

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bfin., Adresse, St.Nr. 000*, nunmehr vertreten durch A GmbH, Adresse über die Beschwerde vom 29.01.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt B vom 17.11.2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 wird die Einkommensteuer - wie schon in den angefochtenen Bescheiden v.17.11.2009 - jeweils mit € 0,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind den in den Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Abgrenzung von Vermögensverwaltung zur gewerblichen Vermietung.

Die Privatzimmervermietung im Gebäude Haus C Nr. 0*, EZ 000*, KG C, GdSt.Nr.000*, wurde von der Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bfin. abgekürzt) unter der familiären Mithilfe ihres Gatten ausgeübt. Die Vermieterin, die am 000* geboren wurde, hatte schon vor dem Beschwerdezeitraum eine Frühstückspension geführt.

Folgende Räumlichkeiten des gegenständlichen Gebäudes standen im Beschwerdezeitraum in Nutzung:

- 3 Ferienwohnungen ohne Frühstücksleistungen (jeweils 4 bis 6 Betten),
- 1 Doppelzimmer sowie
- 1 auf Dauer vermietete Wohnung (für Enkelkind)

Hinsichtlich der Zuordnung der Einkünfte wird auf den Aktenvermerk v.13.11.2009 (AS 38 des Veranlagungsaktes) verwiesen.

Verfahrensgang:

Es fand eine Betriebsprüfung betreffend Einkommensteuer 2004-2008 statt (vgl. TZ 1 des BP-Berichtes v. 16.11.2009). Die Einkünfte wurden als solche aus Gewerbebetrieb eingestuft (einzige Feststellung). Durch diese Änderung der Einkunftsart ergab sich keine steuerliche Auswirkung, weil die jeweiligen Einkünfte zu niedrig waren, um eine Steuerpflicht auszulösen. Der Prüfer ist bereits in Pension. Auf den diesbezüglichen BP-Bericht v. 16.11.2009 sowie auf die Niederschrift v.13.11.2009 und den Arbeitsbogen zu ABNr.121053/09 wird verwiesen.

Der **ehemalige steuerliche** Vertreter bezweifelte die Feststellungen des Finanzamtes betreffend Zuordnung zu gewerblichen Einkünften und erhob - nach zwei von ihm schriftlich eingebrachten (Finanzonline) und vom Finanzamt gewährten Fristverlängerungsansuchen - rechtzeitig **Beschwerde** v.26.01.2010 ausschließlich gegen die inhaltlichen Einkommensteuerbescheide v. 17.11.2009 und führte darin zusammengefasst Folgendes aus:

Die Bfin. betreibe seit vielen Jahren eine private Zimmervermietung mit drei Ferienwohnungen. Davon werden fallweise „Zimmer mit Frühstück“ vermietet. Da die übliche Bettengrenze nicht überschritten worden sei, würden Einkünfte aus Vermietung aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Die Einstellung der früheren gewerblichen Vermietung für die Vorjahre sei dem Finanzamt bereits mitgeteilt worden. In den Steuererklärungen seien auch richtig Einkünfte aus V u.V. erklärt worden. Die für die Jahre 2000-2002 vorgenommene Abänderung auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei damals falsch gewesen, wurde aber von der Bfin. nicht beeinsprucht. Es werde daher der Antrag auf erklärungskonforme Veranlagung als Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung für die Jahre 2004 bis 2008 gestellt. Gleichzeitig wurde in der Beschwerde der Antrag auf den gesamten Senat gem. § 282 Abs. 1 BAO (nach der damaligen Rechtslage) sowie mündlicher Verhandlung gestellt.

Im **Telefonat v. 22.02.2010** wurde vom ehemaligen stl. Vertreter an den Betriebsprüfer geäußert, dass die Bfin. damals bereits 80 Jahre alt sei und es nicht leicht sei, die notwendigen Unterlagen und Auskünfte zeitgerecht zu bekommen.

Am **23.02.2010** (E-Mail) wurde eine Kopie des Betriebsprüfungsberichtes an die ehem. stl. Vertretung gesendet.

In der **ergänzenden Beschwerdebegründung v. 12.03.2010** wurde ausgeführt, dass es damals bei der Abfassung der Erklärung 2003 irrtümlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden seien. Es wurde aber schon damals im Schreiben v. 31.08.2001 der Finanz gegenüber offengelegt, dass die Einstellung des Gewerbetriebes schon im Jahre 2000 erfolgt sei. Was auf einer Homepage stehe (zB über die Anzahl von Betten) sei nicht entscheidend. Vermutungen über steuerliche Tatsachen könnten niemals eine Begründung für abgabenrechtliche Feststellungen sein. Dies hätte nur Symbolcharakter gehabt und hätte dazu gedient, auch Gruppen für das Haus im C zu interessieren. Bei Anfragen sei dann mitgeteilt worden, dass die gewünschten Zimmer mit Frühstück leider nicht möglich

seien jedoch eine Unterbringung in einer Ferienwohnung ohne Frühstück möglich sei. Entscheidend seien vielmehr die tatsächlichen Verhältnisse. Tatsächlich habe es aber nur 3 Ferienwohnungen ohne Zusatzleistungen gegeben, in der Nachsaison seien die Zimmer 6,9, und 10 auch als Zimmer mit Frühstück vermietet worden. Diese 3 Zimmer hätten über 5 Normal- und max. 3 Zusatzbetten verfügt (die nur ausnahmsweise beigelegt worden seien). Lediglich die tatsächlichen Verhältnisse und Vorgänge seien zu berücksichtigen. Es werde daher nochmals der Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung als Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung gestellt.

Auf die **Stellungnahme des Prüfers v. 12.04.2010** wird verwiesen. Eine Gegenäußerung gab die ehemalige steuerliche, aber auch die neue steuerliche Vertretung nicht ab.

Eine Beschwerdeentscheidung wurde nicht erlassen.

Die Folgejahre wurden vorläufig veranlagt.

Mit **Beschluss v.13.06.2013** zu GZ. RV/0440-L/10 wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren zu VwGH 2013/15/0180 ausgesetzt. Das gegenständliche Beschwerdeverfahren wurde fortgesetzt.

Mit **Schriftsatz v. 23.12.2019** wurden von der nunmehrigen stl. Vertretung die Anträge auf Senat und mündlicher Verhandlung zurückgezogen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der dem Bundesfinanzgericht bekannten Aktenlage.

Das Gericht ist bei Beweiswürdigungsfragen nach der Bestimmung des § 167 BAO frei. Es folgt den Angaben des Ehegatten der Bfin. Der Ehegatte der Bfin. gab während der Betriebsprüfung bekannt, dass im Beschwerdezeitraum stets darauf geachtet wurde, dass die Vermietung der Privatzimmer nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung (Einhaltung der max. zulässigen Betten-Grenze) übersteige. Früher war dies anders gewesen, weil bis zum Jahre 2000 eine intensivere Bewirtschaftung stattgefunden habe (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Dies auch deswegen, weil diese Angaben vom damaligen Betriebsprüfer auch nicht widerlegt werden konnten. Es war daher von einer privaten Zimmervermietung auszugehen, wobei nach Ansicht des Gerichtes die Zahl der Betten pro Zimmer nicht entscheidungswesentlich war. Das Ausmaß der tatsächlich erbrachten Nebenleistungen zur bloßen Raumüberlassung ist vielmehr entscheidungswesentlich. Die einzelnen Details in puncto Nebenleistungen zur Wohnraumüberlassung waren zwar -aufgrund des lange zurückliegenden Zeitraumes - nicht mehr genau eruiert und mussten daher in freier Beweiswürdigung entschieden werden. Diese waren nach Ansicht des Gerichtes nicht von gewerblichem Umfange. Anders war die Situation in den Jahren bis 2000. Bis zu diesem Zeitpunkt war von einem als Frühstückspension geführten Gewerbebetrieb auszugehen.

Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

Nach § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Demgegenüber ist die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

Das Steuerrecht hat eigene Richtsätze und Abgrenzungskriterien entwickelt.

Die Beurteilung der Frage, ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, hat grundsätzlich auf die Verhältnisse des betreffenden Steuerjahres abzustellen. Daher ist die Frage der Einkunftsart für jeden Besteuerungszeitraum selbständig zu entscheiden (Peyerl in Jakom EStG, 11. Aufl. 2018, § 23, Rz 69, Rz 3 unter Hinweis auf VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024).

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH vom 24.06.2009, 2008/15/0060) darin zu erblicken, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit hätte ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird. Diese Umstände werden hauptsächlich in der zur Überlassung des Bestandsobjektes hinzutretenden Erbringung zusätzlicher Leistungen gesehen.

Eine solche weitere Tätigkeit wird vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Gästen in Hotels und Fremdenpensionen erbracht. Die weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der (angebotenen) Verpflegung der Gäste (sei es auch nur in der Form eines Frühstücks) und in der täglichen Wartung der Zimmer (Reinigung, Bettenmachen).

Wenn solche Tätigkeiten, wie die tägliche Verabreichung eines Frühstücks und die tägliche Wartung der Zimmer allerdings wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur im bescheidenen Ausmaß anfallen, so begründen auch sie keinen (steuerlichen) Gewerbebetrieb (vgl. hierzu beispielsweise VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0024, VwGH vom 5.10.1994, 94/15/0059; VwGH vom 20. November 1989, 88/14/0230 und VwGH vom 14. Jänner 1986, 85/14/0092, jeweils mwN).

Die Judikatur entwickelte dazu zwar bislang keine starren Grenzen, gibt allerdings einen Rahmen vor. So sieht der VwGH die Vermietung von 4 Ferienwohnungen ohne Verabreichung von Frühstück und täglicher Zimmerreinigung und Bettenmachen (VwGH 14.1.1986, 85/4/0092) oder Frühstückspensionen mit 0* (VwGH 3.5.1983, 82/14/0248) oder 9 Betten (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024) noch als Vermögensverwaltung an.

Die kurzfristige Vermietung von 5 Appartements mit bis zu 29 Betten ohne Nachweis von nennenswerten Nebenleistungen sah der Unabhängige Finanzsenat als Vermögensverwaltung an (UFS 24.04.2008, RV/0591-I/06). Gestützt hat der UFS seine Entscheidung auf das VwGH-Erkenntnis vom 14.1.1986, 85/14/0101. In diesem Erkenntnis hat der VwGH ausgesprochen, dass die Zahl der Betten – 4 Ferienwohnungen mit bis zu 18 Betten – beim gegebenen Sachverhalt gegenüber der Zahl der Ferienwohnungen nicht ins Gewicht fällt. Die Zahl der Betten wird nur dort bedeutsam, wo in nennenswertem Maße von der Zahl der belegten Betten abhängige Leistungen erbracht werden (Frühstück und/oder andere Mahlzeiten, Zimmerreinigung mit Bettenmachen). Andernfalls schlägt sich die Zahl der Betten auf die Verwaltungsarbeit im Wesentlichen nur über den Wäscheaufwand zu Buche.

Misst man den Beschwerdefall an den oben dargestellten von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen, so zeigt sich, dass der Umfang der Tätigkeit den Bf. über den einer bloßen Vermögensverwaltung nicht hinausgeht und die einzelnen Sachverhaltselemente für eine bloße Vermögensverwaltung sprechen.

Eine Änderung ergab sich nur in der Art der Einkünfte (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anstelle von Einkünften aus Gewerbebetrieb).

Unzulässigkeit der (ordentlichen) 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 Beantwortung der Frage, ob die Privatzimmervermietung die Grenzen der Vermögensverwaltung verlässt, hatte im Beschwerdefall im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen und unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles zu erfolgen. Bei dieser Beurteilung orientiert sich das vorliegende Erkenntnis an der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weswegen die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Beilagen : 4 Berechnungsblätter

Linz, am 8. Jänner 2020