

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Marsoner + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Andreas-Hofer-Straße 43, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 17. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte (jetzt Finanzamt Österreich) vom 13. Dezember 2018 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2017 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die in den Beschwerdejahren erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

2012: Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 38.520,22 Euro, davon entfallen auf ***A*** 11.397,63 Euro, auf ***B*** 27.122,59 Euro;

2013: Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 43.101,00 Euro, davon entfallen auf ***A*** 10.546,22 Euro, auf ***B*** 32.554,78 Euro;

2014: Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3.351,97 Euro, davon entfallen auf ***A*** -9.373,28 Euro, auf ***B*** 12.725,25 Euro;

2015: Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 31.011,10 Euro, davon entfallen auf ***A*** 5.010,81 Euro, auf ***B*** 26.000,29 Euro;

2016: Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 47.494,36 Euro, davon entfallen auf ***A*** 12.657,79 Euro, auf ***B*** 34.836,57 Euro;

2017: Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -2.998,72 Euro, davon entfallen auf ***A*** -7.163,38 Euro, auf ***B*** 4.164,66 Euro;

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin ist eine Miteigentümergeinschaft eines Ehepaars mit britischer Staatsbürgerschaft. Die Ehepartner sind zu gleichen Teilen beteiligt.

Im Jahr 2008 wurde von den Ehegatten in ***C*** ein Haus erworben und nach Durchführung von Umbaumaßnahmen ab der Wintersaison 2009/2010 als Luxus-Chalet betrieben.

2. Im Fragebogen „Verf 16“ wurde von der Beschwerdeführerin angegeben, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden. Auch in der Niederschrift über die Erhebung/Nachschaу anlässlich einer Neuaufnahme wurde vom Erhebungsorgan des Finanzamtes als Unternehmenstätigkeit „Vermietung“ eingetragen.

3. Nach Erstellung einer von der Abgabenbehörde angeforderten Prognoserechnung wurden die Einkünfte ab dem Jahr 2009 in den Feststellungsverfahren als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst und erklärungsgemäß den Beteiligten zugewiesen.

4. Mit Vorhalt vom 19.9.2018 wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt aufgefordert darzulegen, weshalb seit dem Jahr 2011 die Einkünfte nicht im Beteiligungsverhältnis erklärt wurden. In der Beantwortung wurde vom steuerlichen Vertreter bekannt gegeben, dass die Ehefrau eine Tätigkeitsvergütung erhalte, weil sie - gemeinsam mit zwei Mitarbeitern - den Großteil der mit dem Chalet in der Wintersaison verbundenen Arbeit leiste. Der Ehemann sei unter der Woche in London beruflich tätig und reise an vielen Wochenenden an, um die Ehegattin zu unterstützen. Aufgrund des höheren Gewinnanteiles müsse die Ehefrau auch Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) leisten. Ergänzend wurde eine Bestätigung der SVA und die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2017 vorgelegt.

In einem weiteren Vorhalt vom 10.10.2018 wurde vom Finanzamt auch die Frage aufgeworfen, weshalb bei einer Gesamtzahl von 10 Betten Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen sollten. Zudem wurde um Aufklärung ersucht, für welche Tätigkeiten die Ehefrau die jährliche Vergütung in Höhe von 24.000,- Euro erhalten habe sowie welche Tätigkeiten von den Angestellten erbracht wurden.

Von der Beschwerdeführerin wurden mit der Vorhaltsbeantwortung umfangreiche Unterlagen (Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2012 – 2016, Aufstellung der Nächtigungen für den Zeitraum Mai 2016 bis Dezember 2017 des Tourismusverbands, Niederschrift über eine GPLA betreffend die Jahre 2013 bis 2017) vorgelegt.

Es würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, weil umfangreiche Nebenleistungen (Überlassung eingerichteter Räume, tägliche Reinigung, Bereitstellung von Wäsche und von anderen Utensilien, Erbringung von Dienstleistungen) erbracht würden.

Bezüglich der Tätigkeitsvergütung wurde darauf hingewiesen, dass die Ehefrau neben der Organisation der Vermietung auch die Betreuung der Gäste (Verpflegung etc.) übernehme. Untertags unterrichtete sie in der Skischule.

5. Vom Finanzamt wurden nach Wiederaufnahme der Verfahren am 13.12.2018 neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2017 erlassen. In diesen wurde der Ansicht der Beschwerdeführerin nur insoweit Rechnung getragen, als eine Tätigkeitsvergütung für die Ehefrau und Reisekosten anerkannt wurden. Allerdings wurde die Tätigkeitsvergütung mit 6.000,- Euro pro Jahr bemessen, die Reisekosten auf (im Schätzungsweg ermittelte) 1.500,- Euro pro Jahr reduziert.

Bezüglich der Einkunftsart wurde auf die Rz 5438 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 verwiesen. Aus dieser würde sich ergeben, dass bei einer Vermietung bis zu 10 Betten unabhängig von der Erbringung von Nebenleistungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Die AfA werde auf einen Satz von 1,5 % reduziert.

6. In der fristgerecht am 17.1.2019 erhobenen Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich bei dem betriebenen Objekt um ein Boutique-Hotel handle, das bewusst eine geringe Bettenanzahl aufweise, um eine persönliche Führung zu ermöglichen. Es würden folgende Nebenleistungen angeboten bzw. erbracht:

Verabreichung eines ergiebigen Frühstücks (keine bloße Entnahme vom Buffet), Verabreichung eines Nachmittagstees mit täglich frisch gebackenem Kuchen, Verabreichung eines Abendessens mit 5 – 8 Gängen, tägliche Zimmerreinigung inklusive frische Handtücher, Babysitting, An- und Ausziehen der Skischuhe, Bereitstellung einer Telefonanlage, Weinverkostungen, Fitnessraum mit Trainingsgeräten, Begleitung zum Skiverleih und Unterstützung bei der Auswahl der Ausrüstung, Reservierung der Skihütte für das Mittagessen, Reservierung und Organisation des Rückfluges, Transport der Ski zum Lift, Einschreibung in die Skischule mit Aussuchen der geeigneten Skilehrer.

Das Geschäftsmodell beruhe darauf, dass die Gäste (zumeist zwei Familien mit Kindern bzw. mit Großeltern) das gesamte Haus – je nach Saison – gegen einen Preis von 14.000,- bis

25.000,- britischen Pfund pro Woche buchen und neben luxuriös eingerichteten Zimmern und kulinarischer Verpflegung auf höchstem Niveau auch eine Rundumbetreuung erhalten würden.

Dafür würde auch ein gemeinsamer Aufenthaltsraum mit Bibliothek, TV, Musikanlage, Spielesammlung und Musikinstrumenten zur Verfügung stehen, in dem der Nachmittagste mit Kuchen serviert werde. Im Keller könne ein Fitnessraum mit Geräten genutzt werden.

Die Gewerblichkeit unterstreiche auch die Beschäftigung von zwei Teilzeitmitarbeitern, der Wareneinkauf für die Küche und das mit dem Betrieb verbundene Belegwesen würden einen großen Teil des Arbeitstages beanspruchen.

Die Höhe der Tätigkeitsvergütung (18.000,- bzw. 24.000,- Euro) ergebe sich aus dem Arbeitsaufwand der Ehefrau, da diese während der Wintersaison durchgehend in ***C*** anwesend sei und den Großteil der anfallenden Tätigkeiten erledige. Der Ehemann, der unter der Woche in London arbeite, unterstütze sie an vielen Wochenenden. Die damit verbundenen Reisekosten seien betrieblich veranlasst, der Ehemann sei ebenfalls Betreiber des Chalets und komme nicht (nur) einer ehelichen Beistandspflicht nach.

7. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens betreffend die Tätigkeitsvergütung und die Reisekosten wurden vom Finanzamt am 2.4.2019 teilweise stattgebende Beschwerdeentscheidungen erlassen.

Die Tätigkeitsvergütungen der Ehefrau wurden in der erklärten Höhe anerkannt, die Reisekosten nach Ausscheiden eines – im Schätzungsweg ermittelten - privaten Anteiles von 25 % ebenfalls.

Das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit wurde verneint, weil die mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbundene Verwaltungsarbeit aufgrund der geringen Bettenanzahl nicht in erheblichem Umfang überschritten worden sei (Hinweis auf VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0024).

8. Der Vorlageantrag vom 15.4.2019 wendete sich nur mehr gegen die Einstufung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung. Im Wesentlichen wurde das bisherige Vorbringen wiederholt und noch einmal auf die umfangreichen Nebenleistungen hingewiesen.

Im Gegensatz zum passiven Dulden der Nutzung von Wohnräumen zu Wohnzwecken wie bei der Vermietung, erbrächte die Beschwerdeführerin eine Vielzahl an aktiven Dienstleistungen im Umfang eines 5-Sterne-Hotels:

- Reinigen von Zimmern, Bad und WC
- Wechseln der Bettwäsche
- Frühstück mit Bedienung

- Nachmittags Kaffee, Tee und Kuchen
- Bar
- Abendessen mit 5 bis 8 Gängen

Bei einem Hotelbetrieb sei auch dann von gewerblichen Einkünften auszugehen, wenn nur wenige Gäste sehr intensiv aktiv umsorgt werden.

Das Vorliegen einer Beherbergung nach § 10 Abs. 3 Z 3 lit. a UStG stehe außer Streit. Was in der Umsatzsteuer als „hotelmäßige Beherbergung“ qualifiziert werde (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 10 Tz 139 ff), sei in der Einkommensteuer unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen.

9. Die Beschwerde wurde mit Vorlagebericht vom 13.5.2019 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. In der Stellungnahme wurde vom Finanzamt auf die Rz 5435 der EStR 2000 hingewiesen, die gewerbliche Einkünfte (erst) bei mehr als 10 Fremdenbetten annehme. Dies sei in Verbindung mit § 11 GewO 1994 (Anm.: gemeint wohl § 111 GewO 1994) zu sehen, wonach bei Beherbergung bis zu 10 Betten keine Gewerbeberechtigung notwendig sei. Wie sich aus der Entscheidung des VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0024, ergebe, sei die Bettenanzahl für die Beurteilung der Gewerblichkeit durchaus von Bedeutung.

Im Beschwerdefall würden die Verpflegung der Gäste und die Zimmerreinigung aufgrund der geringen Bettenanzahl keinen Gewerbebetrieb begründen, beim Abendmenü sei der Verwaltungsaufwand überschaubar, da dieses vom Nachbarhotel lediglich transferiert werde.

Andere Serviceleistungen (An- und Ausziehen der Skischuhe, Verbringen der Ski zum Lift, persönliche Begleitung zum Skiverleih und zur Skischule, Reservierungen für das Mittagessen, Organisation der Heimreise), die ohne rechtlicher Verpflichtung und ohne offiziellem Anbot auf der Website erbracht würden, seien ein Akt der Gastfreundschaft. Die Zurverfügungstellung von Gemeinschaftsräumen sowie deren Reinigung würden keine über die Vermögensverwaltung hinausgehenden Nebenleistungen darstellen.

Ob die Nebenleistungen von Fremdpersonal durchgeführt werden, sei nach der höchstgerichtlichen Judikatur nicht entscheidend. Es sei nur ausschlaggebend, ob die Verwaltungsarbeit deutlich jenes Maß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung von Liegenschaftsvermögen verbunden sei.

Dies sei, obwohl ein Luxusurlaub in einem Chalet spezielle Nebenleistungen in einem gewissen Umfang mit sich bringe, aufgrund der geringen Bettenanzahl im Beschwerdefall nicht erfüllt.

10. Vom Bundesfinanzgericht wurden mittels Vorhalt vom 18.2.2022 die Beschwerdeführerin ersucht, den Sachverhalt insbesondere in Zusammenhang mit den den Gästen gegenüber erbrachten Verpflegungsleistungen zu ergänzen.

11. In der Beantwortung vom 3.3.2022 wurden die erbrachten zusätzlichen Leistungen noch einmal ausführlich geschildert. Bezüglich der Verpflegungsleistungen wurde ergänzt, dass das Frühstück nach Wunsch der Gäste (z.B. Bacon mit Avocado-toast, geräucherter Lachs mit Rührei, pochiertes Ei), das mehrgängige Abendessen von einem Koch eines benachbarten Hotels im Chalet frisch zubereitet worden sei. Sowohl das Ehepaar ***D*** als auch die Chalet Hosts hätten eine Ausbildung im Bereich Catering und Gästeservice absolviert.

12. Vom Finanzamt wurde zur Vorbehaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin keine weitere Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Das Ehepaar ***D*** hat im Jahr 2008 ein Haus in ***C*** erworben und nach Durchführung von Umbaumaßnahmen jeweils in den Wintersaisons (zumeist Dezember bis April) als Boutique-Hotel (Luxus-Chalet) betrieben.

2. Das Hotel verfügte über vier Doppelzimmer und ein Zimmer mit einem Stockbett im Keller, gesamt also über 10 Schlafgelegenheiten. Zudem stand im Erdgeschoss ein gemeinsames Wohnzimmer mit Couch und weiteren Sitzgelegenheiten, Esstisch, Kamin, Bibliothek, Spielesammlung, Musikanlage, Fernseher und Musikinstrumenten zur Verfügung. Im Keller konnte ein Fitnessraum mit Trainingsgeräten und eine Kellerbar genutzt werden.

3. Das Haus konnte nur als Ganzes gegen ein Entgelt von 14.000 bis 25.000 britischen Pfund pro Woche angemietet werden. Zumeist wurde das Chalet von zwei befreundeten oder verwandten Familien mit Kindern gebucht.

Im o.a. Preis waren die Übernachtungen mit Frühstück sowie an fünf von sieben Tagen ein Abendessen mit 5-8 Gängen inkludiert.

4. Das Frühstück wurde auf Wunsch der Gäste (z.B. Speck mit Avocado-Toast, geräucherter Lachs mit Rührei, Pain au Chocolat) von den Mitarbeitern zubereitet und serviert. Es handelte sich also um keine Entnahme von einem Buffet.

Am Nachmittag wurden Kaffee und Tee mit selbst gebackenem Kuchen serviert, wobei Spezialwünsche der Gäste (z.B. bei Geburtstagen) berücksichtigt wurden.

Für das Abendmenü wurde von einem benachbarten Hotel ein Koch (Sous-Chef) zur Verfügung gestellt, der Gerichte wie Hummer oder Chateau-Briand frisch zubereitete. Diese wurden vom Ehepaar ***D*** und den Chalet-Hosts, alle mit Ausbildung im Bereich Catering, den Gästen serviert.

An den zwei Tagen, an denen die Gäste das Abendessen auswärts in einer Almhütte oder in einem Restaurant eingenommen haben, wurden von der Beschwerdeführerin die Reservierungen durchgeführt und der Transport organisiert.

In der Bar standen den Gästen diverse Getränke zur Verfügung, die frei entnommen werden konnten, aber im Regelfall serviert wurden. Dabei erfolgte die persönliche Betreuung der Gäste durch die Beschwerdeführerin auch dadurch, dass das Ehepaar ***D*** für Unterhaltungen zur Verfügung stand.

5. Von der Beschwerdeführerin wurden weitere Dienstleistungen für die Gäste erbracht (z.B. Transfer nach ***C*** und retour zum Flughafen, persönliche Begleitung und Beratung bei Skiverleih und Skischule, Empfehlungen in Hinblick auf Pistenwahl, Hinweise auf Veranstaltungen oder Events, Begleitung der Nichtskifahrer auf Winterwanderwegen zu Treffen auf Skihütten mit den Skifahrern, Kinderanimation bzw. Kinderbetreuung untertags und am Abend).

6. Die Ehefrau betreute die Gäste zumeist von 6.00 – 23.00 Uhr, in manchen Wochen war sie von 10.00 – 12.00 Uhr sowie 13.30 – 15.30 Uhr in der Skischule als Skilehrerin beschäftigt. In diesem Zeitraum waren die Gäste zumeist selbst beim Skifahren.

Neben der Gästebetreuung wurden von ihr der Wareneinkauf und diverse Verwaltungstätigkeiten in Zusammenhang mit dem Gästewechsel erledigt.

Der Ehemann war in der Regel an drei von vier Wochenenden in ***C*** unterstützend tätig, teilweise in seinem Urlaub auch unter der Woche. Von England aus erfüllte er für das Hotel diverse Managementaufgaben.

Neben dem Ehepaar ***D*** waren 2 Chalet-Hosts ca. 38 Stunden pro Woche beschäftigt. Diese waren für die Essenszubereitung, Zimmerreinigung, Schneeräumung und Gästeservice zuständig.

7. Die an die Ehefrau ausbezahlte Tätigkeitsvergütung hat 18.000,- Euro im Jahr 2012 und 24.000,- Euro in den Jahren 2013 bis 2017 betragen.

8. Die Reisekosten für die Anreise aus Großbritannien nach ***C*** machten (nach Abzug eines privaten Anteiles von 25 % für die Reisekosten im Ausland) 3.671,92 Euro im Jahr 2012, 4.106,18 Euro im Jahr 2013, 5.626,01 Euro im Jahr 2014, 4.096,46 Euro im Jahr 2015, 2.105,86 Euro im Jahr 2016 und 3.484,39 Euro im Jahr 2017 aus.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und ist zwischen den Streitparteien grundsätzlich unstrittig.

Die Feststellungen zu den von der Beschwerdeführerin den Gästen gegenüber erbrachten Leistungen, insbesondere in Zusammenhang mit der Verpflegung, ergeben sich aus dem glaubwürdigen (und mit den Informationen auf der Homepage übereinstimmenden) Vorbringen der Beschwerdeführerin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

1. Gemäß § 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.“

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

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

2. Der Verwaltungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung (u.a. VwGH vom 14.1.1986, 85/14/0092; VwGH vom 20. 11.1989, 88/14/0230; VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0024) davon aus, dass die Vermietung von Gebäuden grundsätzlich der Vermögensverwaltung dient und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist. Den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist eine Tätigkeit erst dann zuzuordnen, wenn mit der Vermietung nicht verbundene Umstände (Nebenleistungen) hinzutreten.

Eine gewerbliche Vermietung von Immobilien erfolgt vor allem in den typischen Fällen gewerblicher Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen. Die weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzlichen Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Anzahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen sie keinen Gewerbebetrieb (vgl. VwGH vom 24.6.2009, 2008/15/0060, mwN).

Beispielsweise erblickte der VwGH in der Vermietung von fünf Fremdenzimmern mit neun Betten trotz Verabreichung von Frühstück, Angebot von kalten Getränken und Speisen, Bereitstellen von TV-Geräten, Reinigung der Zimmer und Verteilung der Post aufgrund der geringen Bettenanzahl keinen Gewerbebetrieb (VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0024).

Erwägungen

1. In den Beschwerdeentscheidungen vom 2.4.2019 wurden vom Finanzamt einerseits die Tätigkeitsvergütungen an die Ehefrau in der erklärten Höhe (18.000,- Euro im Jahr 2012 und 24.000,- Euro in den Jahren 2013 bis 2017) anerkannt und andererseits die Reisekosten unter Berücksichtigung eines (im Schätzungsweg ermittelten) Abschlages von 25 % für den Auslandsanteil. Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde diese Reduktion der Reisekosten im Vorlageantrag nicht mehr bekämpft, weshalb diese Beschwerdepunkte zwischen den Streitparteien nicht mehr strittig sind.

2. Im Beschwerdepunkt der Einstufung der erzielten Einkünfte wird vom Finanzamt die Ansicht vertreten, dass es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt, während die Beschwerdeführerin von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeht.

3. Einleitend wird darauf hingewiesen, dass die von der Beschwerdeführerin zur Betriebseröffnung im Fragebogen „Verf 16“ am 9.7.2008 und in der Erklärung über den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (Formular „U 12“) vom 28.3.2011 selbst gemachten Angaben, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, schon deshalb ohne rechtliche Bedeutung sind, weil die Frage nach der Einkunftsart für jeden Besteuerungszeitraum selbständig zu entscheiden ist (vgl. VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0024). Zudem wurden von der Beschwerdeführerin in den Feststellungserklärungen der Streitjahre die Einkünfte durchgehend als solche aus Gewerbebetrieb angegeben.

4. Von der Abgabenbehörde wurde in der Stellungnahme des Vorlageberichtes darauf Bezug genommen, dass nach den - für das Bundesfinanzgericht nicht verbindlichen - Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) die saisonale Zimmervermietung bei mehr als 10 Fremdenbetten nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei, weil sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordere, die ihr betrieblichen Charakter verleihe (vgl. EStR 2000, Rz 5435 ff).

Hingegen würden die EStR 2000 in Anlehnung an die GewO 1994, die bei einer Beherbergung bis zu 10 Betten keine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe vorsehe, bei dieser Anzahl von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgehen.

Wie das Finanzamt in der Stellungnahme des Vorlageberichtes einräumt, ist den Entscheidungen des VwGH keine starre Grenze zu entnehmen, sondern es ist auf das Ausmaß der Nebenleistungen abzustellen.

5. Im vorliegenden Beschwerdefall war also zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin erbrachten zusätzlichen Tätigkeiten ein Ausmaß erreichten, dass nicht mehr von Zimmervermietung ausgegangen werden kann.

Die Beschwerdeführerin erbrachte - wie unter Punkt II.1. dargelegt – eine Vielzahl an Leistungen, die u.a. damit in Zusammenhang standen, dass die Gäste eine persönliche und intensive Betreuung genießen sollten.

Dies ist schon daran zu erkennen, dass sich die Ehefrau – mit Ausnahme der Zeit in der Skischule - von 6.00 Uhr bis 23.00 Uhr um die Gäste kümmerte, Frühstück, Nachmittagstee mit Kuchen oder Abendessen zubereitete sowie Speisen oder Getränke servierte und wieder abservierte. Dabei wurde sie von zwei Chalet-Hosts und einem Koch, teilweise auch von ihrem Ehemann, unterstützt.

Im Bereich der Verköstigung bestand auch ein beträchtlicher materieller Aufwand. Der Wareneinsatz für die Verpflegung der Gäste mit Speisen und Getränken hat – laut Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen – in den Beschwerde Jahren zwischen 15 und 25 % der Einnahmen betragen. Daraus ist ablesbar, dass die in diesem Bereich erbrachten Nebenleistungen ein durchaus beträchtliches Ausmaß erreichten.

Dies korrespondiert mit der Tatsache, dass der Pauschalpreis für die Anmietung des Luxus-Chalets Frühstück, Nachmittagstee und Abendessen (an fünf von sieben Tagen) beinhaltete. Die Gäste konnten diese Verpflegungsleistungen also nicht optional in Anspruch nehmen, sondern diese waren im Preis inbegriffen und wurden dementsprechend auch genutzt.

Von der Ehefrau war – in Zusammenarbeit mit zwei Beschäftigten – zweifellos ein großer Arbeitsaufwand nötig, um diese Speisen zuzubereiten, anzurichten und zu servieren. Die (frische) Zubereitung des Abendmenüs erfolgte durch einen von einem Hotel in ***C*** gestellten Koch.

Dass die Verköstigung der Gäste aufgrund des gehobenen Niveaus, der sich auch im Wochenpreis widerspiegelte, neben den Nächtigungen einen Hauptbestandteil des gebuchten Arrangements ausmachte, steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel. Dies wird auch dadurch unterstrichen, dass die Mitarbeiter Schulungen im Bereich Zubereiten, Anrichten und Servieren der Speisen absolvieren mussten, um den Ansprüchen der Gäste gerecht werden zu können.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich beim Abendessen nur um eine „Transferierung“ des Essens vom Nachbarhotel handelte, kann – insbesondere in Hinblick darauf, dass dieses auch dem gehobenen Standard entsprechend angerichtet werden musste – demgegenüber nicht geteilt werden und findet in der Aktenlage keine Deckung. In der Vorhaltsbeantwortung vom 3.3.2022 wurde dies außerdem von der Beschwerdeführerin dahingehend konkretisiert, dass ein von einem Hotel zur Verfügung gestellter Koch die Speisen im Luxus-Chalet frisch zubereitete, diese also nicht bloß „transferiert“ wurden.

Zudem würde bei dieser Betrachtungsweise des Finanzamtes auch außer Acht gelassen werden, dass von der Beschwerdeführerin Frühstück und Nachmittagsjause im Chalet zubereitet wurden.

Dazu kommen die weiteren in Punkt II.1. angeführten Nebenleistungen und verfestigen das Gesamtbild, dass sich der im Beschwerdefall erforderliche Aufwand von einem mit reiner Nutzungsüberlassung verbundenen Aufwand sehr deutlich unterscheidet.

Im Beschwerdefall kann also – in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH – nicht davon gesprochen werden, dass zusätzliche Tätigkeiten aufgrund der geringen Bettenanzahl „nur in bescheidenem Ausmaß anfallen“ (vgl. VwGH vom 24.6.2009, 2008/15/0060). Vielmehr handelte es sich um eine Rund-um-die-Uhr-Versorgung von Gästen, deren Intensität trotz der geringen Gästezahl beträchtlich war.

Dass die Gästebetreuung erhebliche Zeit beanspruchte, wurde offenbar – entgegen der sonstigen Argumentation – auch von Seiten des Finanzamtes anerkannt, da dem Ehemann in den Beschwerdevorentscheidungen Aufwendungen für die Anreise aus Großbritannien deshalb zuerkannt wurden, weil dieser seine Ehefrau am Wochenende bei der Gästebetreuung unterstützte.

Würde man der in den EStR 2000 dargelegten Rechtsansicht folgen, würden ab 11 Betten ohne Nebenleistungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, bei 10 Betten mit Erbringung von Nebenleistungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dem kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen. Auch in der VwGH-Rechtsprechung findet dies keine Deckung, sondern ist immer auf die Besonderheiten des Einzelfalls abzustellen.

Die von der Abgabenbehörde angeführte Entscheidung des VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0024, steht dem ebenfalls nicht entgegen. Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich vor allem darin, dass die Verköstigung der Gäste mit Halbpension inklusive Nachmittagsjause zum einen – weil diese Verpflegungsleistungen fixer Teil des Gesamtpaktes waren – nicht nur wahlweise genutzt werden konnten, zum anderen auch jederzeit heiße und kalte Getränke konsumiert werden konnten und am Abend ein Barbetrieb mit Service zur Verfügung stand.

6. Zusammenfassend kommt das Bundesfinanzgericht zum Schluss, dass die von der Beschwerdeführerin an die Gäste des Boutique-Hotels erbrachten Nebenleistungen weit über das hinausgegangen sind, was im Normalfall mit der Zimmervermietung verbunden ist, und die erzielten Einkünfte unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen sind.

Dementsprechend war die AfA - statt mit einem AfA-Satz von 1,5 % - in den Jahren 2012 bis 2015 mit einem AfA-Satz von 3 % und in den Jahren 2016 bis 2017 mit einem AfA-Satz von 2,5 % zu berechnen. Zudem waren der investitionsbedingte Freibetrag und der

Grundfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 anzusetzen. Die Berechnungen sind den als Beilage angeschlossenen (sechs) Blättern zu entnehmen. In diesen sind auch die von der Abgabenbehörde in der erklärten Höhe anerkannten Tätigkeitsvergütungen und die (reduzierten) Reisekosten abgebildet.

3.2. 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.

Die Entscheidung orientiert sich an der Rechtsprechung des VwGH, nach der über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeiten zu gewerblichen Einkünften führen. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung lag dem Beschwerdefall nicht zugrunde, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO erfolgt die Zustellung an Herrn ***A*** als nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person, wodurch die Zustellung an alle Mitglieder der Personengemeinschaft als vollzogen gilt.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 4. April 2022