

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden ***Vo***, die beisitzende ***Ri*** Richter und die Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch fp steuerberatung gmbh & co kg, Schulhausplatz 4b, 6500 Landeck, über die Beschwerde vom 9. Mai 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 2. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2016 nach der über Antrag der Beschwerdeführerin am 20.7.2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin vermietete in den Streitjahren fünf Ferienwohnungen, welche allesamt im Ferienhaus "X" gelegen sind. Sie erklärte in allen Streitjahren neben Pensionseinkünften Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In den Jahren 2011 und 2012 ermittelte sie den erklärten Gewinn gemäß § 17 Abs 4 EStG und nahm die Gaststättenpauschalierungsverordnung (BGBl II Nr 22/1999 idF BGBl II Nr 149/2007) in Anspruch. In den Jahren 2013 bis 2016 ermittelte sie den erklärten Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG.

Im Rahmen einer mit Prüfungsauftrag vom 5.2.2018 eingeleiteten Außenprüfung gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass die Beschwerdeführerin nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern solche aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe. Das Finanzamt verfügte mit Bescheiden vom 2.5.2018 die Wiederaufnahme der Verfahren

hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis 2016 und erließ neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre, denen es neben den Pensionseinkünften der Beschwerdeführern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung der fünf Ferienwohnungen zugrunde legte. In der Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst an, dass die angebotenen Nebenleistungen zur Appartementvermietung nicht über den Rahmen der üblicherweise bei vermögensverwaltender Tätigkeit erbrachten Leistungen hinausgehen würden.

In ihrer Beschwerde vom 9.5.2018 brachte die Beschwerdeführerin vor, die aus der Vermietung von fünf Appartements erzielten Einkünfte würden aufgrund von umfangreichen und aufwendigen Nebenleistungen erzielt. Die Beschwerdeführerin erbringe bzw. böte folgende Nebenleistungen an: Verabreichung eines Begrüßungstrunks bei Ankunft, Einladung zu Getränken bei Geburtstagen, Abhaltung von Gästeabenden und -Ehrungen, Veranstaltung von Schitagen und Wanderungen mit ihrem Ehegatten (Schilehrer und Wanderführer), Organisation und Freihaltung der Parkplätze vor Ort, auf Wunsch täglicher Wechsel von Handtüchern und Bettwäsche, Waschen und Bügeln der Gebrauchswäsche, Zurverfügungstellen eines Spiel- und Fitnessraumes samt Kontrolle und Reinigung, Inbetriebnahme und Reinigung der Sauna und der Wärmekabine samt Wechseln der Saunatücher, Angebot und Erledigung von Brotservice, Angebot und Verabreichung von Frühstück im vorhandenen Frühstücksraum, laufende Reinigung des Gebäudes, täglich besetzte Rezeption von 16 bis 20 Uhr, laufende Verwaltungsarbeiten, Verwaltung der Anzahlungen, Besorgung von Gästekarten und Schipässen auf Wunsch, Zurücknahme der Keycard und Abrechnung bei Abreise, Buchhaltungsarbeiten, Berechnung und Abfuhr der monatlich fälligen Abgaben, Werbemaßnahmen, Instandhaltungsarbeiten und Nachbeschaffungen. Verwiesen würde auf Judikate des Verwaltungsgerichtshofes und des UFS (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027; 24.6.2009, 2008/15/0060; 20.5.2010, 2007/15/0098; 13.10.1982, 82/13/0125; UFS 9.3.2005, RV/0081-W/04). Bis 2008 habe der Ehegatte der Beschwerdeführerin eine aufrechte Gewerbeberechtigung für Gast- und Schankgewerbe in der Betriebsart Fremdenheim besessen und den Betrieb geführt. Nach dessen Pensionierung habe die Beschwerdeführerin den Betrieb übernommen und in gleicher Form weitergeführt.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 11.6.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies zusammengefasst damit, dass die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Nebenleistungen teils zwar angeboten, aber nur auf Wunsch der Gäste durchgeführt würden, teils Ausfluss der Gastfreundschaft seien, insgesamt aber nicht ein Ausmaß erreichten, das zu einer Gewerblichkeit der Vermietung von Ferienwohnungen führen würde. Die Beschwerdeführerin beantragte am 28.6.2018 die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht vom 28.8.2018 die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin ergänzte ihr Vorbringen über Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 26.5.2020 am 8.6.2020 dahin, dass das Angebot des Frühstücks den Gästen durch einen Aushang an der Rezeption zur Kenntnis gebracht wurde, und legte Nachweise über dessen Verrechnung an die Gäste vor. Die von ihrem Ehegatten angebotenen Schitage und Wanderung hätten ausschließlich Werbecharakter gehabt, es sei kein Entgelt dafür verrechnet worden. Auch diese Angebote seien den Gästen durch Aushang an der Rezeption zur Kenntnis gebracht worden. Die geltend gemachten Personalaufwendungen beträfen Reinigungspersonal, das für die Wäsche und Reinigungsarbeiten zuständig gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Beschwerdeführerin vermietete in den Streitjahren fünf Ferienwohnungen. Diese weisen Größen von 110, 34, 66, 40 und 65 m² auf und wurden zur Unterbringung von 6-7, 2-3, 4-6, 2-3 bzw 6 (insgesamt maximal 25) Personen angeboten. Die Beschwerdeführerin verfügte in den Streitjahren nicht über eine Gewerbeberechtigung zur Beherbergung von Gästen.

An Nebenleistungen zur Vermietung der Ferienwohnungen bot die Beschwerdeführerin ihren Gästen einen wöchentlichen, über besonderen Wunsch aber auch häufigeren Wäsche- und Handtuchwechsel an. Auf besonderen Wunsch von Gästen wurde auch Frühstück verabreicht, die Nachfrage danach sank über die Jahre. Im Jahr 2011 wurden laut den vorgelegten Ausgangsrechnungen 64 Frühstücke verrechnet, im Jahr 2012 204 Frühstücke, im Jahr 2013 82 Frühstücke und im Jahr 2014 174 Frühstücke. Ab der Saison 2014/2015 wurde das von Gästen bei der Bäckerei im Ort bestellte und bezahlte Frühstücksbrot abgeholt und auf die Ferienwohnungen verteilt. Diese Feststellung ergibt sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin bei ihrer Einvernahme im Rahmen der Außenprüfung am 6.2.2018 und dem seitens des Finanzamtes unwidersprochenen Beschwerdevorbringen.

Den Gästen standen eine Sauna, ein Sanarium, eine Infrarotkabine sowie ein Fitness- und Spielraum zur Verfügung. Diese Räumlichkeiten wurden täglich gereinigt. Das ergibt sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin sowie aus dem bei den Verwaltungsakten befindlichen Screenshot der Homepage der Beschwerdeführerin zum 31.10.2016 (***).

Nach dem weiteren, glaubwürdigen Beschwerdevorbringen erbrachten die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte unentgeltlich Leistungen der Gästebetreuung wie die Verabreichung eines Begrüßungstrunks, Einladungen zu Getränken anlässlich von Geburtstagen, Abhaltung von Gästeabenden, Durchführung von Gästeehrungen,

Reinigungsarbeiten und Verwaltungstätigkeiten (Buchungsverwaltung, Werbung, Abrechnung, Besorgung von Schipässen). Vorgebracht wurde auch, dass den Gästen Schitage und Wanderungen mit dem Ehegatten der Beschwerdeführerin (der Schilehrer und Wanderführer ist) angeboten und mit ihnen durchgeführt worden seien. Dieses Angebot wurde allerdings nicht auf der Homepage beworben, das Angebot war somit nicht nach außen hin erkennbar und wurde unentgeltlich erbracht.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 23 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. 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. ..."

§ 28 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen..."

Strittig ist im Beschwerdefall allein die Zuordnung der Einkünfte aus der Vermietung von fünf Ferienwohnungen (Appartements) zu Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. aus Vermietung und Verpachtung.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erblickt eine gewerbliche Vermietung von Immobilien vor allem in den typischen Fällen gewerblicher Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen. Die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in der Form eines Frühstücks und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzlichen Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen auch sie keinen Gewerbebetrieb. Umgekehrt führt aber eine Ferienwohnungsvermietung, bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, erst dann zu

Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060 mwN).

Die Vermietung von vier Ferienwohnungen (Appartements) ohne Verabreichung von Frühstück und ohne tägliche Zimmerreinigung sieht der Verwaltungsgerichtshof als Vermögensverwaltung an (VwGH 14.1.1986, 85/14/0092).

Der Unabhängige Finanzsenat bzw das Bundesfinanzgericht sehen die Vermietung von bis zu fünf Ferienwohnungen (Appartements) als Vermögensverwaltung an, wenn die auf eine gewerbliche Betätigung hindeutenden angebotenen Nebenleistungen bei einer Gesamtbetrachtung des Leistungsumfanges im Hintergrund bleiben (BFG 8.1.2020, RV/5100440/2010; BFG 15.10.2015, RV/3100413/2012; UFS 24.4.2008, RV/0591-I/06).

Daher ist der Verweis in der Beschwerde auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.6.2009, 2008/15/0060 sowie vom 20.5.2010, 2007/15/0098 nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen: entscheidungsgegenständlich war jeweils die Vermietung von acht Ferienwohnungen verbunden mit entsprechendem Bewirtschaftungsaufwand. Auch der Verweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.1999, 97/15/0027 ist nicht geeignet, den Standpunkt der Beschwerdeführerin zu stützen: Gegenständlich wurde über die mittelfristige Vermietung von 18 teilmöblierten Appartements dahin abgesprochen, dass diese Tätigkeit zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Zur Vermietung von Ferienwohnungen findet sich in diesem Erkenntnis wiederum die Aussage, dass nur die Vermietung einer verhältnismäßig größeren Zahl von Wohnungen eine gewerbliche Tätigkeit bedingt.

Auch der Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13.10.1982, 82/13/0125 geht ins Leere, da in diesem über die ständige Vermietung mehrerer Schlafstellen an eine Vielzahl von oft wechselnden Personen nach Art eines Beherbergungsbetriebes abgesprochen wurde.

Schließlich wurde im von der Beschwerdeführerin angezogenen Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 17.3.2005, RV/0081-W/04 nicht über die Vermietung von Ferienwohnungen abgesprochen, sondern über die kurzfristige Vermietung von vollständig eingerichteten Wohnungen an die Zielgruppe der Geschäftsreisenden, die *"einen besseren Standard als in gehobenen Hotels suchen, sowie an Firmen, die ihren Angestellten für Dienstreisen in Wien eine angenehme Umgebung für effizientes Arbeiten zur Verfügung stellen wollen"*.

Die Anzahl der zur Verfügung stehenden Betten fällt bei der Beurteilung der Einkunftsart (gegenüber der Anzahl der Ferienwohnungen) nicht ins Gewicht. Sie ist nur

relevant, insofern in nennenswertem Maß Leistungen erbracht werden, die mit der Zahl der belegten Betten in Zusammenhang stehen, wie dies etwa auf verabreichte Mahlzeiten und tägliche Zimmerreinigung mit Bettenmachen zutrifft (VwGH 14.1.1986, 85/14/0101).

Gegenständlich wurden Nebenleistungen, deren Umfang sich nach der Anzahl der belegten Betten richtet, nur in untergeordnetem Ausmaß erbracht. So gab die Beschwerdeführerin an, dass die Nachfrage nach dem – nur auf Anfrage bereitgestellten und nur durch Aushang an der Rezeption, nicht aber nach außen hin erkennbar (etwa durch Nennung auf der Homepage) beworbenen - Frühstück über die Jahre zurückgegangen sei. Weitere Mahlzeiten wurden nicht verabreicht. Laut den vorgelegten Ausgangsrechnungen wurden im Jahr 2011 64 Frühstücke verabreicht, im Jahr 2012 204 Frühstücke, im Jahr 2013 82 Frühstücke und zuletzt im Jahr 2014 174 Frühstücke. Laut vorliegender Nächtigungsstatistik der ***Y*** Marketing GmbH hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 1.899 Nächtigungen, im Jahr 2012 1.971 Nächtigungen, im Jahr 2013 2.159 Nächtigungen und im Jahr 2014 2.126 Nächtigungen verzeichnet. Es wurde also nur bei einem sehr geringen Anteil aller Nächtigungen auch ein Frühstück verabreicht. Auch finden sich Ausgabenpositionen für „*Wareneinsatz Frühstück*“ nur in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2011 in Höhe von EUR 1.142,30 und 2012 in Höhe von EUR 587,65 und auch davon ist ein wesentlicher Teil als Eigenverbrauch (2011: 50%) ausgeschieden worden.

Stellt man eine überschlagsweise Vergleichsrechnung an, so zeigt sich, dass in den Jahren 2011 bis 2014 (in jenen Jahren, in denen überhaupt Frühstück verabreicht wurde) bei durchschnittlich 2.000 Nächtigungen im Jahr unter der Annahme einer Normalbelegung von 20 Betten bei 100 Belegtagen durchschnittlich 130 Frühstücke verabreicht wurden, somit rechnerisch zwischen einer und zwei von 20 Personen pro Belegtag ein Frühstück bzw. insgesamt nur 6 % der Nächtigungsgäste verabreicht wurde.

Dem gegenüber betrachten Lehre und Rechtsprechung das Zurverfügungstellen von bis zu 10 Betten und Verabreichung von Frühstück an die Gäste (für Tirol: im Sinn des Privatzimmervermietungsgesetzes, LGBl 29/1959) als vermögensverwaltende Tätigkeit und ordnen die daraus erzielten Einkünfte jenen aus Vermietung und Verpachtung zu. Wiederum ausgehend von 100 Vollbelegtagen könnten in einem solchen Rahmen 1.000 Frühstücke verabreicht werden, ohne dass dadurch eine gewerbliche Tätigkeit begründet würde.

Für die allgemein zugänglichen Räumlichkeiten (Sauna, Wärmekabine, Fitness- bzw Aufenthaltsraum) trifft zu, dass der Aufwand für deren Reinigung und Wartung im wesentlichen unabhängig von der Anzahl der Gäste ist.

Ein Großteil der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten angebotenen bzw. erbrachten Nebenleistungen (Organisation und Freihaltung der Parkplätze vor Ort, Waschen und Bügeln der Gebrauchswäsche, Buchhaltungsarbeiten, Berechnung und Abfuhr der monatlich fälligen Abgaben, Werbemaßnahmen, Instandhaltungsarbeiten und

Nachbeschaffungen, laufende Reinigung des Gebäudes, täglich besetzte Rezeption von 16 bis 20 Uhr, laufende Verwaltungsarbeiten, Verwaltung der Anzahlungen) stellen sich als Tätigkeiten dar, die typischerweise mit kurzfristiger Vermietung von Räumlichkeiten an Feriengäste einhergehen. Aus dem Beschwerdevorbringen lässt sich nicht ableiten, dass diese Tätigkeiten einen Umfang erreicht hätten, die eine gewerblichen Betätigung zu begründen vermögen. Auch der in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ausgewiesene Personalaufwand (2011: EUR 1.200,10; 2012: 1.383,84; 2013: 796,74; 2014: 2.335,72; 2015: 2.808,56; 2016: 2.952,06) für Reinigungspersonal erreicht bezogen auf die Werbungskosten insgesamt nur ein untergeordnetes Ausmaß.

Es erscheint grundsätzlich glaubwürdig, dass die Beschwerdeführerin freiwillige Nebenleistungen (Verabreichung eines Begrüßungstrunks bei Ankunft, Einladung zu Getränken bei Geburtstagen, Abhaltung von Gästeabenden und -Ehrungen, Veranstaltung von Schitagen und Wanderungen mit dem Ehegatten der Beschwerdeführerin, Besorgung von Gästekarten und Schipässen auf Wunsch, Zurücknahme der Keycard und Abrechnung bei Abreise) erbracht hat, jedoch wurden diese weder nach außen hin beworben (etwa auf der Homepage) noch wurde nachgewiesen, dass diesbezüglich ein verbindliches Angebot von der Beschwerdeführerin an ihre Gäste ergangen wäre. Insgesamt stellen sich diese Nebenleistungen überwiegend als Akte der Gastfreundschaft und Serviceleistungen dar, zumal die Beschwerdeführerin auch den damit verbundenen Aufwand nicht dargestellt hat.

Der laut Beschwerdevorbringen auf Wunsch angebotene tägliche Wechsel von Handtüchern und Bettwäsche deutet zwar auf eine Nebenleistung hin, wie sie typischerweise von einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb (zB Hotel) erbracht wird, jedoch wurde diese Nebenleistung seitens der Beschwerdeführerin weder beworben (etwa auf der Homepage) noch hinsichtlich der Häufigkeit ihrer Inanspruchnahme näher beschrieben.

Das auf der Homepage der Beschwerdeführerin beworbene Brötchenservice bestand nach Angaben der Beschwerdeführerin im Abholen des von den Gästen bestellten und bezahlten Brotes von der Bäckerei. Diese Nebenleistung erreicht daher kein für eine gewerbliche Betätigung typisches Ausmaß.

Insgesamt finden sich im Rahmen der Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin durchaus einzelne Elemente, die ihrer Art nach für eine gewerbliche Tätigkeit sprechen. In der Gesamtbetrachtung erreichen diese jedoch nicht einen solchen Umfang, dass die erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren wären (vgl BFG 15.10.2015, RV/3100413/2012). Dies gilt umso mehr, als der Anspruch von Feriengästen hinsichtlich der Ausstattung von Tourismuseinrichtungen und der Leistungsstandard im Tourismus ständig ansteigen. Daher stellen die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung der Ferienwohnungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da diese Entscheidung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zuordnung der Einkünfte aus der Vermietung von Ferienwohnungen (Appartements) zu jenen aus Vermietung und Verpachtung bzw Gewerbebetrieb folgt und darüber hinaus keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war, ist die Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 21. Juli 2020