umsatzsteuer an das Finanzamt

abführen müsste, was wohl von den Finanzbehörden dann nicht so gesehen werde. Da die Miteigentumsgemeinschaft eindeutig dokumentiert habe, dass sie künftig durch die Vermietung des Appartements unternehmerisch tätig sei, stehe ihr grundsätzlich der Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen zu.

Auch die Anmerkung des Finanzamtes, dass die Miteigentumsgemeinschaft nicht sofort einen Regelbesteuerungsantrag abgegeben habe, gehe ins Leere, da dieser bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2009 abgegeben werden könne und dementsprechend aus Sicht der Miteigentumsgemeinschaft kein Termindruck vorgelegen sei.

Der Bf. und seine Lebensgefährtin hätten sich kurz nach dem Erwerb des Appartements getrennt. Im Zuge der Vermögensaufteilung sei vereinbart worden, dass das Apartment in Zukunft der Bf. allein bewirtschaften sollte, die Lebensgefährtin habe ihren 50%-igen Miteigentumsanteil dementsprechend ihm unentgeltlich übertragen. Die Unterfertigung des Schenkungsvertrages habe sich bis Dezember 2009 verzögert, wobei schon seit Oktober klar gewesen sei, dass der Bf. in Zukunft alleine das Apartment im Eigentum haben würde. Nachdem klar gewesen sei, dass der Bf. die Mieteinkünfte künftig alleine versteuern werde müssen, habe er Anfang November um eine Steuernummer und eine UID-Nummer angesucht, um die umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Österreich erfüllen zu können.

Die bis zu diesem Zeitpunkt nach außen hin bereits als Unternehmer iSd. UStG dokumentierte Miteigentumsgemeinschaft sei durch Anwachsen im Zeitpunkt des Ausscheidens der Lebensgefährtin untergegangen. Beim Ausscheiden eines Miteigentümers aus einer zwei personalen unternehmerischen Miteigentumsgemeinschaft handle es sich laut VwGH um einen umsatzsteuerlich nicht steuerbaren Vorgang. Beim verbleibenden Alleineigentümer, der weiter unternehmerisch tätig sei, habe sich das Miteigentum in Alleineigentum verwandelt. Umsatzsteuerlich habe zwar ein Unternehmerwechsel stattgefunden, dem neuen Unternehmer sei das Unternehmensvermögen aber durch einen nicht steuerbaren Vorgang zugekommen (vgl. Kommentar Ruppe, UStG, § 6 Rz. 243).

Im Zeitpunkt der Entscheidung und Mittelung an das Finanzamt über den Verzicht des Bf. auf die Kleinunternehmerregelung sei bereits klar gewesen, dass die Immobilie durch Anwachsen dem Bf. alleine gehören würde. Daher seien im November auch nur mehr eine Steuernummer und eine UID-Nummer für den Bf. als Vermieter beantragt worden. Nachdem im Dezember die UID vom Bf. vorgelegen und zivilrechtlich das Anwachsen des Miteigentumsanteils von der Lebensgefährtin durch Unterfertigung des Schenkungsvertrages vollzogen gewesen sei, habe erst die Korrektur der im Sinne des § 11 UStG mangelhaften Rechnung vom 02.04.2009 durchgeführt werden können. Die Verkäuferseite habe mit 31.12.2009 die Rechnung storniert, da damals eine für einen Vorsteuerabzug notwendige UID des Leistungsempfängers noch nicht vorgelegen sei. Zeitgleich sei auf den nunmehrigen Alleineigentümer eine korrigierte Rechnung inklusive der UID des Leistungsempfängers ausgestellt worden.

Entgegen der Meinung des Finanzamtes habe der Bf. also das Apartment nicht aus dem Privatvermögen in die Unternehmenssphäre eingelegt, sondern vielmehr die Immobilie seit dem Erwerbszeitpunkt durch die Miteigentumsgemeinschaft und später aufgrund des Anwachsens des 50%igen Anteils durchgängig unternehmerisch im Sinne des UStG genutzt.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass der Lieferzeitpunkt für das Apartment nicht aus der Rechnung zu ersehen sei, sei zu entgegnen, dass in der korrigierten Rechnung des Bf. vom 31.12.2009 auf den Kaufvertrag bzw. Nachtrag zu diesem verwiesen werde. Bestandteil dieses Kaufvertrages sei das darin vereinbarte Übergabeprotokoll, aus dem hervorgehe, dass das Apartment am 06.04.2009 übergeben bzw. geliefert worden sei. Gemäß § 11 Abs.2 UStG können Rechnungen auch Verweise auf weitere Dokumente enthalten, die Aufschluss beispielsweise über den Tag der Lieferung bzw. des Übergabedatums enthalten.

Im Verfahren vor dem BFG teilte der Bf. im **Schreiben vom 01.10.2015** noch zur Abwicklung Folgendes mit:

*„Ablauf Vermietung über die Hotel GmbH:*

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

*Ablauf Vermietung Privat:*

Anmelden an Rezeption (das Hotel wurde vorher per Mail vom Bf. über Ankunft der Gäste informiert) => Check In bzw. Erfassung des Gastes => Zutritt über Tunnel zu Appartements => Anlagen (Sauna, Wellness, Kinderbetreuung) darf zu 100% benutzt werden => Endreinigung wird wahlweise vom Gast oder dem Bf. bezahlt (meist vom Bf. bezahlt) => Logisumsätze bleiben zu 100% beim Bf.

*Weitere Informationen:*

- Im Zusatzvertrag aus 2012 mit dem Bf. wurde eine zusätzliche Servicepauschale von EUR 15/Tag und Appartement vereinbart => die Nutzung der Anlagen ist somit kostenpflichtig bei Eigenvermietung (von Herrn Manager bestätigt)

- Bei Eigennutzung mit Familie muss auch der Bf. eine Pauschale von EUR 70,00 für die Endreinigung und Zurverfügungstellung der Wäsche/Badetücher bezahlt werden

- bei Eigenvermietungen werden die Reinigungsgebühren überwiegend von Bf. bezahlt

- selben Problemfelder wie bei Herrn C. (Anm.: ein anderer Appartementeigentümer) am Beginn der Vermietung (kein Verbindungstunnel, schleppender Abverkauf, schlechte Positionierung am Markt)“

Der Bf. legte noch den oa. „**Zusatzvertrag aus 2012**“ vor. Weiters brachte er ua. diverse **Preislisten** sowie **Unterlagen über die Fremdfinanzierung** sowie Tilgungspläne, bei.

Der Bf. gab folgende **voraussichtliche Ergebnisse für 2012 bis 2014** bekannt:

	2012	2013	2014	Summe
Einnahmen	9.757,27	12.962,14	10.787,77	33.507,18
Strom	- 338,03	182,82	177,75	22,54
Ortstaxe, Zweitwohn- sitzabgabe	440,00	490,66		930,66
Versicherung	138,18	123,97	125,92	388,07
Betriebskosten	2.530,53	2.149,00	2.809,95	7.489,47
Servicegebühr Hotel	1.058,33	1.656,53	2.383,15	5.098,01
Zinsen und Spesen	9.816,98	8.996,20	8.561,10	27.374,28
Steuerberatung	1.550,00			1.550,00
AfA Einrichtung	1.434,25	1.434,25	1.434,25	4.302,75
AfA Gebäude	3.038,24	3.038,24	3.038,24	9.114,72
Abschreibung				-
Ausgaben gesamt	19.668,48	18.071,67	18.530,36	56.270,50
abzgl. Privatanteil	- 1.107,17	- 658,24	- 1.104,46	- 2.869,87
Ausg. Abzgl. PA	18.561,31	17.413,43	17.425,89	53.400,62
Einkünfte aus VuV	- 8.804,04	- 4.451,29	- 6.638,12	- 19.893,44

Er gab die **Prognoserechnung II** ab, in der er die (voraussichtlichen) tatsächlichen Ergebnisse für 2009 bis 2014 in Ansatz brachte. Weiters ging er ab 2009 von der Finanzierung von € 274.000,00 ab 2009 über die Laufzeit von 15 Jahren und einem Zinssatz von 0,4226 p.m. ab 2009 aus, berücksichtigte jedoch die Zinsänderungen, und zwar ab April 2011 den Zinssatz von 0,3351% p.m. und ab 2015 0,2400% p. m. Er gelangte zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von € 6.080,38.

Das Finanzamt gab keine Gegenäußerung ab.

Anlässlich des **Telefonates vom 11.12.2015** zwischen dem steuerlichen Vertreter und der RichterIn konnte im Zuge des Gesprächs erörtert werden, dass der ursprüngliche Kreditvertrag über die Aufnahme der € 274.000,00 nicht vorliegt. Es liege jedoch ein Tilgungsplan vor, der die Rückzahlung von 274.000,00 in 240 Monatsraten - also auf die Dauer von 20 Jahren - vorsehe; dieser wird klarstellend als „Ur-Tilgungsplan“ bezeichnet.

Die Richterin teilte dem steuerlichen Vertreter mit, dass die für die vorzeitige Rückzahlungsmöglichkeit vorgelegte Unterlage, „Anlage zur Urkunde der Krediteröffnung“ den Stand „Juni 2012“ ausweise und nicht nachvollziehbar sei, dass dies den ursprünglichen Kreditvertrag betreffen sollte. Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass eine Rückzahlungsmöglichkeit gegeben sein müsse, weil zumeist die ausländischen Kredite durch ein Haus besichert seien; wenn dieses verkauft werde, müsse der Kredit getilgt werden können.

Anlässlich dieses Gesprächs bejahte der steuerliche Vertreter die Frage, ob sich die „Probleme der ersten Jahre“, wie das schlechte Marketing, der fehlende Tunnel, etc., auf den Zeitraum 2009 bis 2011 beschränken würden und ab 2012 von „normalen Geschäftsbedingungen“ ausgegangen werden könne.

Der steuerliche Vertreter reichte sodann noch zwei des drei Seiten umfassenden „**Urtilgungsplanes**“ **über eine Rückzahlung von € 274.000,00 mit einer Laufzeit von 20 Jahren** ein. Darin war ein Zinsaufwand von insgesamt € 162.578,06 ausgewiesen.

Weiters legte er noch eine **Prognose III** unter Berücksichtigung der vollständigen Rückzahlung des Kredits per 12.10.2015 vor, in der ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 47.532,11 ausgewiesen war.

Über Befragen teilte der steuerliche Vertreter im **Telefonat vom 23.12.2015** noch mit, dass die Zinsen bereits ab November 2010 geändert gewesen seien. Die Prognose I bleibe in ihrer vorgelegten Fassung aufrecht.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

#### **Eigentumsverhältnisse, Verträge und Abwicklung:**

Mit Kaufvertrag vom 13./26.11.2008 haben der Bf. und seine Lebensgefährtin die Liegenschaft inklusive Ausstattung erworben. Am 02.04.2009 wurden die Rechnungen für das Appartement und die Ausstattung an beide gelegt. Den Auftrags- und den Servicevertrag haben der Bf. und seine Lebensgefährtin mit dem Hotel abgeschlossen (Kauf-, Auftrags- und Servicevertrag).

Der Bf. und seine Lebensgefährtin trennten sich. Am 10.12.2009 schenkte die Lebensgefährtin dem Bf. ihren Anteil an der Liegenschaft inklusive Ausstattung (Schenkungsvertrag).

Er hat den Beginn der Vermietung mit 01.10.2009 angegeben (Fragebogen, eingelangt beim Finanzamt am 06.11.2009), ebenso hat er den Regelbesteuerungsantrag gestellt.

Am 31.12.2009 wurden die ursprünglichen Rechnungen storniert und auf den Bf. lautende Rechnungen mit sonst gleichem Inhalt ausgestellt (Rechnungen). Auf den Rechnungen vom 02.04.2009 war keine UID-Nr., wohl aber auf jenen vom 31.12.2009.

Im Zeitraum 2009 bis 2011 hat es sowohl die Vermietung über das Hotel als auch die Vermietung durch den Bf. gegeben (unstrittig).

### **Finanzierung der Liegenschaft:**

Der Erwerb der Liegenschaft war fremdfinanziert. Der Kreditvertrag über € 274.000,00 hatte eine Laufzeit von 20 Jahren und einen Zinssatz in Höhe von 0,4226% p.m. bzw. 5,19% p.a. („Ur-Tilgungsplan“). Der Kreditvertrag wurde nicht vorgelegt, sondern nur zwei Seiten des „Ur-Tilgungsplans“ (Aktenvermerk über das Telefonat vom 11.12.2015, Schreiben vom 11.12.2015).

In den Prognoserechnungen I bis III wies der Bf. eine 15-jährige Kreditlaufzeit aus (Prognoserechnungen).

Der steuerliche Vertreter gab an, dass die am 01.10.2015 dem BFG vorgelegte, nicht unterfertigte Unterlage „Conditions particulieres du credit hypothecaire“ die Zinsänderung betroffen haben soll. Demnach betrug ab November 2010 der Zinssatz 3,992% p.a., an „Montant“ waren € 256.605,36 und eine „Duree 18 année(s)“ ausgewiesen (vorgelegte Unterlage, Aktenvermerk vom 23.12.2015 über das Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter).

Der steuerliche Vertreter gab an, dass die am 01.10.2015 dem BFG vorgelegte, nicht unterfertigte Unterlage „Conditions particulieres du credit hypothecaire“ eine Zinsänderung im Jahr 2015 betroffen hat. Ab 2015 wurde der Zinssatz auf 0,2400% p. m. bzw. 2,9% p.a. geändert. In der Unterlage waren „Montant: € 214.249,67“ und „Duree 15 année(s)“ (vorgelegte Unterlage, Prognose II).

Am 12.10.2015 soll der Bf. den Kredit vollständig getilgt haben (Vorbringen des steuerlichen Vertreters, Prognose III).

### **Probleme in den ersten Jahren:**

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

**„(Gewerbliche) Nebenleistungen“ (alle nachfolgenden angeführten Teilpositionen siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 01.10.2015):**

### **Zu Endreinigung, Zurverfügungstellen von Bettwäsche und Handtüchern, etc. :**

Für die Endreinigung und das Zurverfügungstellen von Bettwäsche und Handtüchern war eine Pauschalgebühr von € 70,00 an das Hotel zu entrichten. Diese hatten alle Gäste und auch der Bf. und seine Familie zu zahlen. Die Kostenübernahme bei der Vermietung durch den Bf. hing von der Vereinbarung zwischen dem Gast und dem Bf. ab, bei Eigenvermietung bezahlte sie jedoch überwiegend der Bf. (Schreiben des Bf. vom 01.10.2015).

### **Zur Benützung der Anlagen (Sauna, Wellnessbereich, Kinderbetreuung):**

Diese Leistungen waren für den Bf. und alle Gäste - gleichgültig, ob sie über das Hotel oder den Bf. buchten - durch die jährliche, wertgesicherte Gebühr von € 1.200,00 aus dem Servicevertrag gedeckt. (Servicevertrag, Schreiben vom 01.10.2015). Der Bf. kann den Servicevertrag in den ersten 15 Vertragsjahren nicht kündigen (Pkt. 5.3. des Servicevertrages).

Mit der Zusatzvereinbarung vom 03.08.2012 wurde für den Fall der Eigenvermietung für die „eigenen Gäste“ des Bf. die Bezahlung von € 15,00/Tag pro Appartement festgelegt (Schreiben vom 01.10.2015).

### **Zur Ortstaxe:**

Diese hatten die Gäste und auch der Bf. und seine Familie zu zahlen (unstrittig).

### **Zu Logisumsätzen:**

Die Hotel GmbH war mit der Vermietung des Appartements und der Durchführung von Reinigungsarbeiten beauftragt. Sie hatte Mietverträge mit künftigen Mietern im eigenen Namen auf Rechnung des Auftraggebers - des Bf. - abzuschließen (Pkt. 3.1. des Auftragsvertrages). Die Hotel GmbH hatte an die Mieter den Mietzins in Rechnung zu stellen und trug sie ein Mietausfallsrisiko (Pkt. 4.8. und 4.9. des Auftragsvertrages). Ab dem Jahr 2012 teilten sich das Hotel und der Bf. das Mietausfallsrisiko (Nachtrag zum Auftragsvertrag).

Der Hotel GmbH stand aus dem Auftragsvertrag eine Provision in Höhe von 50% der Nettoumsätze zu (Pkt. 6.3. des Auftragsvertrages und seines Nachtrages, Schreiben vom 01.10.2015). Die Mietzinse abzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer und der ihr zustehenden Provision hatte die Hotel GmbH dem Bf. auf das Konto des Bf. zu überweisen (Pkt. 4.10. des Auftragsvertrages).

Bei der Vermietung durch den Bf. verblieben die Mieteinnahmen dem Bf. zur Gänze und hatte er einen allfälligen Mietausfall zu tragen (Schreiben vom 01.10.2015).

### **Zu den Ergebnissen und zur Prognoserechnung:**

Der Bf. erzielte in den Jahren 2009 bis 2014 ausschließlich Werbungskostenüberschüsse (Erklärungen 2009 bis 2011, (voraussichtliche) Ergebnisse für 2012 bis 2014).

Der Bf. gab beim Finanzamt eine Prognoserechnung I und beim BFG die Prognoserechnungen II und III mit den darin festgehaltenen Prämissen ab (Prognoserechnungen I bis III).

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **A.MITUNTERNEHMERSCHAFT - ANWACHSEN an den Bf. durch die SCHENKUNG?**

Richtig ist, dass der Bf. und seine Lebensgefährtin den Kaufvertrag sowie den Auftrags- und Servicevertrag abgeschlossen haben; mit den beiden letztgenannten Verträgen dokumentierten sie die Vermietungsabsicht. Dem Finanzamt gelangte diese

Vermietungsabsicht - dann allerdings nur mehr der des Bf. - erst mit 06.11.2009 zur Kenntnis. Die Vermietungsabsicht der „Mitunternehmerschaft“ war dem Finanzamt nicht bekannt (gegeben worden).

Zumal sich die Trennung vorerst sicher im „Innenbereich“ abgespielt haben wird, so ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass der Bf. zu dem von ihm bekannt gegebenen Vermietungsbeginn am 01.10.2009 noch nicht alleiniger grundbücherlicher Eigentümer war.

Würde man der Ansicht des Finanzamtes folgen, die Liegenschaft als aus dem Privatvermögen des Bf. der Vermietung zugeführt zu behandeln, würden bei der zur Liebhaberei anzustellenden Betrachtungen höhere Aufwendungen, z. B. für die AfA entstehen.

Selbst wenn man der Ansicht des Bf. folgt, so erübrigt sich angesichts der Ausführungen unter Pkt. C. zur Frage der Liebhaberei ein Eingehen auf die unter A. festgehaltene Problematik.

### **B.Bloße VERMIETUNG und VERPACHTUNG oder „BEHERBERGUNG“?**

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass dem Bf. die Vorsteuer (durch Anwachsen) zu gewähren ist, ist im gegenständlichen Fall als erstes die Frage zu klären, ob hier - so der Bf. - er aufgrund der von ihm ins Treffen geführten Nebenleistungen eine Beherbergungsleistung erbringt und die „gewerbliche Vermietung“ unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist, oder er - so das Finanzamt - eine unter § 1 Abs. 2 zu subsumierende „bloße Vermietung“ anbietet.

Der Begriff der **Beherbergung** ist kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen, wie Überlassung eingerichteter Räume, Reinigung, Bereitstellen von Wäsche und anderen Utensilien, Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen.

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

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

**Leistender** ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch einen anderen erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. **Leistungsempfänger** ist, wer sich die Leistung ausbedungen



hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen des anderen eintreten (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Rz. 258 zu § 1 UStG 1994).

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

Die **Endreinigung, das Zurverfügungstellen der Bettwäsche und Handtücher** hat ausschließlich das Hotel angeboten und geleistet. Es ließ sich diese Leistung von allen (!) Gästen - auch vom Bf. und seiner Familie - jeweils separat mit dem Pauschalbetrag von € 70,00 abgelden. Der Leistungsaustausch fand also zwischen dem buchenden Gast oder dem Bf. einerseits und der Hotel GmbH andererseits statt. Diese Leistung ist daher nicht dem Bf. zuzurechnen.

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

Gäste, die das Appartement des Bf. über ihn buchten, hatten ebenfalls die Möglichkeit der Mitbenützung der Anlagen. Leistender gegenüber dem Gast war aber dennoch die Hotel GmbH, die sich diese durch die Gebühr aus dem mit dem Bf. auf eine doch recht lange Dauer abgeschlossenen Servicevertrag bzw. durch eine ab 2012 von „eigenen Gästen“ des Bf. zu leistende Pauschalgebühr von € 15,00/Tag abgelden ließ.

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

Zusammenfassend darf nun bezüglich der „**Beherbergungsleistungen**“ festgehalten werden:

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

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

Was die in der Entscheidung des EuGH „**Blasi**“ relevante Dauer der Vermietung anlangt, so ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass der hier maßgebliche Auftragsvertrag

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

Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass der Servicevertrag - dessen Abschluss eine Voraussetzung für die Leistungsbeziehungen aus dem Auftragsvertrag ist (siehe hierzu Pkt. 9 des Auftragsvertrages) - von Seiten des Bf. innerhalb der ersten 15 Vertragsjahre nicht gekündigt werden kann (siehe hierzu Pkt. 5. 3. des Servicevertrages).

Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bf. und der GmbH sind also keine kurzfristigen und bietet der Bf. auch bei der „Eigenvermietung“ keine „gewerblichen Nebenleistungen“ an.

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

### **C.LIEBHABEREI oder EINKUNFTSQUELLE?**

#### **a.EINKOMMENSTEUER:**

Dem Bf. sind 2009 bis 2011 aus der Vermietung ausschließlich Verluste erwachsen.

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

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

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

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

Im gegenständlichen Verfahren sind die maßgeblichen Verträge und Abläufe bekannt. Es liegen die (voraussichtlichen) Ergebnisse für 2009 bis 2014 vor.

Betrachtet man die Geschehnisse im zeitlichen Ablauf, so ist im Hinblick auf den zu prüfenden Plan des Bf. zu Beginn der Vermietung als erstes der Blick auf die Prognoserechnung I zu werfen.

### **Zur Prognoserechnung I:**

In dieser hat der Bf. einen Gesamteinnahmenüberschuss von € 38.032,30 ausgewiesen. Den Zinsaufwand hat der Bf. für 15 Jahre mit einem Gesamtaufwand von € 98.520,37 angesetzt, wobei er bereits eine Zinssenkung ab April 2011 auf 0,3351% p.m. berücksichtigte. Der Zinsaufwand ist aber aus folgenden Gründen keineswegs in realistischer Höhe bemessen:

Mangels Vorlage des ursprünglichen Kreditvertrages (in deutscher Sprache) lässt sich nicht sagen, was die Parteien zu Beginn konkret vereinbarten. Es ist daher nicht als erwiesen anzusehen, dass der Bf. jederzeit „sanktionslos“ den Kredit zur Gänze oder teilweise zurückzahlen konnte oder schon von vornherein Zinssenkungen geplant und allenfalls auch schon die Zeitpunkte der Zinssenkungen festgelegt waren.

Aufgrund des erst spät im Verfahren eingereichten „Ur-Tilgungsplans“ konnte jedoch festgestellt werden, dass die Laufzeit des Kredites nicht 15, sondern 20 Jahre betragen hat. Der Zinsaufwand hat nicht - wie in der Prognose I angesetzt - € 98.520,37, sondern für den 20-jährigen Zeitraum 2009 bis 2028 € 162.578,06 (!) betragen. Die den Ansatz der Werte laut Prognose I rechtfertigende Gründe wurden nicht vorgebracht. Bei Ansatz des Zinsaufwandes laut „Ur-Tilgungsplan“ würde sich nach Ablauf des Jahres 2028 nicht ein Gesamteinnahmenüberschuss von € 38.032,30, sondern ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 26.025,39 ergeben (€ 38.032,30 zuzgl. Zinsaufwand laut Prognose I von € 98.520,37 abzgl. Zinsaufwand laut „Ur-Tilgungsplan“ von € 162.578,06). Nach entsprechender Korrektur ist daher die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen aus der Prognose I nicht gegeben.

### **Zur Prognose II:**

In dieser legt der Bf. die Zinssenkungen ab April 2011 auf 0,3351% p.m. bzw. ab Jänner 2015 auf 0,2400 p.m. zugrunde. Wie bereits oben festgehalten, geht das BFG mangels Nachweises der vertraglichen Grundlagen nicht davon aus, dass die Zinssenkungen von Anfang an geplant und vereinbart waren.

Selbst wenn man die Zinssenkungen als von Beginn an vereinbart ansehen wollte, sind die Zinsen in der Prognose II mit insgesamt € 113.134,14 ebenfalls nicht in realistischer Höhe angesetzt. Die Laufzeit bei der ersten Zinsänderung betrug 18 Jahre, jene der Zinsänderung ab Jänner 2015 - also zumindest vier Jahre später - noch 15 Jahre; es muss daher zu einer Laufzeitverlängerung gekommen sein. Der Bf. hat jedoch nur Zinsen bis 2028 angesetzt.

Es gilt aber angesichts des „Ur-Tilgungsplanes“ auch für diese Prognoserechnung II, dass der Zinsaufwand nicht in realer Höhe angesetzt wurde und der sich aus der Prognose II laut Bf. ergebende Gesamteinnahmenüberschuss von etwas mehr als € 6.000,00 durch den Ansatz der „richtigen“ Zinsen nicht nur aufgebraucht würde, sondern tatsächlich ein Gesamtwerbungskostenüberschuss nach Ablauf von 20 Jahren verbliebe.

In der Prognose II betrachtet der Bf. nicht nur den Zeitraum 2009 bis 2028, sondern bezieht auch den Zeitraum Jänner bis November 2029 mit ein. Zumal gemäß § 2 Abs. 4 LVO „als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen“ ist, hier der Bf. jedenfalls schon vor Beginn der Vermietung Aufwendungen getätigt und die Vermietung ab 01.10.2009 begonnen hat, sind im vorliegenden Fall nur die Jahre 2009 bis inklusive 2028 in die Betrachtung einzubeziehen. Nach Ablauf des Jahres 2028 wies die Prognose II jedoch einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von € 1.918,66 aus (€ 6.080,38 nach Ablauf des November 2029 abzüglich des Ergebnisses für Jänner bis November 2029 von € 7.999,04).

Selbst wenn man das Jahr 2029 in die Betrachtungen mit einfließen lässt und noch keinen höheren Zinsaufwand als den erklärten ansetzt, würde der ausgewiesene Gesamteinnahmenüberschuss von € 6.098,29 bereits durch den Ansatz der nachstehend ermittelten Position für künftige Instandhaltungen in Höhe von € 8.100,76 „konsumiert“. Auch die Prognose II vermag die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb von 20 Jahren nicht zu dokumentieren.

Bemerkt werden darf noch, dass sich der unrealistische Ansatz des Zinsaufwandes in der Prognose I auch noch aus folgenden Umständen ersehen lässt:

In der Prognose I war im Jänner 2015 - also zum Zeitpunkt der zweiten Zinsänderung - der Kreditstand in Höhe von € 171.015,97 ausgewiesen. In den „Conditions“ für die Zinsänderung ab 2015 und in dem zur Prognose II gehörigen Tilgungsplan zu Beginn des Jahres 2015 betrug der aushaftende Saldo € 214.249,57. Daraus ist zu ersehen, dass bis zum Ablauf des Jahres 2014 tatsächlich bedeutend weniger an Kapital - nämlich rd. € 43.000,00 - gedeckt werden konnte, als dies in der Prognose I dargestellt wurde.

### **Zur Prognose III:**

Für das BFG ist mangels der Vorlage des ursprünglichen Kreditvertrages nicht als erwiesen anzusehen, dass der Bf. jederzeit den Kredit tilgen konnte. Keinesfalls aber ist der Plan des Bf. zu Beginn der Vermietung auf die vollständige Rückzahlung des Kredits im Jahr 2015 gerichtet gewesen, weil er eine solche Rückzahlung nicht schon der Prognose I zugrunde legte. Mag sich der Bf. allenfalls später zur Rückzahlung entschlossen haben, so ist sie für das gegenständliche Verfahren nicht relevant, weil die

Prüfung der Vermietung unter gleichbleibenden Verhältnissen zu erfolgen hat, die nicht geplante Rückzahlung aber als „Änderung der Bewirtschaftung“ zu qualifizieren ist.

### **Zum Vergleich der Prognose I mit den (voraussichtlich) tatsächlichen Ergebnissen 2012 bis 2014:**

Dieser Vergleich zeigt bezüglich der angeführten Teilpositionen folgendes Bild:

	2012	2013	2014	Summe/3
Tats./gepl. Einn. In %	67,22	87,55	71,44	75,40
Tats./gepl. Zinsen in %	119,76	116,68	118,85	118,43
Tats./gepl. Verlust,- fach	6,52	6,24	124,22	45,66
Tats./gepl. Servicegeb.	99,76	151,60	211,74	154,36

Den Jahren 2012 bis 2014 lag ein ordentlicher Geschäftsbetrieb ohne die „Problemfelder der ersten Jahre“ zugrunde. In einer Durchschnittsbetrachtung der drei Jahre konnten nur rd. 75% der prognostizierten Einnahmen erreicht werden, die Zinsen waren in der Prognose durchschnittlich um mehr als 18% zu niedrig und die Servicegebühren pro Jahr durchschnittlich um rd. 54% ebenfalls zu niedrig bemessen. Der Werbungskostenüberschuss hat 2012 das rd. 6,5-fache, 2013 das rd. 6,2-fache und 2014 das rd. 124-fache des prognostizierten Betrages ausgemacht. Dies spricht dafür, dass in den Prognoserechnungen des Bf. auch für die Jahre ab 2012 grundsätzlich die Einnahmen zu hoch und die Werbungskosten zu niedrig bemessen sind.

### **Zukünftiger Instandhaltungsaufwand:**

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

Berücksichtigt man einen vom Bf. nicht angesetzten zukünftigen Instandhaltungsaufwand für das Gebäude - wie in einem gleich gelagerten all vom Steuerberater gewählt und vom Finanzamt nicht beeinsprucht - in Höhe von 0,2% der Nettoanschaffungskosten p. a., so ergibt sich für das Gebäude für einen 20-jährigen Zeitraum ein weiterer Aufwand von rd. € 8.100,00 (Netto-AK Gebäude € 202.549,06, davon 0,2% ergibt € 405,10 mal 20 Jahre).

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden, dass der Bf. 2009 bis 2011 aus der Vermietung ausschließlich Verluste erzielte. Weder die den „ursprünglichen Plan“ des Bf. dokumentierende Prognose I, noch die weiteren Prognoserechnungen ließen aufgrund der

erforderlichen „Korrekturen“ das BFG zur Auffassung gelangen, die Vermietung des Bf. als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Nach all dem Gesagten wird daher die Beschwerde gegen die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 als unbegründet abgewiesen.

#### **b.UMSATZSTEUER:**

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

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

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

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

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

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

Die Vermietung ist daher auch umsatzsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren.

Folglich ist die Beschwerde gegen die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 als unbegründet abzuweisen.

#### **D.UN/ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:**

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

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

Die vom BFG gezogenen rechtlichen Konsequenzen sind durch Judikatur gedeckt.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Dezember 2015