

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Attergau-Treuhand Spitzer Unternehmens- und Steuerberatung GmbH, Attergaustraße 8, 4880 St.Georgen/Attergau, über die Beschwerde vom 23. Juni 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 23. Mai 2024 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 23.5.2024 wird ersatzlos aufgehoben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 23.5.2024 für die Jahre 2014 bis 2020 werden wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	5.676,84 €	Einkommensteuer	0,00 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	4.840,13 €		
	zu versteuerndes Einkommen	10.456,97 €		
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2015	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	5.773,32 €	Einkommensteuer	1.729,19 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	11.120,08 €	Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,19 €
	zu versteuerndes Einkommen	16.833,40 €		
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.729,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2016	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	5.842,56 €	Einkommensteuer	1.599,12 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	12.929,20 €	Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,12 €
	zu versteuerndes Einkommen	18.711,76 €		
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.599,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2017	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	5.889,24 €	Einkommensteuer	63,73 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	7.055,53 €	Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,27 €

	zu versteuerndes Einkommen	12.854,90 €		
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				64,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2018	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	6.018,84 €	Einkommensteuer	1.922,35 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	13.691,44 €	Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,35 €
	zu versteuerndes Einkommen	19.635,28 €		
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.922,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2019	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	6.175,32 €	Einkommensteuer	4.240,31 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.157,71 €	Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,31 €
	zu versteuerndes Einkommen	26.258,03 €		
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				4.240,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2020	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	6.472,88 €	Einkommensteuer	0,00 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	6.587,73 €		
	zu versteuerndes Einkommen	12.985,61 €		
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) wurde im Zeitraum 18.4.2023 bis 15. Mai 2024 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend die Einkommensteuer 2013 bis 2022 durchgeführt.

Im Rahmen dieser Außenprüfung wurden durch die Prüferin folgende Feststellungen getroffen (vgl. den Bericht gemäß § 150 BAO vom 24. Mai 2024):

Tz. 1 nicht erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb:
Sachverhaltsdarstellung:

Geprüft wurden ***1*** (**2**) und die Bf. (**BF1StNr1**). Herr und Frau ***3*** würden 4 Ferienapartments und ein Doppelzimmer in Ihrem Haus in ***4***, ***5*** vermieten. Beworben würden die Zimmer lt. Internetrecherche auf der eigenen Homepage (**6**), auf ***7*** sowie auf ***8***.

Bei einer Kontrolle durch die Finanzpolizei am ***9***2022 hätte die Bf. angegeben, dass sie und ihr Mann seit 40 Jahren gemeinsam eine Vermietung von Ferienwohnungen, früher Zimmervermietung betreiben. Es würden 4 Ferienwohnungen mit 3 Betten und ein Zimmer mit 2 Betten vermietet, dh. insgesamt 14 Betten. Preise würden sich nach Saison gestalten, vermietet werde an Urlauber und Arbeiter. Laut ihrer Aussage würde es keine zusätzlichen Dienstleistungen geben, dh. weder Verpflegung noch Extrakosten für Bettwäsche oder Reinigung. Dies wäre im Preis bereits inbegriffen. Die Mieteinnahmen würden von ihr ausschließlich bar kassiert. Rechnungen würden nur auf Verlangen des Gastes händisch erstellt, aber keine Kopie aufbewahrt werden. Jeder Gast werde bei dem Gemeindeamt mit dem Meldezettel angemeldet. Für diese Meldezettel hätte die Bf. Kopien aufbewahrt.

Bei Prüfungsbeginn am 18.4.2023 in der Steuerberatungskanzlei ***10*** wäre eine Einkunftsermittlung vorgelegt worden, welche von einer Liebhabereibeurteilung ausgeht. Belege betreffend Ausgaben hätten nur teilweise vorgelegt werden können, der Großteil der Ausgaben würde auf Schätzungen basieren. Im Hinblick auf die Erlöse wären nur 2 Notizblätter vorgelegt worden, welche die Einnahmen pro Jahr darstellen würden. Die Einnahmen hätten nicht näher untermauert werden können, es würde sich hierbei lediglich um Erlöse/Jahr handeln. In welchem Zeitraum die Zimmer von wem gemietet wurden hätte nie belegt werden können.

Am 24.4.2023 hätte die Betriebsbesichtigung im Haus der Familie ***3*** in ***11*** stattgefunden. Es wären die 4 Ferienwohnungen und das Doppelzimmer besichtigt worden. Das Erdgeschoss als auch die 2-3 Räume im 1. Obergeschoss würden privat verwendet werden. Das 2. OG würde komplett betrieblich genutzt werden. Da laut Homepage jede Ferienwohnung einen Namen hätte (***12***, ***13***, ***14***, ***15***), wäre im Rahmen der Besichtigung nachgefragt worden, welche Ferienwohnung welchen Namen trägt. Diese Frage wäre von der Bf. nicht beantwortet worden.

Es hätte zu keiner Ferienwohnung der dazugehörige Name genannt werden können.

Nach mehrmaligem Nachfragen seitens der BP betreffend Aufzeichnungen zur Zimmervermietung wäre von der Bf. erklärt worden, dass es diese nicht geben würde und sie sämtliche Daten bezüglich der Daten und Dauer der Vermietungen im Kopf hätte. Auch ein Kalender werde lt. der Bf. nicht geführt. Die vom Steuerberater übermittelten Erlöse wären von ihr anhand der Meldezettel für die Tourismusabgabe erstellt worden.

Trotz Einwand seitens der BP, dass dies äußerst unrealistisch sei, sämtliche Daten betreffend der Zimmervermietungen, welche auch oft mehrere Wochen im Voraus gebucht werden im Kopf zu haben und sich zu merken welches der Zimmer/Appartements von wie vielen Personen in welchem Zeitraum belegt ist, wäre strikt auf dieser Aussage beharrt und kein Kalender oder ähnliches vorgelegt worden.

Auch die Auswertungen von der Plattform ***8*** wären abverlangt worden. Laut Aussage der Bf. am 24.4.2023 wären jedoch über ***8*** keine Einkünfte erzielt worden. Die Plattform würde lediglich der Werbung dienen. Nach Einwand der BP, dass es zu diesem Zeitpunkt bereits über 60 Bewertungen auf dieser Plattform gegeben habe (teilweise auch mit Reaktionen auf die Bewertungen seitens der Vermieter), wäre dennoch auf der vorherigen Aussage bestanden worden.

Ebenso wäre mitgeteilt worden, dass die Bf. sich im System von ***8*** nicht auskennen würde und sie daher auch keine Auswertungen vorlegen könne.

Auf die Nachfrage, ob Rechnungen ausgestellt werden, wäre von der Bf. die Aussage gekommen, dass sie diese für die Gäste erstellen würde, aber für sich keine Kopie aufbewahren würde. Grundsätzlich würden jedoch keine Rechnungen ausgestellt werden und somit könnten auch keine vorgelegt werden.

Aufgrund der widersprüchlichen Aussage der Pflichtigen betreffend der Plattform ***8*** wäre seitens der BP die internationale Amtshilfe in Anspruch genommen worden. Diese würde die Aussage der Bf. vollends widerlegen, da lt. übermittelter Unterlagen der ***EU-MS*** Finanzbehörde über die Einnahmen der Bf. über die Plattform ***8*** während des Prüfungszeitraumes 2013 - 2022 Erlöse in Gesamthöhe von 140.700,60 € alleine durch die Vermietung der Zimmer über nur diese Plattform erwirtschaftet worden wären. Von den von ***8*** übermittelten Unterlagen wäre der Bruttotransaktionswert (bezahlter Preis inkl. aller kommissionierbaren und nicht kommissionierbaren extra Gebühren und Steuern) als Einnahmen herangezogen worden und gleichzeitig wären die verrechneten Kommissionen als Ausgaben in Abzug gebracht worden, siehe Beilage 1.

Aus dem Vertrag mit ***8*** werde bestätigt, dass die Gäste in der Unterkunft nur bar bezahlen können, wie es auch in der Anzeige auf ***8*** dargestellt werde. Auch in Bewertungen würde erwähnt werden, dass Gäste teilweise von den Vermietern zum nächsten Bankomaten gefahren wurden um Geld abheben zu können.

Am 20.2.2024 wären die Ergebnisse samt Einkünften der Zimmervermietung über ***8*** dem Steuerberater präsentiert worden. Bei den Erlösen lt. Aufzeichnung der Bf. wären die höheren Erlöse herangezogen worden, da diese bei den beiden vorgelegten Blättern der Erlöse pro Jahr differiert hätten. Ebenso wären sämtliche Bankauszüge des im Vertrag mit ***8*** angegebenen Kontos angefordert worden. Der Privatanteil wäre insoweit verändert worden, als dass auch die Räumlichkeiten (51,57 m²) von Frau ***16*** (Großmutter) als Fläche des Privatanteils berücksichtigt worden wären.

Am 23.04.2024 wäre der Akteneinsicht von Herrn und Frau ***3*** stattgegeben worden. Es wären sämtliche Unterlagen betreffend der internationalen Amtshilfe ausgehändigt worden. Ebenso ein Vorhalt mit letzter Frist zum 30.04.2024 betreffend Vorlage der Kontoauszüge. Die

Unterschrift des Vorhalts wäre verweigert worden, der Vorhalt wäre jedoch in Kopie mitgegeben worden.

Vom Steuerberater wären am 26.4.2024 sämtliche Kontoauszüge übermittelt worden. Aus den Kontoauszügen würde hervorgehen, dass im Jahr 2017 insgesamt 8.401 € an Einnahmen von diversen Firmen und Privatpersonen betreffend Nächtigungen am Konto der Bf. eingegangen wären. Diese Erlöse wären nicht mit jenen aus ***8*** gedeckt und würden somit ebenso hinzugerechnet werden.

Im Rahmen der Besprechung vom 8.5.2024 wäre vom Steuerberater eine Einkünfteermittlung samt der Einkünfte aus ***8***, der Einkünfte lt. Notizzetteln pro Jahr der Bf. und jener Einkünfte auf das Bankkonto im Jahr 2017 vorgelegt worden. Ebenso wären pro Jahr in der Berechnung einige geschätzte Ausgaben geltend gemacht worden, wie zB Bettwäsche, KM-Gelder, Instandhaltung und Instandsetzung einer Hackgutanlage, Wasseruntersuchung, Einlage Traktorstunden, Kranstunden und Wasser aus dem Hausbrunnen, sowie Bankspesen/Kontoführung. Belegt wären von sämtlichen angesetzten Ausgaben nur die Anschaffung einer Hackgutanlage als auch die Bankspesen/Kontoführung worden. Somit würde auch ein Großteil der nun noch nachgereichten Aufwendungen auf Schätzungen beruhen.

Rechtliche Würdigung:

Aufgrund der oben angeführten Sachverhaltsdarstellung und der folgenden Erläuterungen würden die Einkünfte aus der Zimmervermietung von der BP als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingeordnet werden.

Es würden 4 Appartements und ein Doppelzimmer vermietet werden. Lt. bisheriger Darstellung auf ***8*** könnten insgesamt 14 Gäste beherbergt werden:

FEWO ***12*** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett (Schlafsofa)

FEWO ***13*** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett (lt. Foto Homepage)

FEWO ***14*** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett (lt. Foto Homepage)

FEWO ***15*** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett (lt. Foto Homepage)

Doppelzimmer (Komfortzimmer) mit 1 Doppelbett und 1 Schlafsofa

das würde insgesamt eigentlich sogar 15 Betten heißen.

Lt. Internetrecherche mit der Waybackmachine Stand vom 27.11.2021 würde bei 3 Ferienwohnungen eine Personenanzahl von 3 Personen und 1 Ferienwohnung mit 4 Personen angegeben werden. Ebenso das Doppelzimmer für 2-3 Personen laut Fotos mit einem Doppelbett und einem Einzelbett (Schlafsofa). Somit eine Gesamtzahl von 16 Betten.

In der Anzeige auf ***7*** würden 4 Ferienwohnungen mit einer Personenanzahl von 2-5 angegeben werden. Dort würden sogar 2 vermietete Zimmer - ein Doppel- und ein Einzelzimmer - aufscheinen.

Dass die Bettenanzahl über 10 beträgt, sollte somit klar widerlegt sein.

Auf sämtlichen Plattformen würde man die Info erhalten, dass nur bar bezahlt werden kann.

Aktuell würden auf der Homepage (lt. Waybackmachine bereits seit mindestens 15.08.2022) nur mehr die 4 Ferienappartements mit maximal 10 Betten beworben werden. Ein Doppelzimmer wäre dort nicht mehr zu finden.

Während früher auf die gewerberechtliche Genehmigung abgestellt worden, wäre mittlerweile die gewerberechtliche Einstufung für die steuerliche nicht mehr relevant.

Bei der Abgrenzung gewerbliche Vermietung zu Vermietung und Verpachtung wäre im Einzelfall zu beurteilen, ob die Tätigkeit vom Umfang über eine normale Verwaltungstätigkeit wie sie bei Vermögensverwaltung üblich ist, hinausgeht (vgl. VwGH Ra 2021/13/0127).

Die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters würde insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in der Form eines Frühstücks und in der täglichen Wartung der Zimmer bestehen (VwGH 2008/15/0060).

Gerade die Vermietung über eine Onlineplattform würde somit das Indiz für die gewerbliche Tätigkeit darstellen (Kohler/Wakounig/Berger/Aumayr/Reinold, Steuerleitfaden zur Vermietung, 10. Aufl., Kapitel 2.4.4)

Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, wäre nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordern würde, die ihr betrieblichen Charakter verleihen würde (EStR Rz 5435)

Im Jahr 2019 (letztes Jahr vor Corona) wären über ***8*** insgesamt 85 Buchungen abgerechnet worden. Die Aufenthaltsdauern wären 1 Aufenthalt zu 12 Nächten, 1 Aufenthalt zu 10 Nächten, alle anderen zwischen 1 und 7 Nächten gewesen. Die Buchungen hätten 1-4, ein einziges Mal 5 Personen betroffen. Bei der Gemeinde wären in diesem Jahr (für Ortstaxe) 27 Buchungen angezeigt worden, dort wäre die längste Buchung über 7 Tage gewesen und es wären 1 - 3 Personen gemeldet worden. Gesamt wären sohin alleine nach den aufgezeichneten Buchungen über 100 Buchungen in diesem Jahr gewesen, keine davon hätte länger als 2 Wochen, und nur zwei länger als eine Woche gedauert.

Eine Zusammenarbeit mit Onlineplattformen würde für sich schon zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand führen. So müsse regelmäßig überprüft werden, ob (insbesondere kurzfristige) Buchungen über die Plattform erfolgt sind, belegte Zimmer müssten auf der Plattform gesperrt werden um Doppelbuchungen zu verhindern, weiters müsse die

Abrechnung darauf Rücksicht nehmen ob die Buchung über die Plattform oder anderweitig (wie laut vorgelegten Bareinnahmen oder Bankeingängen) erfolgt wäre.

Darüber hinaus hätte es bei der Pflichtigen die Möglichkeit der Verpflegung (Frühstück) sowie einen Frischbrotdienst gegeben. Auch aus diesem Grund wäre (bei mehr als 10 Betten) die Tätigkeit daher als solche zu beurteilen, deren Aufwand über die Verwaltungstätigkeit einer reinen Vermögensverwaltung hinausgehen würde. Dass es die Möglichkeit der Verpflegung geben würde, würde aus diversen Bewertungen hervorgehen. Ebenso wäre in einer Skizze über einen Grundriss des Gebäudes ein Frühstücksraum in der Größe von ca 14 m² angegeben. In der Waybackmaschine der Homepage ***6*** vom 9.4.2018 wäre der Preis des Doppelzimmers inkl. Frühstück angegeben worden. Ebenso würde die Info, dass Frühstück zugebucht werden könne, erscheinen und es auf Wunsch täglich gratis Frischbrotdienst geben würde. In der Waybackmaschine mit Stand 7.8.2020 wäre auf der Homepage beim Doppelzimmer sogar ein Foto vom gedeckten Frühstückstisch zu sehen.

Lt. Waybackmaschine mit Stand vom 27.11.2021 würde dann kein Frühstück mehr erscheinen und auch die Info, dass Frühstück zugebucht werden könne und es auf Wunsch täglich gratis Frischbrotdienst geben würde wäre nicht mehr ersichtlich.

Bei der Besprechung am 8.5.2024 wären vom Steuerberater Argumente vorgelegt worden, welche gegen einen Gewerbebetrieb sprechen würden, dort würde unter anderem erwähnt werden, dass keine tägliche Reinigung der Zimmer und auch kein Bettenmachen erledigt werde. Ebenso wäre der Müll lt. Herrn und Frau ***3*** selbst zu trennen und in der Garage zu entsorgen. Auch würde angegeben werden, dass keine Abgabe von Frühstück erfolgen würde. Diese "Argumente" würden Aussagen der Partei darstellen, welche im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu berücksichtigen wären. Da aber in mehreren Punkten (keine Abgabe von Frühstück, keine Umsätze über die Plattform ***8***, ausschließliche Erzielung von Bareinnahmen) die Angaben der Pflichtigen der Wirklichkeit widersprechen würden, wäre die Glaubwürdigkeit aller Aussagen in Zweifel zu ziehen.

Aus der Zusammenschau der Sachverhaltselemente (kurzfristige Vermietungen, Nebenleistungen möglich, mehr als 10 Betten, Anbieten über Onlineplattform) würde sich eine über die reine Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit ergeben, so dass diese steuerrechtlich als gewerbliche Vermietung zu qualifizieren wäre.

Die AfA des Gebäudes wäre dementsprechend mit 2,5 % angesetzt worden. (Beilage 2 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.5.2024)

Den Argumenten des Steuerberaters betreffend der Zurechnung der Einkünfte zu 100% an die Bf. lt. Besprechung vom 8.5.2024 könne Folge geleistet werden.

Die steuerlichen Auswirkungen wären der Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.5.2024 zu entnehmen, wobei im Rahmen der Betriebsprüfung für die Gewinnermittlung eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zugrunde gelegt wurde.

Tz. 2 Zuschätzung

Liegen formelle Mängel vor um die sachliche Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, wären die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen.

Gem. § 184 (1) BAO wären die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gem. § 184 (3) BAO wäre ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

In diesem Zusammenhang werde auf die Feststellungen in Tz 1 verwiesen, aus denen hervorgehen würde, dass die Grundaufzeichnungen nicht vorgelegt werden hätten können.

Die Aufzeichnungen die vorgelegt werden hätten können (zB Erlöse nur pro Jahr, ohne nähere Aufstellung, Großteil der Ausgaben geschätzt), würden aber nicht den Anforderungen und Formvorschriften entsprechen.

Ziel der Schätzung wäre es, jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt wird.

Es solle dadurch ein Näherungsergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen wäre, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hätte.

Es wären daher, wie in § 184 BAO ausgeführt, alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Die Wahl der Schätzungsmethode würde der Abgabenbehörde grundsätzlich freistehen (vgl. VwGH 18.7.2001, 98/13/0061).

Im gegenständlichen Prüfungsfall wäre die Schätzung mit Hilfe einer Zuschätzung auf die erklärten Erlöse durchgeführt worden.

Die angewandte Methode würde zu den Elementen der Schätzung gehören, es könne angenommen werden, dass bei fehlenden Grundaufzeichnungen zur Losungsermittlung und dem Großteil der Aufwendungen, Nichterklärung sämtlicher Einkünfte durch ***8***, nicht

erklärte Bankerlöse und Falschbehauptung betreffend der Ausgabe von Frühstück weitere Vorgänge nicht ordnungsgemäß aufgezeichnet worden wären.

Es würde im Wesen der Zuschätzung liegen, dass pauschal dem Umstand Rechnung getragen werde, dass nicht sämtliche Einnahmen erklärt worden wären.

Die mit der Schätzung verbundenen Unsicherheiten hätte jeder Steuerpflichtige, der Anlass zur Schätzung gibt, auf sich zu nehmen.

Die Höhe würde davon abhängen, in welchem Ausmaß sich die eben angeführten allgemeinen Annahmen in einem konkreten Fall aufdrängen würden.

Gegenständlich würde sich der Sicherheitszuschlag an den am 18.4.2023 vorgelegten Erlösen orientieren da es sich dabei gerade um den Bereich handeln würde, bei dem die groben Mängel (fehlende Grundaufzeichnungen zur Losungsermittlung, Aufwendungen großteils durch Schätzungen und Falschbehauptung betreffend der Ausgabe von Frühstück) festgestellt hätten werden können. Aufgrund der Internetauftritte (eigene Homepage, ***7***) sowie der Erlöse am Bankkonto 2017 müsse davon ausgegangen werden, dass diesbezüglich auch noch nicht erklärte Einkünfte in bar erzielt worden wären. Aufgrund der Nichtvorlage und des Nichtvorhandenseins der Grundaufzeichnungen könnten die tatsächlichen Zahlen jedoch nicht mehr erörtert werden.

Die Höhe des Sicherheitszuschlags werde für die Wirtschaftsjahre 2013 - 2022 mit jeweils 50% der am 18.4.2023 erklärten Erlöse angesetzt und aufgerundet.

Gem. § 115 (1) BAO würde für Abgabenbehörden eine amtswegige Ermittlungspflichtung bestehen. Dieser wäre die Betriebsprüfung hinreichend nachgekommen, da intensiv an der Aufklärung der nichterklärten Erlöse gearbeitet worden wäre.

Dem gegenüber würde die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gem. § 119 BAO stehen.

Auf Verlangen der Abgabenbehörde hätte der Abgabepflichtige die dargelegten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Die Glaubhaftmachung würde in Betracht kommen, wenn dem Abgabepflichtigen ein Nachweis nicht zumutbar wäre und würde die schlüssige Behauptung aller maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraussetzen.

Nach § 167 (2) BAO hätte die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung würde die Betriebsprüfung aufgrund der sich aus den konkreten Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks zum Schluss kommen, dass die Anwendung des angeführten Sicherheitszuschlags aufgrund der nicht erklärten Erlöse der Plattform ***8*** und der

zahlreichen weiteren Mängel (wie fehlende Grundaufzeichnungen, widersprüchliche Aussagen zu Frühstück, Bareinnahmen und Erlösen aus ***8*** etc.) gerechtfertigt erscheinen würde.

Die betragliche Höhe wäre der Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung am 15.5.2024 zu entnehmen.

Tz. 3 Registrierkassenpflicht

Es werde festgehalten, dass die seit 1.1.2016 geltende Registrierkassenpflicht und Belegerteilungspflicht nicht eingehalten worden wäre. Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse würde bestehen, wenn die Jahresumsätze 15.000,- € und die Barumsätze 7.500,- überschreiten. Dies wäre durchgehend seit Bestehen der Registrierkassenpflicht im Jahr 2016 der Fall. Seit 1.1.2016 würde ebenso die Verpflichtung bestehen bei Barzahlungen einen Beleg zu erstellen und dem Käufer auszuhändigen.

Am 23. Mai 2024 erließ das Finanzamt Österreich den Prüfungsfeststellungen folgende Einkommensteuerbescheide unter anderem für die Jahre 2013 bis 2022. Für die Jahre 2013 bis 2015 sowie 2020 hat es sich dabei um Erstbescheide gehandelt. Für die Jahre 2016 bis 2019 sind gemäß § 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu folgenden Zeitpunkten Bescheide erlassen worden (antraglose Arbeitnehmerveranlagung):

Jahr	Datum Bescheid
2016	11.6.2019
2017	14.5.2020
2018	4.10.2019
2019	10.8.2020

Hinsichtlich der Jahre 2016 bis 2019 sind am 23.5.2024 auch Bescheide ergangen mit denen die Verfahren betreffend Einkommensteuer gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen wurden. In diesen Bescheiden wurde hinsichtlich der Gründe für die Wiederaufnahme auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 15.5.2024 verwiesen und finden sich im Betriebsprüfungsbericht zum Punkt Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO folgende Ausführungen:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wären Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich gemacht hätten.

Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

In der Folge wird betreffend die Einkommensteuern 2016 bis 2019 sowohl auf die Tz. 1 als auch die Tz. 2 des BP-Berichts verwiesen.

Die Wiederaufnahme wäre unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen im Sinne des § 303 BAO wären ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH vom 23.4.1998, 05/15/0108 und die dort angeführte Judikatur, vom 19.11.1998, 96/15/0148 und vom 26.7.2000, 95/14/0094).

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre gemäß § 303 Abs. 1 BAO eine Wiederaufnahme der Einkommensteuer-Bescheide der Jahre 2016 – 2019 erfolgt, da der in Tz. 1 und 2 angeführte Sachverhalt aus der Abgabenerklärung und den Beilagen des Veranlagungsjahres nicht hervorgekommen wäre und es sich somit um neue Tatsachen für die Abgabenbehörde handeln würde.

Im vorliegenden Fall wäre für die Ermessensübung entscheidend, dass anlässlich der Außenprüfung Feststellungen von erheblichem Ausmaß getroffen worden wären. Angesichts der gegebenen Unrichtigkeit der bestehenden Abgabenbescheide 2016 - 2019 wären berechnete Interessen des Abgabepflichtigen, die in der Lage wären diese Ermessensübung aufgrund von Billigkeitsüberlegungen zu beeinflussen, nur schwer denkbar. Dies vor allem auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Daher wäre bei der Vornahme der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides stützen soll, der Vorrang einzuräumen.

Am 23. Juni 2024 erhob die Bf. in zwei gesonderten via Finanzonline eingebrachten Anbringen Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2022 vom 23.5.2024 und zwar hat das eine Anbringen die Jahre 2013 bis 2020 und das andere die Jahre 2021 und 2022 betroffen.

In den Beschwerden wurde die Qualifizierung der Einkünfte betreffend die vier Ferienwohnungen und das Doppelzimmer als solche aus Vermietung und Verpachtung anstatt Gewerbebetrieb beantragt und wurden die Beschwerden wie folgt begründet:

Mit den angefochtenen Erstbescheiden wären auf Basis der stattgefundenen Betriebsprüfung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in unterschiedlicher Höhe festgesetzt worden. Wie die Bf. bereits im Prüfungsverfahren angekündigt hätte, könne die Bf. diese Zuordnung als gewerbliche Einkünfte nicht hinnehmen.

Nicht die Besteuerungsgrundlagen würden hinsichtlich der Höhe angefochten werden, sondern nur die Einordnung in die Einkunftsart Gewerbe.

Die Frage der Abgrenzung zwischen Vermietung und Verpachtung und Gewerbe wäre bereits ausführlich im Prüfungsverfahren erörtert worden und die Bf. hätte ihre Standpunkte eingebracht. Diese wären jedoch als unglaublich eingestuft worden, wobei dies hauptsächlich wegen eines Widerspruchs bei Abgabe von Frühstück ja/nein so interpretiert worden wäre. Die Aussage der Bf. zur Abgabe von Frühstück hätte sich aber auf die jüngeren Jahre und nicht auf den vollen Zehnjahreszeitraum bezogen. In der Vergangenheit hätte es wohl das Angebot eines Frühstücks gegeben, welches aber nicht häufig angenommen worden wäre. Deswegen die Glaubwürdigkeit der Aussagen der Bf. als Ganzes in Zweifel zu ziehen, würde die Bf. für überzogen halten. Wesentliche Kriterien wie das Nichtvorliegen einer täglichen Reinigung oder von Zusatzleistungen wären im Prüfungsverfahren nach Wissensstand der Bf. nie hinterfragt worden.

Fest würde stehen, dass bei Ferienwohnungen in dieser Region ein tägliches Bettenmachen und Zimmeraufräumen unüblich wäre und auch von der Bf. nie durchgeführt worden wäre. Vielmehr wäre eine Endreinigung bei der Abreise erfolgt. Die Gäste wären bei der Ankunft instruiert worden, dass sie selbst dafür zu sorgen hätten, den anfallenden Müll in der Garage getrennt abzulegen. In den Wohnungen wäre der Kühlschrank im Rahmen der Kücheneinrichtung nur leer zur Verfügung gestellt worden. Es würde bei der Bf. weder eine Waschküche für die Gäste noch irgendeine touristische Infrastruktur (z. B. Spielplatz, Spielzimmer, Liegewiese, Wellnessbereich, Vermittlung von Ausflügen) geben.

Es werde im Prüfungsbericht und in der Fachliteratur immer wieder auf die 10-Betten-Grenze abgestellt, weil eine darüberhinausgehende Bettenanzahl angeblich weit mehr Verwaltungsarbeit erfordern würde. Die Zusammenarbeit mit einer Buchungsplattform solle dies angeblich noch verstärken.

Genau das Gegenteil wäre aber der Fall. Bevor es diese Plattformen gegeben hätte und das Internet noch nicht so verbreitet gewesen wäre, wäre die Bf. viel mehr als heute mit der Werbung und dem Schriftverkehr mit den potentiellen Gästen beschäftigt gewesen. Um überhaupt neue Gästeschieden zu erschließen, hätte die Bf. speziell in der ersten Jahreshälfte

Inserate textieren und in diverse Verlage bzw. Zeitungen in verschiedenen Zielgebieten einschalten müssen.

Wenn die Anfragen dann hereinkamen, wäre die Bf. ständig mit den Beantwortungen beschäftigt gewesen und hätte die Buchungen koordinieren müssen, um eine möglichst gute Auslastung zusammenzubringen. In den Sommermonaten Juli und August wäre das meist gut gelungen, in der übrigen Zeit wäre die Buchungslage bescheiden gewesen.

Die Standardbelegung der Gästezimmer würde bei 1-2 Personen liegen. Wenn die Zusatzbetten benötigt worden wären, wären fast immer andere Betten leergestanden, sodass bis auf ganz wenige Ausnahmen eine gleichzeitige Vermietung von 10 Betten nicht vorgekommen wäre.

Seit der Zusammenarbeit mit der Plattform ***8*** würde der Bf. viel Verwaltungsarbeit von der EDV abgenommen werden. Die Buchungszentrale würde automatisch wissen, welche Tage buchbar sind und würde die selbständige Buchung durch den Gast ermöglichen. Nur in Sonderfällen wäre eine Kontaktaufnahme erforderlich. Die Bf. könne am Bildschirm auf Knopfdruck feststellen, welche Tage und welche Wohnungen gebucht sind und könne sich die Bf. in Ruhe auf die Ankunft des Gastes vorbereiten. Wenn andere Gäste außerhalb der Plattform anfragen, könne die Bf. in wenigen Sekunden feststellen, ob diese Buchung möglich wäre. Wenn eine solche Direktbuchung zustande kommt und das Kontingent erschöpft ist, würde die Bf. den Zeitraum auf der Plattform sperren. Das wäre angesichts der wenigen Ferienwohnungen alles viel einfacher und übersichtlicher und würde einen minimalen Verwaltungsaufwand erfordern. Die Bf. würde sich die Inserate ersparen und hätte auf Grund des Bekanntheitsgrades von ***8*** auch außerhalb der Sommersaison eine relativ gute Belegung. Die Ankunftszeit wäre mit 16 Uhr bis 18:30 Uhr dem Gast vorgegeben und somit wäre der Gästeempfang ein minimaler Aufwand von wenigen Minuten. Die Abrechnung mit dem Gast würde wie früher bar vor dem Wegfahren erfolgen. Als einzigen Mehraufwand hätte die Bf. für die Überweisung der Provision zu sorgen.

Dieser Umstand würde ihrer Ansicht nach vom Richtliniengeber viel zu wenig gewürdigt werden. Nur die Tatsache, dass die Zusammenarbeit mit solchen Plattformen zu einer besseren Auslastung führt, wäre für die Bf. kein Grund für die Umqualifizierung als Gewerbebetrieb. Auch wenn mehr Buchungen im Jahr anfallen, wäre der gesamte Aufwand inkl. Verwaltung weitaus geringer als in früheren Jahren mit weniger Buchungen. Die Bewirtschaftung des Hauses (Heizung, Infrastruktur) wäre sicher dadurch nicht aufwändiger geworden.

Die Ausführungen in den Rz 5073 und 5435 der EStR würden in engem Konnex zueinander stehen. Im 2. Absatz der Rz. 5073 EStR wäre eindeutig festgelegt, dass „das kurzfristige Vermieten von fünf mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Apartments an Saisongäste im Regelfall noch keine gewerbliche Betätigung ist.“ Bei der Bf. wären es immer nur 4 Ferienwohnungen und ein Doppelzimmer, gewesen was vom Umfang keine andere Wertung zulassen würde. Eine Abweichung vom Regelfall könne sich die Bf. in ihrem Fall nicht

vorstellen, da die Bf. außer der gelegentlichen Abgabe von Frühstück keinerlei Zusatzleistungen angeboten hätte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.9.2024 wurden die Beschwerden betreffend die Jahre 2013 bis 2020 als unbegründet abgewiesen und diese Beschwerdeverentscheidung wie folgt begründet:

Die Beschwerde würde sich einzig gegen die Einstufung der Tätigkeit der Bf. als gewerbliche Tätigkeit richten.

Im Zuge der Außenprüfung wären historische Abfragen der Internetseite des Betriebes der Bf. (**6**) erhoben worden. Aus diesen Abfragen wäre ersichtlich, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 4 Appartements (3 mal 3 Personen, 1 mal 4 Personen) und ein Komfortzimmer (2-3 Personen) angeboten worden wären. Die Ferienwohnungen wären voll möbliert und mit Küche, Fernseher (Kabel TV) und WLAN ausgestattet. Bettwäsche und eine Garnitur Hand- und Geschirrtücher wären zur Verfügung gestellt worden. Es wäre festgestellt worden, dass bei den Abfragen zu den Daten bis einschließlich 2020 (Stichtage: 9.4.2018, 7.8.2020) sich auf der Homepage der Bf. die Aussage befunden hätte, dass Frühstück im Gästehaus zugebucht werden könne. Ebenso wäre ein Gratis „Frischbrotdienst“ angeboten worden. Weiters wäre beim „Komfortzimmer“ der Preis inklusive Frühstück angegeben worden. Erst ab 2021 würden sich weder zubuchbare Frühstücksoption noch Preise inklusive Frühstück auf der Webseite der Bf. finden. Aus Bewertungen wäre ebenfalls ersichtlich, dass Frühstück serviert worden wäre. Beispielsweise hätten sich auf Google Bewertungen durch User ***19*** „...Frühstück war in Ordnung...“ oder User ***20*** „...Frühstück wird extra gerechnet, kein problem, nur um den Preis kann man eigentlich schon ein super Frühstück verlangen...“ gefunden.

Auf der Seite ***7*** wäre der Betrieb der Bf. im Punkt Gastronomie mit „Frühstücksraum“ vorhanden gekennzeichnet gewesen und unter Verpflegung die Möglichkeiten „ohne Verpflegung“ und „Frühstück“ angegeben worden.

Selbst in der Beschwerdeschrift würde die Bf. nun einräumen, dass die Bf. Frühstück angeboten habe. Die bisherigen Aussagen im Verfahren hätten sich nicht auf den gesamten Zehnjahreszeitraum bezogen, sondern nur auf die letzten Jahre.

Die Auswertung der Buchungen bei ***8*** sowie der gemeldeten Vermietungen bei der Gemeinde hätte ergeben, dass der überwiegende Anteil der Beherbergungen für kurze Zeiträume (weniger als 7 Tage) stattgefunden hätte. Im Jahr 2019 wären von 85 Buchungen über die Plattform nur zwei länger als eine Woche gewesen (einmal 10 Tage, einmal 12 Tage). Bei 10 dieser Buchungen hätte es sich um 4 Personen in einem Zimmer (Appartement) gehandelt, nur 2 Buchungen hätten 1 Person betroffen, der Rest der Buchungen würde sich auf 2-3 Personen pro Zimmer verteilen. Im selben Jahr hätte die Bf. zur Tourismusabgabe 24

Ankünfte gemeldet, die insgesamt 108 Nächtigungen gehabt hätten. Daraus würde sich eine durchschnittliche Verweildauer von etwas über 4 Tagen ergeben. Da die An- bzw. Abreisedaten nicht in Übereinstimmung mit denen der Plattform wären, wäre davon auszugehen, dass diese Gäste zusätzlich über andere Wege gebucht hätten. Es wären in diesem Jahr demnach über 100 Ankünfte, dementsprechend auch über 100 Abreisen, die abzuwickeln gewesen wären. Im Zeitraum 2013 – 2020 hätten, alleine gemäß der Auswertungen von ***8*** und der Anmeldungen zur Tourismusabgabe, durchschnittlich 352 Nächtigungen pro Jahr stattgefunden.

Als Sachverhalt würde sich aus der Zusammenschau dieser Umstände ergeben:

Die Bf. hätte bis einschließlich 2020 vier Appartements und ein Zimmer kurzzeitig vermietet. Dabei hätte sich die Bf. zumindest einer Buchungsplattform bedient. Bei den Appartements wäre für die Gäste ein Brötchenservice inkludiert gewesen, über Aufpreis Frühstück möglich. Bei dem Zimmer wäre Frühstück bereits im Preis inkludiert gewesen. Es wäre somit bei Vermietung von mehr als 10 Betten (zumindest 15 Betten, Beistellbetten zusätzlich möglich) Frühstück als Nebenleistung angeboten worden.

Erst ab 2021 wäre kein Frühstück mehr angeboten worden.

Gewerberechtlich könne schon das Anbieten einer Wohnung ohne Verpflegung unter Zurverfügungstellung von einem Satz Bettwäsche, WiFi, TV und Endreinigung als Gastgewerbe eingestuft werden, wenn diese über Internetplattformen angeboten wird (vgl. VwGH Ra 2018/04/0144).

Steuerrechtlich würde der VwGH dagegen auf die Umstände der Nutzungsüberlassung abstellen. Eine gewerbliche Vermietung von Immobilien würde nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes vor allem in den typischen Fällen gewerblicher Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen erfolgen. Die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bestünde 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, würden auch sie keinen Gewerbebetrieb begründen. Umgekehrt würde aber eine Ferienwohnungsvermietung, bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, 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 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 97/15/0027, vom 20. November 1989, 88/14/0230, vom 30. Mai 1989, 88/14/0117, vom 14. Jänner 1986, 85/14/0092). Nach dieser Judikatur würde die kurzfristige Abgabe von Ferienwohnungen auf eine gewerbliche Vermietung hindeuten. Eine kurzfristige Vermietung mehrerer eingerichteter Ferienwohnungen würde

nämlich in aller Regel eine Verwaltungsarbeit erfordern, die das bei bloßer Vermietung übliche Ausmaß deutlich übersteigen würde. Der Vermieter müsse sich stets um neue Feriengäste umsehen und hat bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Wohnungen und ihre Einrichtung in einem weiterhin vermietbaren Zustand befinden, was neben der laufenden Kontrolle und Reinigungsarbeiten beim Mieterwechsel in erhöhtem Maße auch Nachschaffungen und Reparaturen bei der Wohnungseinrichtung bedingen würde (vgl. VwGH Ra 2021/13/0127).

Die ständige Vermietung mehrerer Schlafstellen an eine Vielzahl von oft wechselnden Personen nach Art eines Beherbergungsbetriebes wäre als gewerbliche Tätigkeit anzusehen (vgl. VwGH 82/13/0125).

Die Frage der Einkunftsart wäre für jeden Besteuerungszeitraum selbstständig zu entscheiden (VwGH 2000/15/0024).

Gewerbebetrieb würde dann vorliegen, wenn die Betätigung „über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht“ (§ 31 BAO zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; siehe auch *Stoll*, BAO, 421); dies wäre dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (D/K/M/Z EstG21, § 23 Rz 103 mwN).

Die Vermietung von Fremdenzimmern mit mehr als 10 Betten nach Art eines Beherbergungs- oder Pensionsbetriebes würde zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Ebenso würde die Vermietung von mehreren Appartements mit üblichen Nebenleistungen (Zimmerreinigung und Frühstück) zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen (vgl. Kohler/Wakounig/Berger, Steuerleitfaden zur Vermietung⁹ Kapitel A.2.2.1.).

... 3) Es werden sowohl Fremdenzimmer als auch Appartements mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten. In diesem Fall ist wie im Fall 1 die gesamte Bettenanzahl zusammenzurechnen. Es liegen bei Überschreitung der Zehn-Betten- Grenze - unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (EStR Rz 4193a zur RL vor 2021; Anmerkung: Die Passage „... 3) Es werden sowohl Fremdenzimmer als auch Appartements mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten. In diesem Fall ist wie im Fall 1 die gesamte Bettenanzahl zusammenzurechnen. Es liegen bei Überschreitung der Zehn-Betten- Grenze - unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor“ ist eine wörtliche Wiedergabe aus der Randziffer 4193a der Einkommensteuerrichtlinien 2000). Im Gegensatz zu der Ausführung in der Beschwerde zu den Jahren 2021-2022 hätte sich bezüglich der 10 Betten Grenze nichts geändert. Lediglich die Ausführungen zu „Urlaub am Bauernhof“ wären auf Grund der Rechtsprechung eingearbeitet worden.

Die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes würde ergeben, dass die Tätigkeit über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht, da ein höherer Aufwand betrieben worden wäre. Dieser würde sich aus der Kombination der kurzfristigen Vermietung mit den angebotenen Leistungen ergeben. Bei über 100 Ankünfte und Abreisen pro Jahr würde sich ein erhöhter Aufwand alleine um die Endreinigung durchzuführen, Bettwäsche/Geschirrtücher auszuwechseln und die Ausstattung auf Beschädigung zu überprüfen und gegebenenfalls auszutauschen bzw. zu reparieren ergeben. Durch den Brötchenservice bzw. das angebotene Frühstück würde sich einerseits der direkte Aufwand der Bereitstellung ergeben, andererseits auch die Notwendigkeit, den Frühstücksraum anschließend zu reinigen. In Summe würde sich bei der bis 2020 vorliegenden Bettenzahl ein zu hoher Aufwand ergeben um noch Vermögensverwaltung darzustellen. Erst durch die Leistungskürzung 2021 (kein Brötchenservice/Frühstück) könne die Tätigkeit unter Vermögensverwaltung subsumiert werden.

Bezüglich der Jahre 2021 und 2022 wurden am 25.9.2024 durch das Finanzamt Österreich der Beschwerde stattgebende Beschwerdeverentscheidungen erlassen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt.

Die Bf. stellte am 23.10.2024 via Finanzonline betreffend die Beschwerde Einkommensteuer 2013 bis 2020 einen Vorlageantrag und begründete diesen Vorlageantrag wie folgt:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.9.2024 wäre die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2020 als unbegründet abgewiesen worden. Offensichtlich hätten die Argumente der Bf. gegen die Einstufung als Gewerbebetrieb das Finanzamt noch nicht überzeugt.

Da das Fehlen einer täglichen Reinigung der Zimmer bzw. Ferienwohnungen im bisherigen Verfahren nie in Frage gestellt worden wäre und somit eines der beiden Hauptkriterien für die Gewerblichkeit nicht erfüllt wäre, würde sich alles um die Abgabe des Frühstückes drehen. Um den Sachverhalt richtig einordnen zu können, wäre nochmals die Zimmerstruktur der Bf. zu erwähnen. Die Bf. hätte seit vielen Jahren, jedenfalls aber im streitgegenständlichen Zeitraum 2013 bis 2020, 4 Ferienwohnungen und 1 Doppelzimmer zur Vermietung an Feriengäste und Arbeiter angeboten. Diese Verteilung würde auch der Aktenlage des Finanzamtes entsprechen. Dass die Bf. das alleinige Doppelzimmer mit Frühstück anbieten habe müssen, hätte sich aus den Gästerwartungen bzw. den ortsüblichen Zimmerangeboten der Mitbewerber ergeben. Dieses Zimmer wäre nicht als Ferienwohnung (Küche, Esstisch) eingerichtet. Wenn es von Feriengästen bewohnt worden wäre, hätte die Bf. regelmäßig das Frühstück verabreicht. Wenn es von Arbeitern bewohnt gewesen wäre, was sich in den letzten 10 Jahren immer mehr verstärkt hätte, dann hätten die Gäste regelmäßig kein Frühstück gewollt.

Die Homepage der Bf. wäre lange nicht aktualisiert worden. Daher könne man aus dem abgerufenen Stand 2020 nicht darauf schließen, dass die Verabreichung eines Frühstückes bis dahin angeboten wurde. Damals und einige Jahre davor erfolgte der Großteil der Buchungen

schon über ***8***. Darin wäre aber nie ein Frühstück angeboten worden. Nur wenn ein Interessent weitergesucht hätte, wäre er auf die Homepage der Bf. gekommen. Dort wären beide Bereiche beworben worden: die 4 Ferienwohnungen und das Doppelzimmer, wobei für Letzteres das Frühstück jedenfalls mit angeboten werden musste und durfte. Da bei den Wohnungen praktisch keine Nachfrage danach bestanden hätte, hätte die Bf. keinen akuten Änderungsbedarf für den Homepageinhalt gesehen. Im Vergleich zu den großzügigen Frühstücksbüffets in Hotels hätte die Bf. nicht mithalten können. Die Feriengäste der Bf. wären durchwegs immer sehr kostenbewusst gewesen und hätten auf den Preis geschaut. Ein Aufpreis für ein einfaches Frühstück wäre den meisten schon zuviel gewesen. Den allermeisten wäre es lieber gewesen, dass sie sich selbst mit den Lebensmitteln versorgt hätten und leger und ohne Kleidungszwang in der Wohnung gefrühstückt hätten anstatt gemeinsam mit anderen Gästen im Frühstücksraum.

Die einzelnen Bewertungen auf der Homepage zum Thema Frühstück würden vermutlich von Gästen im Doppelzimmer stammen oder von den ganz wenigen Ausnahmen der Mieter in den Ferienwohnungen. Wie das Finanzamt aus den Ausgabenaufstellungen der Bf. entnehmen könne, hätte die Bf. in all den Jahren nie einen Wareneinsatz für Frühstück angesetzt. Diese Aspekte würden unterstreichen, dass die Bf. in den Ferienwohnungen von einer regelmäßigen Verabreichung von Speisen und Getränken sehr weit entfernt gewesen wäre. Nach der im Steuerrecht gültigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise würde nicht das Anbieten zählen, sondern die tatsächlichen Verhältnisse mit der Annahme durch die Gäste. Fest würde stehen, dass die Bf. nur ganz vereinzelt Frühstücke an Ferienwohnungsgäste verabreicht hätte und somit keinesfalls eine regelmäßige Verpflegungsabgabe vorgelegen wäre. Daher könne man wohl von keiner über die bloße Nutzungsüberlassung deutlich hinausgehende Tätigkeit des Vermieters sprechen.

Der vom Finanzamt erwähnte Brötchenservice wäre so abgelaufen, dass der Bäcker täglich um ca. 7:45 Uhr an einen zentralen Punkt im Dorf (nicht ins Haus!) gekommen wäre und seine Waren angeboten hätte. Die Bf. hätte die Gäste bei der Ankunft nur über die Möglichkeit des Einkaufens informiert. Sie hätten dann Gelegenheit gehabt, zum Bäckerstandplatz zu kommen und sich bei Bedarf mit Frühstücksbrot und Mehlspeisen einzudecken, was eher selten genutzt worden wäre. Die Bf. hätte weder bei der Auflieferung (Anmerkung: gemeint wohl: Auslieferung) noch bei der Bezahlung geholfen. Ein Brötchenservice in einem Appartementhotel würde sicher anders ablaufen. Die Bf. wolle damit betonen, dass hier von Seite der Bf. keine touristische Leistung und kein Mehraufwand entstanden wäre.

Laut EStR Rz 5073 EStR, 2. Absatz wäre im Jahr 2016 das „kurzfristige Vermieten von fünf mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Apartments an Saisongäste ... im Regelfall noch keine gewerbliche Betätigung“ vorgelegen. Diese Aussage würde auch dem Inhalt des Abschnitt 81 Abs. 13 EStR 1984 und somit einer jahrzehntelangen Übung entsprechen. Nach Wissensstand der Bf. wäre diese Rechtsansicht bis einschließlich 2020 fortgeführt worden.

Laut EStR 4193a Z. 2 (Stand 2016) wäre bei gleichzeitigem Vorhandensein von Fremdenzimmern und Ferienwohnungen eine differenzierte Betrachtung erforderlich: „Die Zehn-Betten-Grenze bezieht sich nur auf die Überlassung von Fremdenzimmern (hier 1). Die Appartementvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.“. Genau dieser Fall würde bei der Bf. zutreffen. Die im bisherigen Schriftverkehr und in den Protokollen angeführten Zusatzbetten würden daher kein Kriterium für die Gewerblichkeit darstellen. Die vorangeführten Rechtsmeinungen würden sich auch mit der Rechtsprechung decken (VwGH vom 30.9.1999, ZI. 97/15/0027, vom 24.6.2009, ZI. 2008/15/0060, vom 14.1.1986, ZI. 85/14/0092).

Wie die Bf. bereits in ihrer Beschwerde verdeutlicht hätte, würde die Zusammenarbeit mit einer Buchungsplattform kein Argument für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes darstellen. Sie würde nicht ein Mehr an Verwaltungsarbeit bringen, sondern würde vielmehr einige Vorarbeiten bei der Gästewerbung und Buchungsverwaltung ersparen. Die Bf. hätte jetzt weit weniger Arbeitsaufwand als früher ohne Plattform. Wenn die aktuelle Rechtsprechung zu einer anderen Meinung gekommen wäre, so möge das vielleicht im Anlassfall gestimmt haben, aber eine allgemeingültige Aussage könne man damit nicht verbinden. Wenn viele Eigenbuchungen und solche über die Plattform koordiniert werden müssten, könne die Meinung des Gerichts vielleicht zutreffen. Im konkreten Fall der Bf. würde es nur ganz wenig Eigenbuchungen geben, welche sich spielend in die Buchungen auf der Plattform integrieren lassen würden.

Einen Mehraufwand beim Empfang der Gäste und bei der Abreise mit Endabrechnung könne die Bf. nicht erkennen. Es würde diesbezüglich für die Bf. keinen arbeitsmäßigen Unterschied machen, auf welche Weise die Gäste gebucht haben.

Die Erleichterungen bei der steuerlichen Einstufung als Vermietung und Verpachtung bzw. Gewerbe bei sehr kleinen Einheiten wie bei der Bf. wären nicht umsonst geschaffen worden, sondern sollten eine leichtere Verwaltungsübung sowohl für den Steuerzahler als auch für die Finanzbehörden bewirken. Diese gute Absicht sollte aber nicht durch eine allzu kleinliche Auslegung der Kriterien unmöglich gemacht werden. Die Bf. würde daher nochmals die Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2020 dergestalt beantragen, dass die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung eingestuft werden.

In Schreiben vom 10.11.2024 und 12.11.2024 brachte die Bf. zusammengefasst vor, dass laut Schreiben (E-Mail) der Bezirkshauptmannschaft ***21*** eine Privatzimmervermietung vorliegen würde weswegen keine Gewerbeberechtigung notwendig wäre. Auch wurde auf eine bis 2022 geltende gewerberechtliche Sonderregelung für ***22*** verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 27.11.2024 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde der Bf. vom 23.6.2024 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und brachte in der Stellungnahme zur Beschwerde folgendes vor:

Auf die umfangreiche Begründung in der Prüfungsfeststellung sowie der BVE sei verwiesen.

Nach Ansicht der belangten Behörde würde sich durch die Ausführungen im Vorlageantrag nichts an der Einschätzung der Tätigkeit ändern. Wenn die Bf. argumentiert, sie habe in all den Jahren keinen Wareneinsatz für Frühstück angesetzt, so wäre daraus nichts gewonnen. Erstens würde die Bf. selbst zugestehen, dass sie das Doppelzimmer regelmäßig mit Frühstück ("wegen der Gästerwartungen") angeboten habe. Dass sie keinen Wareneinsatz angesetzt hat wäre demnach jedenfalls falsch. Zweitens wären von der Bf. Einnahmen-/Ausgabenrechnungen nur dergestalt vorgelegt worden, dass sich wegen der viel zu gering angesetzten Einnahmen insgesamt ein Verlust ergeben hätte, und daher argumentiert worden wäre, dass es sich um eine Liebhabereitigkeit handeln würde (siehe die Mail vom 28.3.2023 samt Beilage). Erst als die Ermittlungsergebnisse der Buchungsplattform von der belangten Behörde vorgehalten worden wären, wäre zugestanden worden, dass die Einnahmen weit höher gewesen wären. Die vorgelegte Einnahmen-/Ausgabenrechnung wäre demnach jedenfalls grob falsch, aus der Nichtberücksichtigung von Wareneinsatz (und auch Einnahmen durch zugebuchtes Frühstück) könne daher keineswegs geschlossen werden, dass kein Frühstück verabreicht worden wäre.

Der Verweis der Bf. auf EStR Rz 4193a Z 2 würde nicht nur deshalb ins Leere gehen, weil das Bundesfinanzgericht nicht an die Rechtsansicht des BMF gebunden wäre, sondern darüber hinaus vor allem auch deshalb, weil in casu Z 3 und nicht Z 2 anzuwenden wäre, demnach gemäß der Ansicht des BMF die Bettenanzahl zusammenzuzählen wäre und wegen des Überschreitens der 10-Betten-Grenze Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden.

Der von der Bf. am 11.11.2024 bzw. 12.11.2024 nachgereichte Mailverkehr vermöge an der steuerrechtlichen Einstufung nichts zu ändern. Zunächst werde, wie schon in der BVE dargelegt worden wäre, die steuerrechtliche Beurteilung und die gewerberechtliche Beurteilung bei Privatzimmervermietung unterschiedlich getroffen. Darüber hinaus würde die Tatsache, dass für eine Tätigkeit keine Gewerbeberechtigung erforderlich ist, auch gewerberechtlich nicht automatisch dazu führen, dass diese keine Ausübung eines Gewerbes darstellt (vgl. VwGH Ra 2018/04/0144 zur Vermietung einer einzigen Ferienwohnung).

Sollte das erkennende Gericht zu einer Beurteilung als Vermietung und Verpachtung kommen, so sei darauf hingewiesen, dass diesfalls der Gewinnfreibetrag (2014: € 383,36; 2015: € 1.199,75; 2016: € 1.434,94; 2017: € 671,36; 2018: € 1.534,03; 2019: € 2.374,64; 2020: € 610,54) nicht anzusetzen wäre und demnach die Einkünfte in den jeweiligen Jahren um diese Beträge zu erhöhen wären. Weiters wäre die AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 mit 1,5% (€ 2.836,80) an Stelle der bisher angewendeten 2,5% (€ 4.728,-) zu berechnen, wodurch in jedem Jahr die Einkünfte um weitere € 1.891,20 zu erhöhen wären.

Der Abgabenanspruch der Einkommensteuer 2013 wäre gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres 2013 entstanden. Gemäß § 209 Abs. 3 wäre das Recht einen Feststellungsbescheid zu erlassen mit 10 Jahren, ab Entstehen des Abgabenanspruches,

begrenzt. Die Festsetzung der Einkommensteuer 2013 wäre am 23.05.2024 erfolgt, somit außerhalb dieser Frist. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung wäre von Amts wegen zu beachten. Ein dennoch erlassener Bescheid wäre rechtswidrig aber nicht unwirksam (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO 3. Aufl § 207 Rz 5f).

Die belangte Behörde würde daher die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 beantragen.

Die belangte Behörde beantragt die Abweisung der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2020.

Nach der erfolgten Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht übermittelte die Bf. ein Schreiben vom 10.12.2024 an das Bundesfinanzgericht, dass sich hinsichtlich der gewerberechtlichen Seite ihrer Vermietung mit den Ausführungen der Bf. in den Schreiben vom 10.11.2024 und 12.11.2024 an das Finanzamt Österreich deckt. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass sie bereits zwei Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2021 und 2022 hätte, wo sie Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung habe. Bei diesen Bescheiden handelt es sich um die Beschwerdevereinscheidungen vom 25.9.2024 für diese Jahre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat für die Jahre 2013 bis 2022 keine Einkommensteuererklärungen abgegeben und hat sie demnach für diese Jahre auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Bf. hielt es zumindest ernstlich für möglich, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber dem zuständigen Finanzamt in Einkommensteuererklärungen zu erklären sind und hat sich damit abgefunden, das heißt es für naheliegend angesehen, dass durch die Nichtabgabe entsprechender Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2022 eine Verkürzung der Einkommensteuer für diese Jahre eintritt. Erst aufgrund von Anzeigen im Jahr 2022 hat das Finanzamt Österreich erfahren, dass die Bf. einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus der Vermietung von Zimmern erzielt.

Die Bf. besitzt zusammen mit ihrem Gatten seit 19****18**** ein Gebäude an der Anschrift ****4**** in ****17**** ****13**** (jeweils Hälfteigentum; EZ ****24**** KG ****25****), wobei dieses unentgeltlich erworben wurde. Teile dieses Gebäudes hat die Bf. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung für kurze Zeiträume (durchschnittlicher Nächtigungszeitraum zwischen einer und sieben Nächten) an diverse Personen (auch) in den Jahren 2013 bis 2020 vermietet und zwar handelt es sich im folgende Räumlichkeiten dieses Gebäudes:

Vier Ferienwohnungen und ein Doppelzimmer

Die Bettenanzahl hat insgesamt zwischen 14 und 16 Betten betragen, wobei auf der Homepage der Bf. (**6**) im Doppelzimmer zwar die Schlafcouch für zwei Personen angeführt ist, aber in der Regel aufgrund der Breite dieser Couch nur eine Person nächtigen kann, sodass tatsächlich nur 15 Betten zur Verfügung gestanden sind. In den überwiegenden Fällen nächtigten in den Ferienwohnungen bzw. im Doppelzimmer nicht mehr als zwei Personen.

Die 15 Betten haben sich wie folgt verteilt:

Ferienwohnung **12** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett (Schlafsofa)

Ferienwohnung **13** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett

Ferienwohnung **14** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett

Ferienwohnung **15** mit 1 Doppelbett und 1 Einzelbett

Doppelzimmer (Komfortzimmer) mit 1 Doppelbett und 1 Schlafsofa

Die Bf. hat diese Nächtigungsmöglichkeiten sowohl auf ihrer Homepage (**6**), als auch auf **7** sowie auf **8** beworben. Auf der Plattform **8** wurden seit Juli 2014 insgesamt 14 Betten für eine Nächtigung angeboten und zwar jeweils 3 pro Ferienwohnung und 2 für das Doppelzimmer.

Im Jahr 2019 wurden über **8** insgesamt 85 Buchungen abgerechnet. Insgesamt hat es in diesem Jahr über 100 Mietvorgänge gegeben.

Lediglich für das Komfortzimmer war entweder bis 2018 oder 2019 ein Frühstück im Preis inbegriffen. Dieses angebotene Frühstück wurde von den Gästen aber nicht immer in Anspruch genommen und zwar haben nur Feriengäste ein Frühstück konsumiert, die das Doppelzimmer gemietet hatten, nicht aber Arbeiter, die das Doppelzimmer gemietet haben.

Die Gäste in den Ferienwohnungen haben sich in der Regel selbst verpflegt und zwar einschließlich des Frühstücks.

Die Ferienwohnungen waren voll möbliert, mit Küche, Fernseher (Kabel TV) und WLAN ausgestattet. Bettwäsche und eine Garnitur Hand- und Geschirrtücher sind durch die Bf. zur Verfügung gestellt worden.

Es erfolgte durch die Bf. keine tägliche Reinigung der gemieteten Zimmer und auch nicht des Doppelzimmers bzw. der Ferienwohnung insgesamt und auch die Betten mussten von den Mietern selbst gemacht werden. Die Mieter hatte ferner den angefallenen Müll selbst zu trennen und in der Garage zu entsorgen. In den Ferienwohnungen wurden von der Bf. weder Getränke noch Speisen in den darin befindlichen Kühlschrank gegeben, dh. der Kühlschrank war zu Mietbeginn leer und musste von den Mietern selbst für Verpflegung gesorgt werden. Den Mietern stand auch keine Waschküche zur Verfügung. Auch hat die Bf. keine Liegewiese, einen Spielplatz bzw. Möglichkeiten zur Ausübung von Sportaktivitäten oder einen

Wellnessbereich wie zB eine Sauna angeboten bzw. waren solche Einrichtungen nicht vorhanden. Die Bf. hat auch keinen „Frischbrotdienst“ angeboten, sondern lediglich die Mieter der Ferienwohnungen bzw. auch des Doppelzimmers darauf hingewiesen, dass der örtliche Bäcker um circa 7:45 Uhr täglich zu einem bestimmten Platz in ***11*** kommt und dort seine Waren zum Kauf anbietet. Die Bf. hat den Bäcker dabei weder bei der Auslieferung noch bei Bezahlung unterstützt, dh. sie war in den Verkauf durch den Bäcker an einem Standplatz in ***11*** nicht involviert.

Die vermieteten Ferienwohnungen bzw. das vermietete Doppelzimmer umfassen insgesamt eine Fläche von 189,12 m² des Gebäudes ***4*** und entspricht dies 50,83% der Gesamtgröße des Gebäudes. Die fiktiven Anschaffungskosten des 1984 erworbenen Gebäudes betragen € 1.000 pro m².

Die Bf. legte im Zuge der ab 18.4.2023 durchgeführten Betriebsprüfung hinsichtlich der in den Jahren 2013 bis 2022 erzielten Einnahmen lediglich die laut Bf. erzielten Mieterlöse je Jahr ohne jegliche Aufgliederung vor. Grundaufzeichnungen betreffend die von der Bf. 2013 bis 2022 erzielten Mieteinnahmen – wie zB Kalendereinträge betreffend die erfolgten Buchungen der Ferienwohnungen bzw. des Doppelzimmers, Korrespondenz mit den Mietern, Name und Anschrift der Mieter, Rechnungen bzw. Zahlungsnachweise – wurden von der Bf. der Prüferin nicht vorgelegt.

Auch Nachweise betreffend die Aufwendungen, die aufgrund der Vermietung der Ferienwohnungen bzw. des Doppelzimmers angefallen sind, wurden von der Bf. für einzelne Jahre überhaupt nicht (2013 bis 2016) bzw. für die Jahre 2017 bis 2022 nur unvollständig vorgelegt, sodass ein Großteil der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung der Ferienwohnung und des Doppelzimmers im Schätzungsweg zu ermitteln ist.

Bis auf Einzelfälle wurden die Mieten von der Bf. in bar kassiert und wurden auch ab der 1.1.2016 bestehenden Registrierkassenpflicht diese Barumsätze nicht mittels einer Registrierkasse im Sinn des § 131b BAO erfasst. Auch der Belegerteilungspflicht gemäß § 132a BAO ist die Bf. in den meisten Fällen der Vermietung nicht nachgekommen.

Aufgrund eines von der Prüferin gestellten Rechtshilfeersuchens an die ***EU-MS*** Finanzverwaltung basierend auf der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 hat sich ergeben, dass die Bf. aus der Vermietung der vier Ferienwohnungen und des Doppelzimmers in den Jahren 2014 bis 2022 folgende Einnahmen erzielt hat, die von der Bf. im Rahmen der Prüfung nicht offengelegt, sondern vielmehr in Abrede gestellt wurden:

Jahr	Einnahmen über ***8***
2014	€ 2.213,50

2015	€ 15.254,50
2016	€ 15.842,60
2017	€ 7.717,00
2018	€ 16.082,00
2019	€ 28.497,00
2020	€ 12.406,00
2021	€ 13.615,00
2022	€ 29.073,00

Folgende in bar eingenommenen Mieteinnahmen hat die Bf. im Betriebsprüfungsverfahren offengelegt, die sie neben den Einnahmen, die sie über ***8*** erzielt hat, vereinnahmt hat:

Jahr	durch die Bf. offengelegte Bareinnahmen
2013	€ 4.530,00
2014	€ 7.110,00
2015	€ 3.031,00
2016	€ 4.285,00
2017	€ 3.505,00
2018	€ 4.812,00
2019	€ 2.500,00
2020	€ 2.710,00
2021	€ 5.310,00
2022	€ 7.440,00

Daneben hat die Bf. im Jahr 2017 auf ihr Bankkonto überwiesene Einnahmen aus der Vermietung der Ferienwohnung bzw. des Doppelzimmers in Höhe von € 8.401,00 erzielt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die mit Vorlagebericht vom 27.11.2024 durch das Finanzamt Österreich vorgelegten Unterlagen und werden im Einzelnen zu nachstehenden Feststellungen folgende Ausführungen gemacht:

Dass die Bf. für die Jahre 2013 bis 2022 keine Einkommensteuererklärungen abgegeben und demnach für diese Jahre auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt hat, ergibt sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage der Datenbank der Finanzverwaltung und wird auch von der Bf. gar nicht behauptet.

Dass die Bf. zusammen mit ihrem Gatten seit 1984 ein Gebäude an der Anschrift ***4*** in ***17*** ***13*** (jeweils Hälfteeigentum; EZ ***24*** KG ***25***) besitzt, wobei dieses unentgeltlich erworben wurde, ergibt sich aus dem Grundbuch (vgl. auch Beilage 51 des Vorlageberichts vom 27.11.2024 die mit „AB_***3***“ bezeichnet ist und zwar das Tabellenblatt „Grundstücke“).

Dass die Bf. Teile des Gebäudes ***4*** im eigenen Namen und auf eigene Rechnung für kurze Zeiträume (durchschnittlicher Nächtigungszeitraum zwischen einer und sieben Nächten) an diverse Personen (auch) in den Jahren 2013 bis 2022 vermietet hat, ergibt sich den Unterlagen der Buchungsplattform ***8*** sowie den von der Gemeinde ***26*** übermittelten Unterlagen zur Tourismusabgabe (Beilagen 29 und 30 des Vorlageberichts vom 27.11.2024).

Die Anzahl der von der Bf. vermieteten Ferienwohnungen sowie des Doppelzimmers sowie die festgestellte Bettenanzahl ergeben sich aus den Angaben auf der Homepage der Bf. (***6***; vgl. Beilagen 67 bis 70 des Vorlageberichts vom 27.11.2024), den Ergebnissen der Nachschau durch die Finanzpolizei am 14.7.2022 sowie auch der Besichtigung durch die Prüferin im Zuge der Betriebsprüfung am 24.4.2023.

Dass in den überwiegenden Fällen in den Ferienwohnungen bzw. im Doppelzimmer nicht mehr als zwei Personen genächtigt haben, ergibt sich aus einer Auswertung der Buchungen mit einer gemieteten Ferienwohnung bzw. das Doppelzimmer über ***8***:

Jahr	Anzahl Buchungsvorgänge mit einer gemieteten Ferienwohnung bzw. des Doppelzimmers	in %
2014	21	100%
	davon 18 mit zwei Gästen	85,7%
2015	117	100%

	davon 19 ein Gast	
	davon 62 zwei Gäste	
	Summe: 91	77,78%
2016	122	100%
	davon 18 ein Gast	
	davon 61 zwei Gäste	
	Summe: 79	64,75%
2017	78	100%
	davon 56 zwei Gäste	71,79%
2018	99	100%
2018	davon drei ein Gast	
	davon 63 zwei Gäste	
	Summe: 66	66,67%%
2019	84	100%
	davon zwei ein Gast	
	davon 48 zwei Gäste	
	Summe: 50	59,52%%
2020	28	100%
	davon 24 mit zwei Gästen	85,71%

Das lediglich für das Komfortzimmer und zwar entweder bis 2018 oder 2019 ein Frühstück im Preis inbegriffen war ergibt sich aus den Angaben auf der Homepage der Bf. und gibt es diesbezüglich auch keine gegenteiligen Ermittlungsergebnisse. Dass dieses für Gäste des Doppelzimmers angebotene Frühstück von den Gästen aber nicht immer in Anspruch genommen wurde und nur Feriengäste ein Frühstück konsumiert haben, die das Doppelzimmer gemietet hatten, nicht aber Arbeiter, die das Doppelzimmer gemietet haben, gründet sich auf die diesbezüglichen glaubwürdigen Angaben der Bf. in der Beschwerde und im

Vorlageantrag und entspricht es der Erfahrung, dass Arbeiter aufgrund des in der Regel frühen Beginnes ihres Arbeitstages das Frühstück entweder unterwegs oder erst in der ersten Pause am Arbeitsplatz einnehmen.

Der Umstand, dass für das Komfortzimmer entweder bis 2018 oder 2019 ein Frühstück im Preis und daher nicht mehr 2020 ergibt sich daraus, dass das Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag, dass die Homepage der Bf. lange nicht aktualisiert wurde, durchaus der Lebenserfahrung entspricht, weil in Regel am Beginn des Internetauftritts die größte Aktivität entfaltet wird und Aktualisierungen bei kleineren Unternehmungen bzw. kleineren Vermietungen in sehr großen zeitlichen Abständen erfolgen. Auch unterscheidet sich der Internetauftritt des Jahres 2018 weder inhaltlich von jenem aus 2020 noch wurden neue Fotos der zu vermietenden Räumlichkeiten eingestellt.

Die Feststellung, dass sich Gäste in den Ferienwohnungen in der Regel selbst verpflegt – und zwar einschließlich des Frühstücks - haben, gründet sich zum einen auf die Ausstattung der Ferienwohnungen, die allesamt mit einer Wohnküche samt Kühlschrank ausgestattet sind (vgl. die Beilagen 67 bis 70 des Vorlageberichts sowie auf eines der Fotos, das von der Finanzpolizei bei der Nachschau am 14.7.2022 aufgenommen wurde). Auch aus den der Betriebsprüfung vorgelegten Umsatzlisten des Kontos der Bf. bei der ***Bank A*** Nr. ***23*** für die Jahre 2014 bis 2020 ergeben sich keine größeren bzw. kontinuierlichen Lebensmitteleinkäufe für eine größere Anzahl von Frühstücken. Ferner spricht die geringe Größe des für die Einnahme von Frühstücken vorgesehenen Raumes (13,4 m²) dagegen, dass regelmäßig Frühstücke an Gäste der Ferienwohnungen ausgegeben wurde. Aufgrund der relativ geringen Preise für eine Nächtigung für zwei Personen in einer der Ferienwohnungen (zB € 39,00 in der Vor- und Nachsaison bzw. € 47,00 in der Hauptsaison für die Ferienwohnungen ***13*** und ***14*** im Jahr 2018) ist davon auszugehen, dass die Ferienwohnungen von kostenbewussten Gästen in Anspruch genommen wurden, die nicht bereit waren einen Aufpreis für ein Frühstück zu bezahlen. Auch war die Bf. offenbar gar nicht vorbereitet, dass Gäste der Ferienwohnungen überhaupt ein Frühstück – gegen Aufpreis - in Anspruch nehmen könnten, wie die nachstehend wiedergegebene abgegebene Bewertung eines Mieters zeigt:

[...]

Wenn nämlich ein Unterkunftgeber damit rechnet, dass ein gegen Aufpreis angebotenes Frühstück auch in Anspruch genommen wird, würde dieser entsprechend vorsorgen, damit frisches Brot und Gebäck den Mietern der Ferienwohnung zur Verfügung steht. Daraus ergibt sich, dass in der Regel von den Mietern der Ferienwohnung kein Frühstück gegen Aufpreis nachgefragt wurde und die Bf. daher in der Regel auch ein solches den Mietern der Ferienwohnung auch nicht angeboten hat. Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass die Bf. auf der Online-Plattform ***8*** gar kein Frühstück gegen Aufpreis angeboten hat.

Die Feststellungen, dass die Bf. keinen „Frischbrotdienst“ angeboten hat, sondern lediglich die Mieter der Ferienwohnungen bzw. auch des Doppelzimmers darauf hingewiesen hat, dass der örtliche Bäcker um circa 7:45 Uhr täglich zu einem bestimmten Platz in ***11*** kommt und dort seine Waren zum Kauf anbietet, gründet sich zum einen darauf, dass bei einem von der Bf. selbst organisierten Brötchenservice vertragliche Vereinbarungen zwischen dem die Brötchen liefernden Unternehmen und der Bf. vorliegen müssten und wurde das Vorliegen einer solchen Vereinbarung durch das Finanzamt nicht festgestellt noch liegen irgendwelche diesbezüglichen Ermittlungsergebnisse vor zumal es in einem solchen Fall eine Umsatzbeteiligung der Bf. geben müsste. Auch entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Anpreisungen von Leistungen im Internet eher übertrieben formuliert werden und eine Darstellung im Internet, dass frisches Brot und Gebäck an einem bestimmten Standpunkt in ***11*** zu einem bestimmten Zeitpunkt von einem Bäcker erworben werden können, nicht unbedingt eine Positivwerbung für das Angebot der Bf. darstellen würde.

Folgende Feststellungen, nämlich

dass durch die Bf. keine tägliche Reinigung der gemieteten Zimmer erfolgte und auch die Betten von den Mietern selbst gemacht werden mussten

dass die Mieter den angefallenen Müll selbst trennen und in der Garage entsorgen mussten

dass in den Ferienwohnungen von der Bf. weder Getränke noch Speisen in den darin befindlichen Kühlschrank gegeben wurden, dh. der Kühlschrank zu Mietbeginn leer war und

dass von den Mietern selbst für Verpflegung gesorgt werden musste

dass den Mietern auch keine Waschküche zur Verfügung gestanden ist

dass die Bf. keine Liegewiese, einen Spielplatz bzw. Möglichkeiten zur Ausübung von Sportaktivitäten oder einen Wellnessbereich wie zB eine Sauna angeboten hat bzw. solche Einrichtungen nicht vorhanden waren

gründen sich darauf, dass weder bei der Nachschau durch die Finanzpolizei am 14.7.2022 noch bei der Besichtigung durch die Prüferin am 24.4.2023 diesbezügliche Wahrnehmungen

gemacht wurden und sich auch aus dem Internetauftritt (Homepage ***6***) irgendwelche Anhaltspunkte dafür ergeben dass zB eine tägliche Reinigung der Zimmer bzw. der

Ferienwohnungen insgesamt erfolgt wäre. In diesem Zusammenhang ist auch darauf

hinzuweisen, dass für das Vorliegen von Nebenleistungen durch die Bf. im Zusammenhang mit der Vermietung der Ferienwohnungen bzw. des Doppelzimmers die belangte Behörde gemäß § 115 BAO den Nachweis zu erbringen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1.: Zur Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2013:

Der Abgabensanspruch der Einkommensteuer 2013 ist gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres 2013 entstanden. Gemäß § 209 Abs. 3 ist das Recht einen

Feststellungsbescheid zu erlassen mit 10 Jahren, ab Entstehen des Abgabenanspruches, begrenzt (absolute Verjährung). Die absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 36 zu § 209 mwN). Der Eintritt der Festsetzungsverjährung ist im Abgabeverfahren von Amts wegen zu beachten und steht der Berücksichtigung der Verjährung der Einkommensteuer 2013 nicht entgegen, dass weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag die Verjährung betreffend den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2013 releviert wurde (vgl. zB VwGH 19.12.2006, 2004/15/0163). Die Festsetzung der Einkommensteuer 2013 ist nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist, das ist der 31.12.2023, erst am 23.05.2024 erfolgt und war daher wegen eingetretener Verjährung nicht (mehr) zulässig. Daher ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 23.5.2024 wegen Verjährung ersatzlos aufzuheben.

3.1.2.: Zur Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2020:

Einleitend ist festzuhalten, dass soweit sich die Parteien des Beschwerdeverfahrens auf Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000 beziehen, auf die ständigen Rechtsprechung des VwGH zu verweisen ist, dass Erlässe des BMF keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen (vgl. zB VwGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002; VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0100; VwGH 13.10.2020, Ra 2019/15/0134) und wird daher in der Folge auf die Aussagen in den von den Parteien angeführten Randziffern der EStR 2000 nicht eingegangen.

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

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 (§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988): Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Ob im beschwerdegegenständlichen Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünften aus Gewerbebetrieb vorliegen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes danach zu beurteilen, ob sich die Tätigkeit der Bf. auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht.

Diesbezüglich ist einleitend zu den Ausführungen der Bf. in den Schreiben vom 10.11.2024 und 12.11.2024 an das Finanzamt Österreich bzw. im Schreiben vom 10.12.2024 an das Bundesfinanzgericht festzuhalten, dass sich der Begriff des Gewerbebetriebes im Sinn des § 23

EStG 1988 nicht mit dem Begriff der gewerbsmäßigen Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 2 GewO 1994 deckt (vgl. VwGH 20.2.2020, Ra 2019/08/0109; VwGH 11.7.2012, 2009/08/0121; VwGH 5.4.1989, 88/13/0064; Jakom/Peyerl, EStG 2024, Rz 7 zu § 23; Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, Tz 9 zu § 23 mwN). Es ist daher für die Beurteilung, ob die Bf. aus der in Rede stehende Vermietung der Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 erzielt, von **keiner** rechtlichen Relevanz, ob die in Rede stehende Vermietung der Bf. einer Gewerbeberechtigung bedarf oder nicht.

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. Eine solche weitere Tätigkeit wird vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Gästen in Hotels und Fremdenpensionen erbracht. Diese weitere Tätigkeit 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. zB VwGH 14.1.1986, 85/14/0092; VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024).

Es ist dabei nicht die Nebenleistung zur einzelnen Vermietung für die Zuordnung Vermietung bzw. Gewerbebetrieb entscheidend, sondern der Gesamtumfang der Nebenleistungen für die **gesamte** Tätigkeit (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059). Daher führt das Anbieten von Frühstück für die Mieter des Doppelzimmers, wobei dies auch von Mietern des Doppelzimmers nur dann in Anspruch genommen wurde, wenn es sich nicht um Arbeiter gehandelt hat, nicht dazu, dass insgesamt von einer gewerblichen Vermietung auszugehen ist, weil die Mieter der Ferienwohnungen sich in der Regel selbst verpflegt haben und daher der Aufwand der Bf. für das Frühstück bezogenen auf die Gesamtheit der vermieteten Einheiten nur in sehr bescheidenen Ausmaß angefallen ist. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Bf. keine tägliche Wartung der Ferienwohnungen und des Doppelzimmers vorgenommen bzw. veranlasst hat. Soweit die belangte Behörde ein Merkmal der Gewerblichkeit in der Vermietung über eine Onlineplattform erblickt, kann diese Ansicht vom Bundesfinanzgericht aufgrund der in sich schlüssigen Ausführungen der Bf. in der Beschwerde, wonach durch die Buchung der Mieter über die Plattform *****8***** Verwaltungsarbeit gegenüber früher weggefallen ist, nicht geteilt werden, weil das Anbieten der Ferienwohnungen und des Doppelzimmers über eine solche Plattform aufgrund der von *****8***** verwendeten Software zu einer schnelleren und

einfacheren Abwicklung führt als wenn schriftliche – insbes. per E-Mail – und telefonische Buchungsanfragen erst aufeinander abgestimmt werden müssen, da die Plattform ***8*** einen umfassenden Überblick über die Buchungsanfragen bietet und daher per Knopfdruck (Mausclick) die Verfügbarkeit der Ferienwohnungen bzw. der Doppelzimmers für die Zeiträume für die die Buchung durch die Bf. bestätigt wird, gesperrt werden kann, sodass Doppelbuchen ausgeschlossen sind. Auch ist die belangte Behörde den diesbezüglichen Ausführungen der Bf. in der Beschwerde in der ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 24.9.2024 sachverhaltsmäßig nicht entgegengetreten, sondern hat lediglich auf ein Erkenntnis des VwGH (VwGH 27.2.2019, Ra 2018/04/0144) verwiesen. Dieses Erkenntnis ist aber für die ertragsteuerliche Abgrenzung einer gewerblichen Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG 1988 nicht einschlägig, weil es zur Frage des Vorliegens einer gewerbsmäßigen Beherbergung von Gästen im Rahmen eines Gastgewerbes im Sinne des § 111 Abs. 1 Z 1 GewO 1994 ergangen ist und auch die belangte Behörde zu Recht davon ausgeht, dass die gewerberechtliche Einstufung für die steuerliche nicht relevant ist (vgl. Seite 4 des Betriebsprüfungsberichts vom 24.5.2024: „Während früher auf die gewerberechtliche Genehmigung abgestellt wurde, ist mittlerweile die gewerberechtliche Einstufung für die steuerliche nicht mehr relevant“). Das Anbieten von Ferienwohnungen bzw. Zimmern über eine Online-Plattform könnte nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts nur dann für die Gewerblichkeit sprechen, wenn dies über **mehrere** solcher Plattformen erfolgt, weil dann die Buchungen über die verschiedenen Plattformen händisch abgeglichen werden müssen. Im gegenständlichen Fall hat die Bf. aber nur **eine** Online-Plattform – eben ***8*** – ab 2014 verwendet. Soweit in der ergangenen Beschwerdeentscheidung ausgeführt wird, dass nach der Judikatur des VwGH die kurzfristige Abgabe von Ferienwohnungen auf eine gewerbliche Vermietung hindeuten würde, ist festzuhalten, dass der VwGH diese Ansicht nur für den Fall vertritt, dass eine **größere Anzahl** von eingerichteten Ferienwohnungen vermietet wird (vgl. zB VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127). Bei vier Ferienwohnungen und einem Doppelzimmer liegt aber eine größere Anzahl iS dieser Judikatur nicht vor.

Daher kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Bf. mit der Vermietung der vier Ferienwohnungen und des Doppelzimmers auch in den Jahren 2014 bis 2020 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erzielt hat.

Die (relative) Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 1. Satz BAO für die Einkommensteuer grundsätzlich fünf Jahre ab Ablauf des Jahres in dem der Abgabensanspruch entstanden ist und wird dann, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches von der Abgabenbehörde unternommen werden, um ein Jahr verlängert (§ 209 Abs. 1 1. Satz BAO). Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 2.

Satz BAO). Soweit eine Abgabe hinterzogen wird, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 2. Satz BAO).

Betreffend die Jahre 2017 bis 2020 ist jedenfalls schon gemäß § 207 Abs. 1 1. Satz keine Verjährung eingetreten, wobei für 2017 der Erstbescheid am 14.5.2020 bzw. für 2018 der Erstbescheid am 4.10.2019 ergangen ist und durch die in den Jahren 2023 und 2024 durchgeführte Außenprüfung entsprechende Verlängerungshandlungen gesetzt wurden.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 ist hingegen zu prüfen, ob von der verlängerten Frist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Bf. (auch) in den Jahren 2014 bis 2016 - neben ihren Pensionseinkünften aus nichtselbständiger Arbeit - weiters auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezog, welche sie für die Jahre 2014 bis 2016 keine Einkommensteuererklärungen abgegeben hat. Die Bf. als Abgabepflichtige war gemäß § 41f EStG 1988 zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet, in dem die jährlich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzugeben gewesen waren, zumal diese den jährlichen Betrag von 730,00 € (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) jeweils überstiegen haben. In Folge der nicht eingereichten Einkommensteuererklärungen, in denen die von der Bf. erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären gewesen sind, ist die Bf. ihrer gesetzlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen

Nach unstrittiger Aktenlage erlangte die Abgabenbehörde erst nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfristen für 2014 bis 2016 (jeweils 30.6. des Folgejahres bei Einreichung über Finanzonline; § 134 Abs. 1 2. Satz BAO; sonst: 30. April des Folgejahres) Kenntnis von den Einkünften aus Vermietung und somit von der Entstehung der (konkreten) Abgabenansprüche dem Grunde nach und konnte die Bf. damit die durch die unstrittig nicht erfolgte Einreichung entsprechender Einkommensteuererklärungen eine strafbare Abgabenverkürzung bewirken. Die Bf. war vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist zwar hinsichtlich ihrer lohnsteuerpflichtigen Einkünfte bereits steuerlich erfasst; allerdings hat die Abgabenbehörde – das zuständige Team der betrieblichen Veranlagung - erst 2022 aufgrund von Anzeigen (siehe die Beilagen 1 und 2 des Vorlageberichts des Finanzamtes vom 27.11.2024), somit nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfristen für die Einkommensteuer 2014 bis 2016, von der Vermietung der vier Ferienwohnungen und des Doppelzimmers erfahren. Die (objektive) Abgabenhinterziehung ist somit vollendet, hat doch die Abgabenbehörde in Unkenntnis von der Entstehung der konkreten Abgabenansprüche die Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 nicht bis zum jeweiligen 30. April bzw. 30. Juni des jeweiligen Folgejahres in gesetzlicher Höhe festsetzen können. Die Bf. hat die diesbezüglichen Einkünfte nicht offengelegt, weshalb für 2014 bis 2016 keine Einkommensteuer vorgeschrieben wurde.

Zur subjektiven Tatseite ist hierauf zu verweisen, dass die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG Vorsatz erfordert, wobei bedingter Vorsatz genügt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach festgehalten, dass die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht hinsichtlich inländischer Einkünfte auch einem steuerrechtlichen Laien bewusst sein muss bzw. kann dieses Wissen bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person jedenfalls vorausgesetzt werden (ua. VwGH 25.3.1999, 97/15/0056; VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150).

Im Beschwerdefall kann für die Bf. nichts anderes gelten und wird dies in der Beschwerde auch gar nicht in Abrede gestellt. Wer als Vermieter mehrerer Ferienwohnungen bzw. eines Doppelzimmers tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. insbesondere die §§ 119 bis 142 BAO) zu beachten.

Im Hinblick auf die seit mindestens 2008 (vgl. die Angaben der Bf. im Rahmen der Nachschau durch die Finanzpolizei am 14.7.2022 „seit ca. 15 Jahren“) bis dato bestehende Vermietungstätigkeit (im Umfang von mehreren Ferienwohnungen und eines Doppelzimmers), auf die Höhe der monatlichen Mieteinnahmen bzw. auf die jährlich erzielten (Miet)Einnahmenüberschüsse über die Betriebskosten und sonstigen Ausgaben ist auch von der Erfüllung der subjektiven Tatseite einer Abgabenhinterziehung auszugehen und ist auch hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2014 bis 2016 keine Verjährung eingetreten.

Hinsichtlich der Höhe der von der Bf. erzielten Einkünfte ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall sowohl die Einnahmen als auch die Werbungskosten zum Teil gemäß § 184 BAO zu schätzen waren.

§ 184 BAO bestimmt folgendes:

- (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.
- (3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 12 zu § 184 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des VwGH).

Im gegenständlichen Fall wurden im Rahmen der Betriebsprüfung von der Bf. nicht alle Unterlagen zur Verfügung gestellt, die Grundlagen für die Ermittlung der Einnahmen und Werbungskosten aus der in Rede stehenden Vermietung sind, wobei für die Jahre 2014 bis

2016 sogar gar keine Aufzeichnungen über die angefallenen Werbungskosten vorgelegt wurden. Jedenfalls wurden keine Rechnungen über die erfolgten Vermietungen oder sonstige Aufzeichnungen über die Zimmervermietungen für den gesamten Zeitraum 2014 bis 2020 vorgelegt.

Besonders schwer wiegt, dass trotz fast ausschließlich erfolgter Barzahlung der von der Bf. vereinnahmten Mieten keinerlei Belege – insbesondere Rechnungen – vorgelegt wurden und auch ab 2016 diese Barumsätze nicht mittels Registrierkasse erfasst wurden und in der Regel auch keine Belege über die erhaltenen Barzahlungen an die Mieter ausgestellt wurden.

Es war daher eine Einnahmenschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 50% der von Bf. im Rahmen der Betriebsprüfung bekanntgegebenen Bareinnahmen vorzunehmen. Ziel der Schätzung ist es nämlich, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein „Straf-Zuschlag“). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen zu richten (vgl. zB VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048). Angesichts der unterlassenen Offenlegung von über Buchungen über die Plattform ***8*** bezogenen Einnahmen von € 140.700,60 in den Jahren 2014 bis 2022 sowie fehlenden Grundaufzeichnungen zur Losungsermittlung und dem Großteil der Aufwendungen ist davon auszugehen, dass weitere Einnahmen nicht ordnungsgemäß aufgezeichnet worden sind. Es liegt im Wesen der Zuschätzung, dass pauschal dem Umstand Rechnung getragen werde, dass nicht sämtliche Einnahmen erklärt worden sind. Die mit der Schätzung verbundenen Unsicherheiten hat jeder Steuerpflichtige, der Anlass zur Schätzung gibt, auf sich zu nehmen (vgl. zB VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Gegenständlich orientiert sich der Sicherheitszuschlag – in Übereinstimmung mit der von der Betriebsprüfung durchgeführten Schätzung - an den am 18.4.2023 durch die Bf. vorgelegten Erlösen, da es sich dabei gerade um den Bereich handeln würde, bei dem die groben Mängel (fehlende Grundaufzeichnungen zur Losungsermittlung, Aufwendungen großteils durch Schätzungen) festgestellt hätten werden können. Aufgrund der Internetauftritte (eigene Homepage, ***7***) sowie der Erlöse am Bankkonto 2017 muss davon ausgegangen werden, dass diesbezüglich auch noch nicht erklärte Einkünfte in bar erzielt worden sind.

Hinsichtlich der Höhe der von der Bf. erzielten Einnahmen aus der Vermietung sowie der angefallenen Werbungskosten schließt sich das Bundesfinanzgericht bis auf die nachstehend wiedergegebenen Änderungen an die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Ermittlung (Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Mai 2024) an. Der Umstand, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nunmehr Einnahmen gemäß § 15 EStG 1988 statt Betriebseinnahmen gemäß § 4 EStG 1988 und Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 statt Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 anzusetzen sind, führt grundsätzlich zu keiner Änderung, weil die von der Betriebsprüfung erfolgte Gewinnermittlung eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewesen ist für die das Zufluss-/Abflussprinzip gleichermaßen gilt wie im außerbetrieblichen Bereich. Überdies wurde in der Beschwerde ausdrücklich angeführt, dass die Besteuerungsgrundlagen nicht der Höhe nach angefochten werden.

Der Höhe nach sind aufgrund des Umstandes, dass von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugehen ist, folgende Änderungen der Höhe nach gegenüber den angefochtenen Bescheiden vorzunehmen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 beträgt die Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage.

Daher vermindert sich die Absetzung für Abnutzung für die für die Vermietung verwendeten Gebäudeteile auf € 2.836,80.

Außerdem steht für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kein Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 zu.

Daher ergibt sich folgende Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb laut angefochtenen Bescheiden:

Jahr	AfA-Reduzierung	Wegfall Gewinnfreibetrag	Summe Erhöhung
2014	€ 1.891,20	€ 383,36	€ 2.274,56
2015	€ 1.891,20	€ 1.199,75	€ 3.090,95
2016	€ 1.891,20	€ 1.434,94	€ 3.326,14
2017	€ 1.891,20	€ 671,36	€ 2.562,56
2018	€ 1.891,20	€ 1.534,03	€ 3.425,23
2019	€ 1.891,20	€ 2.374,65	€ 4.265,85

2020	€ 1.891,20	€ 610,54	€ 2.501,74
------	------------	----------	------------

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut angefochtenen Bescheiden	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Bundesfinanzgericht
2014	€ 2.565,57	€ 4.840,13 (2.565,67 + 2.274,56)
2015	€ 8.029,13	€ 11.120,08 (8.029,13 + 3.090,95)
2016	€ 9.603,06	€ 12.929,20 (9.603,06 + 3.326,14)
2017	€ 4.492,97	€ 7.055,53 (4.492,97 + 2.562,56)
2018	€ 10.266,21	€ 13.691,44 (10.266,21 + 3.425,23)
2019	€ 15.891,86	€ 20.157,71 (15.891,86 + 4.265,85)
2020	€ 4.085,99	€ 6.587,73 (4.085,99 + 2.501,74)

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 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. Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 14. Jänner 2025