

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch Steuerberater S, über die Beschwerde vom 25. Februar 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 27. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** 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 (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 23.12.2020 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 elektronisch beim Finanzamt ein und erklärte darin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR -12.622,24. Das Finanzamt erließ am 27.1.2021 den **Einkommensteuerbescheid für 2019** und setzte darin anstelle des Verlustes aus Gewerbebetrieb einen Überschuss der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von EUR -5.407,32 an. Dies begründete es wie folgt: *„Die Vermietung von vier Appartements ist nicht als Gewerbebetrieb einzustufen, wenn die Nebenleistungen nicht über eine Vermögensverwaltung hinausgehen. Die angeführten Nebenleistungen (Vollausstattung: Bettwäsche, Geschirr, Endreinigung, sowie Brötchenservice, allgemeine Aufenthaltsräume, Sauna,...) die eine Vielzahl von Vermietern anbieten, reichen nicht aus, um einen Gewerbebetrieb zu begründen. Nach der allgemeinen Rechtsprechung stellt die Vermietung (auch die kurzfristige Vermietung mit ständigem Gästewechsel) bis zu 5 Ferienwohnungen grundsätzlich Einkünfte aus V+V dar (vgl. ESt-RL 5433 ff).*

Die durch jede Form von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen. Für die Annahme eines Gewerbebetriebes sind zur Überlassung des Bestandsobjektes zusätzliche Leistungen wie zB tägliche Zimmerreinigung oder Verpflegung/Frühstück erforderlich. Da die og. Voraussetzungen bei Ihnen nicht zutreffen, kann nicht von einer über die Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit ausgegangen werden.“.

In seiner am 25.2.2021 eingereichten **Beschwerde** beantragte der Beschwerdeführer den Ansatz von EUR -12.622,24 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und brachte wie folgt vor: „Der Umfang der Tätigkeit meines Mandanten übersteigt die bloße Vermögensverwaltung, so dass keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die 4 Appartements werden ausschließlich zu touristischen Zwecken vermietet und befinden sich in einem eigens dafür errichteten Appartementhaus. In diesem befinden sich neben den 4 Appartements ein Rezeptionsbereich, ein allgemeiner Aufenthaltsraum und ein Wellnessbereich mit 2 Saunen, 1 Dampfbad, 1 Infrarot-Kabine und Ruhehaum, welche von den Gästen benützt werden können und laufender Reinigung und Wartung durch meinen Klienten bzw. dessen Personal bedürfen. Der Wohnsitz meines Mandanten befindet sich nicht in diesem Appartementhaus, dieses wird zur Gänze und ausschließlich für die Beherbergung der Gäste genutzt. Die Nutzung des Wellnesbereichs ist im Preis für das Appartement enthalten. Der Preis pro Ferienwohnung beträgt zwischen € 130,-- und € 175,-- pro Nacht, liegt bei einer Größe zwischen 62 m2 und 76m2 daher jenseits einer normalen Wohnungsmiete. Von den Gästen ist keine Kautions für die Benützung der vollständig eingerichteten Appartements bzw. der Nebenräume/Wellnessbereich zu hinterlegen.

Zusätzlich werden den Gästen noch folgende Nebenleistungen zur Verfügung gestellt:

- *vollständige Ausstattung sämtlicher Appartements mit Möbeln, Küchengeräten,*
- *Geschirr, Bettwäsche, Handtüchern, etc.*
- *Endreinigung*
- *Vermittlung eines Brötchenservice*
- *Allgemeiner Aufenthaltsraum*
- *Gratis W-LAN-Nutzung*
- *mehrere TV-Geräte in jedem Appartement*
- *Betriebskosten inkl. Strom sind inkludiert. ...*

Den vom Finanzamt ... zitierten VwGH-Entscheidungen liegen jeweils Sachverhalte zu Grunde, welche nicht mit der Tätigkeit meines Mandanten vergleichbar sind ...

Die Buchung der Appartements meines Mandanten erfolgt für die Dauer von 3 bis maximal 14 Nächten. Aus den Nächtigungsstatistiken des Tourismusverbandes, welche dem Finanzamt

übermittelt wurden, geht hervor, dass in den Appartements meines Mandanten im Zeitraum von Jänner 2019 bis Oktober 2020 insgesamt 161 Mieterwechsel erfolgten. Dies, obwohl sich in diesem Betrachtungszeitraum der Anlaufzeitraum (Beginn der Vermietung war ab 12/2018) sowie insgesamt 2 längere Betriebsschließungen auf Grund der Covid-19-Pandemie befinden und andernfalls noch mehr Mieterwechsel stattgefunden hätten. Auf ein durchschnittliches Jahr betrachtet erfolgen somit mindestens 88 Mieterwechsel. ...

Die Beurteilung des Ausmaßes der Verwaltungsarbeit allein auf die Anzahl der Wohnungen zu reduzieren ist nicht sachgerecht. Im Gesamtbild der Verhältnisse ist auch zu berücksichtigen, wie häufig die Wohnungen vergeben werden und somit wie viele Mieterwechsel erfolgen. In den Appartements meines Mandanten erfolgen pro Jahr mindestens 88 Mieterwechsel, somit mehr als dem Sachverhalt des VwGH-Urteils 24.06.2009, 2008/15/0060 zu Grunde liegen und lt. VwGH zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Die von meinem Mandanten erbrachten Nebenleistungen übersteigen jene des zitierten Urteils... Allein dieser Umstand führt zu einer Tätigkeit, welche über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht

Es kommt auch nicht allein auf die gleichzeitige Erbringung von mit der Zurverfügungstellung von Wohnraum üblicherweise im Zusammenhang stehender Dienstleistungen (Verpflegung) an, sondern im Rahmen einer Gesamtbetrachtung auch auf die sonstigen Merkmale der zu prüfenden Tätigkeit. insbesondere auf die Art und Weise, wie sich der Betrieb nach außen darstellt (VwGH 27.02.2019, 2018/04/0144). Die Außendarstellung der Appartements meines Mandanten erfolgt in professioneller Weise über eine eigene Website sowie über diverse Buchungsplattformen (Booking.com, etc.), Beschilderung der Zufahrt sowie werbewirksame Beschriftung der Fassade mit dem Hausnamen. Allein im Jahr 2019 wurden von meinem Klienten € 6.200,- für Werbung bzw. Buchungsprovisionen ausgegeben. Sowohl die Website als auch die Daten auf der Buchungsplattform müssen zudem laufend geprüft und abgestimmt werden, um Doppelbuchungen einzelner Wohnungen über die unterschiedlichen Buchungskanäle zu vermeiden. Dies verursacht zusätzlichen Verwaltungsaufwand. ...“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 7.4.2021 ab und begründete dies nach Wiedergabe diverser Judikate des Verwaltungsgerichtshofes zusammengefasst damit, dass der Anspruch von Gästen in Bezug auf die Ausstattung von Tourismuseinrichtungen in den letzten Jahren gestiegen sei. Mit einer gehobenen Ausstattung reagiere der Vermieter darauf und könne höhere Erlöse lukrieren. Das Zurverfügungstellen von Gemeinschaftsräumen oder Wellnesseinrichtungen samt deren Reinigung seien keine über die Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeiten. Das Brötchenservice sei nicht näher dargestellt worden und werde auf der Homepage nicht beworben, weise jedoch keinen Umfang auf, der eine gewerbliche Tätigkeit zu begründen vermöge.

In seinem **Vorlageantrag** vom 7.5.2021 replizierte der Beschwerdeführer auf das Vorbringen in der Beschwerdevorentscheidung und brachte weiter vor, dass das Brötchenservice auf der Website beworben werde.

Im **Vorlagebericht** vom 9.7.2021 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und brachte ergänzend vor, dass das Brötchenservice des Beschwerdeführers nach dessen Angaben in der Vermittlung des Lieferservices der ortsansässigen Bäckerei bestanden habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer vermietete im Jahr 2019 vier Ferienwohnungen, welche allesamt im Apartmenthaus „A“ in B gelegen sind. Diese Ferienwohnungen weisen Größen von 76 m², 38 m², 62 m² und 62 m² auf und werden zur Unterbringung von insgesamt bis zu 26 Personen angeboten. Sämtliche Apartments sind möbliert und mit Küchengeräten, Geschirr, Bettwäsche, Handtüchern und Fernsehern ausgestattet. Im Apartmenthaus befinden sich neben den Ferienwohnungen ein Rezeptionsbereich, ein Aufenthaltsraum und ein Wellnessbereich. Im Wellnessbereich stehen zwei Saunen, ein Dampfbad und eine Infrarotkabine zur Verfügung. Diese werden regelmäßig gewartet und täglich gereinigt.

An Nebenleistungen bietet der Beschwerdeführer die Vermittlung eines Brötchenservice, kostenloses kabelloses Internet (WiFi), kostenloses Parken und die Möglichkeit eines „Früh-Check-In“ an und bewirbt diese Leistungen auf seiner Homepage. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig und aus dem Inhalt der Homepage des Beschwerdeführers (wwwwww) ersichtlich.

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 vier Ferienwohnungen (Apartments) zu Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. solchen aus Vermietung und Verpachtung und dadurch bedingt die zulässige Höhe der Absetzung für Abnutzung des Gebäudes.

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).

An entscheidungswesentlichem Sachverhalt lag diesem Erkenntnis unter anderem zugrunde, dass eine „*verhältnismäßig größere Zahl von Ferienwohnungen (acht), kurzfristig (mindestens neunmal im Jahr) vermietet wurde*“, dass die Betreuung und Beaufsichtigung der Ferienwohnungen (in zwei getrennten Gebäuden) einem Hausverwalter oblag und dass die Endreinigung der Ferienwohnungen durch eine angestellte Reinigungsfrau erfolgte. Dem gegenüber vermietete der Beschwerdeführer vier Ferienwohnungen. Aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer Fremdleistungen lediglich in geringfügiger Höhe (vgl. die Ausgabenposition „*Personal*“ mit EUR 282,26 gegenüber Gesamtausgaben von EUR 103.540,69) in Anspruch genommen hat.

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).

Das Bundesfinanzgericht sieht die Vermietung von bis zu fünf Ferienwohnungen (Apartments) als Vermögensverwaltung an, wenn die auf eine gewerbliche Betätigung hindeutenden angebotenen Nebenleistungen bei einer Gesamtbetrachtung des Leistungsumfanges im

Hintergrund bleiben (BFG 21.7.2020, RV/3100607/2018 mwN; BFG 8.1.2020, RV/5100440/2010).

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 keine Nebenleistungen erbracht, deren Umfang unmittelbar von der Anzahl der belegten Betten abhängt (zu einem vergleichbaren Sachverhalt BFG 21.7.2020, RV/3100607/2018). Für die allgemein zugänglichen Räumlichkeiten (Aufenthaltsraum und Wellnessbereich) trifft zu, dass der Aufwand für deren Reinigung und Wartung im Wesentlichen unabhängig von der Anzahl der Gäste ist. Dasselbe gilt für die Vermittlung des von der örtlichen Bäckerei angebotenen Brötchenservice.

Der Verweis in der Beschwerde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.2.2019, Ra 2018/04/0144 geht ins Leere, da Gegenstand dieser Entscheidung die gewerberechtliche Qualifikation der Vermietung einer Wohnung über eine Buchungsplattform ohne Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung war. Der Verwaltungsgerichtshof trifft in diesem Erkenntnis keine Aussagen zur Art der aus dieser Betätigung erwirtschafteten Einkünfte im abgabenrechtlichen Sinn.

Die Anzahl der Mieterwechsel (laut Beschwerde: im Fall des Beschwerdeführers ergäben sich durchschnittlich 88 Mieterwechsel pro Jahr) kann für sich betrachtet nicht als ausschlaggebendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften und solchen aus Vermögensverwaltung herangezogen werden. Weder gebietet dies die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes noch erachtet das Bundesfinanzgericht die isolierte Betrachtung dieses Umstandes als Meßgröße für den Verwaltungsaufwand als sachgerecht.

Auch der Einwand im Vorlageantrag, der Beschwerdeführer vermarkte seine Apartments in professioneller Weise durch Präsenz auf diversen Buchungsplattformen und durch eine werbewirksame Beschriftung von Fassade und Hauszufahrt und tätige „*Ausgaben für Werbung und Buchungsprovisionen*“ zeigt nicht auf, dass der Verwaltungsaufwand des Beschwerdeführers jenes Maß übersteigen würde, das im Rahmen der Vermögensverwaltung typischerweise anfällt. Die Präsenz auf Buchungsplattformen verbunden mit der Entrichtung von Provisionen dafür, die Erstellung und Wartung eines Internetauftrittes und die Beschriftung von Fassade und Hauszufahrt sind Maßnahmen, die im Rahmen einer kurzfristigen Vermietung von Räumlichkeiten an Feriengäste geradezu unabdingbar sind.

Insgesamt stellt die Betätigung des Beschwerdeführers den typischen Fall einer vermögensverwaltenden Tätigkeit dar. Die daraus erwirtschafteten Einkünfte sind solche aus Vermietung und Verpachtung. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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 (Apartments) 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 3. November 2021