



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden ABC und die weiteren Mitglieder CBA, DAB und CAB über die Berufung derBw., vertreten durch Berater, vom 16. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes XYZ, vertreten durch Finanzanwalt, vom 11. August 2005 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO werden abgeändert.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2002 und 2003 werden einheitlich und gesondert wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2002: 36.007,60 €

Hievon entfallen auf:

A : 16.723,60 €

B : 19.284,00 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2003: 27.718,04 €

Hievon entfallen auf:

A : 13.859,02 €

B : 13.859,02 €

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerber) betreiben eine Appartementvermietung in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Die aus der Vermietung von 5 Appartements mit 29 Betten resultierenden Erlöse wurden von den Bw. den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet. Die Gewinnermittlung erfolgte bis zum Jahr 2001 durch Betriebsvermögensvergleich. Zum Stichtag 1.1. 2002 sind die Bw. zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG übergegangen. Ab dem Jahr 2002 wurde der Gewinn nach § 3 der Durchschnittsatzverordnung für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe ermittelt.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Die Vermietung in F besteht aus 5 Ferienwohnungen mit insgesamt 29 Betten.

Da im Prüfungszeitraum Nebenleistungen nur in sehr geringem Ausmaß erbracht wurden, stellt die Vermietung in F nach Meinung der Betriebsprüfung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar!

Auf Grund dessen wird in den Jahren 2002 und 2003 die beantragte Pauschalierung durch eine Überschussrechnung ersetzt.

<i>Gewinn lt. Überschussrechnung 2002</i>	<i>31.461,29</i>
<i>Privatanteil 0%</i>	<i>1.459,28</i>
<i>Privatanteile lt. Umsatzsteuererklärung</i>	<i>1.740,80</i>
<i>Gewinn lt. BP</i>	<i>34.661,37</i>
<i>Gewinn lt. Bescheid – incl. Übergangsgewinn</i>	<i>32.638,29</i>

Da ab dem Jahr 1992 – letzter größerer Umbau – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterstellt werden, ist der im Jahr 2002 erklärte Übergangsgewinn zu streichen.

<i>Übergangsgewinn von § 4 Abs. 1 EStG auf § 4 Abs. 3 EStG</i>	<i>21.737,36</i>
<i>Gewinn lt. Überschussrechnung 2003</i>	<i>17.389,33</i>
<i>Privatanteil 0%</i>	<i>1.459,28</i>
<i>Privatanteile lt. Umsatzsteuererklärung</i>	<i>2.219,73</i>
<i>Gewinn lt. BP</i>	<i>21.068,34</i>
<i>Gewinn lt. Bescheid</i>	<i>10.900,00</i>

Weiters wurde auf Grund einer Nutzflächenermittlung ein Privatanteil von 30,24 % ermittelt.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren (neue) Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (Ausfertigungsdatum 11. August 2005).

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 16. September 2005 fristgerecht Berufung erhoben. Zusammengefasst wurde im Wesentlichen vorgebracht, die Geschwister C

würden 5 Ferienwohnungen mit insgesamt 29 Betten vermieten. Hiefür würden folgende Nebenleistungen erbracht:

- Den Gästen werde die Verabreichung eines Frühstückes angeboten, allerdings sei in den letzten Jahren davon nur geringfügig Gebrauch gemacht worden. Aber auch ohne Frühstücksabgabe werde auf Wunsch die Besorgung von Frühstücksbrot etc. angeboten und auch größtenteils durchgeführt.
- Einmal wöchentlich (in der Regel am Mittwoch) werde eine Komplettreinigung der Zimmer durchgeführt. Zusätzlich werde eine Endreinigung der Appartements vorgenommen.
- Die Hand- u. Badetücher würden laufend ausgetauscht, ebenso erfolgte täglich die Entsorgung des anfallenden Mülls.
- Durchführung der Schneeräumung.
- Besorgung von Schipässen.
- Hr. C biete seinen Gästen auch an, ca. einmal wöchentlich mit ihm Schifahren zu gehen, wobei er sie durch das gesamte Schigebiet führe und ihnen die F-ler Bergwelt erkläre.
- Die Ferienwohnungen würden laufend instand gehalten, kleinere Reparaturen sofort von Hrn. C erledigt oder ein Professionist beauftragt.
- Geschirr, Besteck u. Bettwäsche würden laufend erneuert bzw. ergänzt.
- Zurverfügungstellung von Telefon und Fernsehgerät in jedem Appartement.

Die Hausbesitzgemeinschaft verfüge auch über eine Homepage, die laufend gewartet werde. Auch übrige Werbemaßnahmen (Zusendung von Prospekten an Reisebüros, private Interessenten und Hausgäste) würden vorgenommen. Der laufende Schriftverkehr, die An- und Abmeldung der Gäste erfordere ebenfalls ein erhebliches Ausmaß an Zeit. Zudem werde auf eine Entscheidung vom UFS vom 27. Oktober 2004 verwiesen.

Die Berufung deckt sich im Wesentlichen mit dem Wortlaut eines im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Schreibens vom 25. April 2005 (vgl. Arbeitsbogen Auftragsbuchnummer 123, S. 95 und 96).

Nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages (Bescheid vom 25. Juli 2006) bezüglich der Verfahrensbescheide wurde von den Bw. in der Eingabe vom 8. August 2006 die Ansicht vertreten, aufgrund des Ausmaßes der erbrachten Leistungen sowie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse würden „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 10. bzw. 25. August 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausgeführt, die nachgereichte Begründung enthalte nur rechtliche Ausführungen.

In der Sache selber wurde zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt:

„Verabreichung eines Frühstücks bzw. Brötchenservice“:

Wie mehrfach klar gestellt worden sei, werde die Verabreichung eines Frühstückes in den letzten Jahren nicht mehr in Anspruch genommen. Das Gebäude verfüge auch über keinen eigenen Raum für die Einnahme von Frühstück oder anderen Mahlzeiten.

Zum Brötchenservice sei festzuhalten, dass lediglich behauptet werde, dass über Ersuchen des Gastes das Frühstücksbrot von der Bäckerei geholt werde. Die Abrechnung erfolge aufgrund von Aufzeichnungen vor der Abreise der Gäste.

Nachweise (Monatsabrechnungen mit der Bäckerei, Häufigkeit und Menge des Brötchenservice) seien trotz mehrfachem Ersuchen der Abgabenbehörde nicht erbracht worden. Das Finanzamt sei daher der Ansicht, das Ausmaß dieser Nebenleistung gehe nicht über die Vermögensverwaltung hinaus. Da dieser Service auf der Homepage der Bw. nicht angeboten werde, könne dadurch kein erhöhter Verwaltungsaufwand verursacht werden.

Das Finanzamt habe telefonisch Kontakt mit der Bäckerei „G“ aufgenommen. Diese Kontaktaufnahme habe ergeben, dass die Bw. seit März 2005 Kunden des Unternehmens seien. Mittels Fax seien der Abgabenbehörde die Monatsrechnungen für März und April übermittelt worden. Diese Aufstellung beinhalte die Brotsorte (Kaisersemmel) sowie die bestellten Mengen (Zustellung durch die Bäckerei). Man könne davon ausgehen, dass pro Gast durchschnittlich ein bis zwei Semmel konsumiert worden seien. Schließe man nun auf den Verwaltungsaufwand, so komme man zur Erkenntnis, dass den Bw. eine Liste von den Gästen übermittelt worden sei. Diese Bestellung sei telefonisch an die ausliefernde Bäckerei weitergegeben worden. Durch den Vermieter erfolge lediglich die Aufteilung der bestellten Semmel auf die Ferienwohnungen.

„Einmal wöchentliche Komplettreinigung und Endreinigung“:

Diese Arbeiten würden nicht jenes Maß überschreiten, um von einer gewerblichen Vermietung sprechen zu können. Hiefür sei eine tägliche Wartung und Reinigung der Zimmer erforderlich.

„Austausch von Hand- und Badetücher, Zurverfügungstellen von Geschirr, Besteck, Bettwäsche, Telefon und Fernseher, Zusendung von Prospekten an diverse Interessenten etc., Schriftverkehr, An- und Abmeldung von Gästen“:

In den Ferienregionen Tirols sei es Standard geworden, Ferienwohnungen teilweise luxuriös auszustatten (Sauna), um Gäste zu gewinnen. Im Gegenzug könne der Vermieter höhere Erlöse lukrieren. Es gehöre zum guten Service, die Hand- bzw. Badetücher täglich zu wechseln, und die Appartements mit Geschirr, Besteck, Bettwäsche, Telefon und Fernsehgeräten auszustatten.

Dieser Service werde unabhängig davon angeboten, ob eine gewerbliche oder vermögensverwaltende Vermietung vorliege. Bei 5 Ferienwohnungen könne in dieser täglichen Nebenleistung kein zusätzlicher Verwaltungsaufwand erblickt werden. Beim Zusenden von Prospekten handle es sich überdies um eine Nebenleistung, die nicht täglich anfalle. Nach der gängigen Praxis sei überdies davon auszugehen, dass Ferienwohnungen von Stammgästen im nächsten Jahr wieder angemietet würden.

„Besorgung von Schipässen, Schifahren gehen (einmal wöchentlich)“:

Allein durch die Behauptung, dass teilweise Schipässe besorgt worden seien, wobei der Schipass vom Vermieter in fremden Namen und auf fremde Rechnung erworben werde und vom Gast bezahlt werde, könne nicht auf die Häufigkeit dieser Nebenleistung geschlossen werden.

Seitens des steuerlichen Vertreters sei der Umfang bzw. das Ausmaß der erbrachten Nebenleistungen nicht erörtert worden. In den meisten Fällen seien die Erlöse durch direkte Weiterverrechnung an den Gast nicht in die Überschussrechnung aufgenommen worden. Somit habe auch dieser Umstand zu keiner Ermittlung des angefallenen Aufwandes durch die Abgabenbehörde führen können. Die Behörde gehe daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass im Streitfall die Nebenleistungen nicht das Ausmaß einer Vermögensverwaltung übersteigen würden, zumal auch die Nebenleistungen nicht auf der Homepage beworben worden seien.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien unter Punkt 4 der Betriebsprüfungsfeststellungen Einrichtungsgegenstände angeführt worden. Bei diesen Gegenständen habe es sich um das Wohnzimmer der Gesellschafterin A gehandelt. Wegen der geringfügigen Auswirkung sei auf eine AfA-Kürzung bei der Schlussbesprechung verzichtet worden. Diese werde nunmehr nachgeholt.

Die AfA-Kürzung wurde in weiterer Folge für das Jahr 2002 mit 1.346,23 € und für das Jahr 2003 mit 4.714,54 € ermittelt. Weiters wurde der Frühstücksaufwand für das Jahr 2003 in Höhe von 1.935,16 € nicht anerkannt, da dieser nach den Angaben der Bw. nicht abzugsfähig sei und versehentlich als Ausgabe gebucht worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Überschuss für das Jahr 2002 mit 36.007,60 € und jener für das Jahr 2003 mit 27.718,04 € ermittelt.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6. September 2006 wurde ergänzend noch ausgeführt, dass das Besorgen von Frühstücksbrot im Regelfall nicht zu den Leistungen einer

Vermögensverwaltung gehöre. Außerdem würde diese Nebenleistung (teilweise Besorgung und Abrechnung) in den Wintermonaten bei Vollbelegung einen erheblichen Zeitaufwand verursachen.

Bei einer üblichen Appartementvermietung werde nur eine Endreinigung vorgenommen.

Der tägliche Austausch von Hand- und Badetüchern, das Zurverfügungstellen von Geschirr, Besteck, Bettwäsche, Telefon und Fernseher, die Zusendung von Prospekten an diverse Interessenten, Schriftverkehr, die An- und Abmeldung von Gästen würden nur bei gewerblichen Vermietern zum Standard gehören. Diese Tätigkeiten würden bei einer Anzahl von 29 Betten einen erheblichen Aufwand darstellen, der für eine gewerbliche Vermietung spreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Die Vermietung eines (zu keinem Betriebsvermögen gehörenden) Gebäudes ist grundsätzlich Vermögensverwaltung. Zur gewerblichen Tätigkeit wird sie erst, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Dies wieder ist erst der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

2.) Eine "gewerbliche" Vermietung erfolgt vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen. Die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der (angebotenen) Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in der Form eines Frühstückes und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzliche Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen auch sie keinen Gewerbebetrieb. Umgekehrt führt aber eine (Ferien-)Wohnungsvermietung, bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Gewerblichen Charakter hat die Tätigkeit eines Vermieters nur dann, wenn sie in erheblichem Umfang nicht nur laufende Verwaltungsarbeit, sondern jene intensive Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht (vgl. VwGH 3. Mai 1983, 82/14/0248).

3.) Die Bw. vermieten 5 Appartements. Die Appartements werden auf der Homepage der Bw. wie folgt beschrieben:

Appartement Nr. 1 (ca. 82 m²-für 7 Personen): 3 Schlafzimmer, Wohnküche, Dusche, WC, Vorraum, Terrasse), Appartement Nr. 2 (ca. 65 m²-für 6 Personen): 2 Schlafzimmer, Wohnküche, Bad, WC, Vorraum, Balkon), Appartement Nr. 3 (ca. 62 m² für 6 Personen): 1 Schlafzimmer, 1 Wohnschlafzimmer, Kochnische, Dusche, WC, Vorraum, Balkon, Appartement Nr. 4 (ca. 65 m²-für 5 Personen): Wohnschlafzimmer, Schlafzimmer, Wohnküche, Bad, WC, Vorraum, Balkon und Appartement 5 (ca. 50 m²-für 4 Personen): Wohnschlafzimmer, Schlafzimmer, Wohnküche, Dusche, WC, Vorraum im Souterrain, Fenster alle ins Freie.

4.) Weiters ist auf der Homepage folgender Vermerk angebracht:

In allen Wohnungen gibt es Kabel-TV. Alle Küchen sind mit 4 Plattenherd + Backrohr, Spülmaschine und Kühlschrank ausgestattet.

Weitere Leistungen werden von den Bw. auf der Homepage jedoch nicht angeboten.

5.) Bereits im Betriebsprüfungsverfahren (vgl. Arbeitsbogen Auftragsbuchnummer 123, S. 95 und 96) wurde zu klären versucht, in welchem Ausmaß Nebenleistungen erbracht worden sind. Im Schriftsatz vom 25. April 2005, der als Stellungnahme zur Behandlung der Einkünfte aus der Ferienwohnungsvermietung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezeichnet wurde, sind die Nebenleistungen inhaltsgleich wie in der (späteren) Berufung vom 16. September 2005 aufgelistet worden. Eine Quantifizierung der Nebenleistungen ist weder im Schriftsatz vom 25. April 2005 noch in der Berufung vom 16. September 2005 erfolgt.

6.) Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 6. März 2006 wurde der Versuch unternommen, den Umfang nachstehender Nebenleistungen zu ermitteln: Besorgen von Schipässen, Brötchenservice, Schifahren mit Gästen und Frühstücksangebot.

7.) In Beantwortung dieses Vorhaltes wurden im Schreiben von 5. April 2006 von den Bw. (wiederum) nur allgemein gehaltene Behauptungen aufgestellt:

Das Angebot, Frühstück zu verabreichen, sei in den letzten Jahren nicht in Anspruch genommen worden. Das Schifahren mit Gästen werde vorwiegend von A wahrgenommen. Es umfasse die Möglichkeit, das umfangreiche Schigebiet F kennenzulernen. Dieses Angebot werde eher von älteren Menschen angenommen, die zum ersten Mal ihren Urlaub in F verbringen würden. Auf Wunsch der Gäste werde das Frühstücksbrot von der Bäckerei geholt. Den Gästen werde auch das Angebot unterbreitet, Schipässe zu besorgen.

8.) Im Vorlageantrag vom 6. September 2006 wurde den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 10. August 2006 nichts Stichhältiges entgegengesetzt.

Das Ausmaß der behaupteten Nebenleistungen wurde nicht bekanntgegeben. Es wurde nur ausgeführt, das „Besorgen“ von Frühstücksbrot werde bei einer reinen Vermögensverwaltung nicht angeboten. Zudem sei mit dieser Nebenleistung in den Wintermonaten bei Vollbelegung ein erheblicher Zeitaufwand verbunden.

9.) Weiters wurde im Vorlageantrag von den Bw. die Ansicht vertreten, dass bestimmte Nebenleistungen (Zurverfügungstellen, Erneuerung und Wartung von Geschirr, Besteck und Bettwäsche, Zurverfügungstellen von Telefon und Fernsehgerät in jedem Appartement, Zusenden von Prospekten an Reisebüros, Schriftverkehr, An- und Abmeldung von Gästen) nur von gewerblichen Vermietern angeboten würden.

10.) Leistungen wie das Wechseln von Handtüchern sowie das Zurverfügungstellen, die Erneuerung und Wartung von Geschirr, Besteck und Bettwäsche würden zwar auch von vermögensverwaltenden Betrieben erbracht. Bei 29 Betten würden diese Leistungen einen erheblichen Aufwand darstellen, der einer gewerblichen Tätigkeit entspreche.

11.) Mit Vorhalt des Senates vom 6. August 2006 wurde nochmals ersucht, Art und Umfang der Leistungen Schifahren mit Gästen, Besorgung von Schipässen sowie Durchführung des Brötchenservice nachzuweisen. Weiters wurde um Bekanntgabe des Zeitpunktes gebeten, seit dem kein Frühstück mehr verabreicht werde.

12.) In Beantwortung des Vorhaltes vom 6. August 2006 wurde mit Eingabe vom 25. August 2007 nunmehr mitgeteilt, in den Jahren 2002/03 sei Frühstück, bedingt durch die häufigen Erkrankungen von A und D (Gattin von B, Anmerkung des Senates), eher selten angeboten worden.

13.) Die Aufzeichnungen (Abrechnungsbelege, Bestellzettel der Gäste) über Besorgungen von Frühstücksbrot seien nicht aufbewahrt worden. Diese Dienstleistung sei jedoch tatsächlich angeboten und auch in Anspruch genommen worden. Der Einkauf sei von den Bw. bei der Bäckerei FG mittels Barzahlung in F erfolgt.

14.) Zur Serviceleistung „Schifahren mit Gästen“ wurde wiederum mitgeteilt, diese werde eher nur von älteren Gästen in Anspruch genommen. Unterlagen, die die Erbringung dieser Leistung in den Streitjahren dokumentieren, könnten keine vorgelegt werden.

15.) Die Besorgung von Schipässen erfolge nach Feierabend durch B, der bei der AB beschäftigt sei. Weiters wurden ohne weiteres Vorbringen zwei Rechnungen über den Bezug von 32 sog. VIP Karten (2002) und im Jahr 10 VIP Karten (2003) vorgelegt.

16.) Zudem wurde die Ansicht vertreten, die in der Berufung aufgezählten Leistungen (wöchentliche Endreinigung, tägliche Nachschau und Beseitigung größerer Verunreinigungen

oder Schäden, regelmäßiger Wäschewechsel, Reparaturen am Haus und in den Wohnungen, tägliche Müllentsorgung, Zurverfügungstellen von Geschirr, Besteck, Reinigungsmitteln, Handtüchern, Küchenwäsche, Fernsehgeräten, Kaffeeautomaten, Schneeräumung von Parkplätzen) seien maßgeblich für die Einstufung der Vermietung als gewerbliche Vermietung. Der Schriftverkehr für die wöchentliche Belegung sei mit einem ziemlich großen Arbeitsaufwand verbunden.

17.) Was das Verabreichen von Frühstück anbelangt, wurde in der Eingabe vom 25. August 2007 behauptet, in den Jahren 2002/03 sei den Gästen die Verabreichung eines Frühstückes eher selten (bei Anreise und langjährigen Gästen) angeboten worden. Im Schriftsatz vom 5. April 2006 wurde hingegen noch ausgeführt, Frühstück werde angeboten, dieses Angebot sei in den letzten Jahren jedoch nicht in Anspruch genommen worden. Berücksichtigt man den Umstand, dass das strittige Gebäude über keinen Frühstücksraum verfügt, kann nach Meinung des Senates die Verabreichung von Frühstück nur in bescheidenstem Ausmaß erfolgt sein. Diese Tätigkeit vermag daher keinen Gewerbebetrieb zu begründen.

18.) Ähnliches gilt für die Leistungen „Schifahren mit Gästen“:

Sowohl im Betriebsprüfungsverfahren (vgl. Schreiben vom 25. April 2005) als auch in der Berufung vom 16. September 2005 wurde ausgeführt, das Schifahren mit Gästen werde von B einmal wöchentlich angeboten. Im Schriftsatz vom 5. April 2006 wurde erstmals behauptet, dieser Service werde vorwiegend von A erbracht. In der Eingabe vom 25. August 2007 wurde das Vorbringen insoweit berichtigt, als diese Leistungen von A während der Woche und von B am Wochenende durchgeführt worden sein sollen. Dass A in den Streitjahren im nennenswerten Ausmaß Gäste beim Schifahren begleitet hat, hält der Senat für nicht glaubhaft. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2007 wurde nämlich ua. der schlechte gesundheitliche Zustand von A als Grund für das sporadische Frühstücksangebot angegeben. Zudem soll dieser Service „eher“ nur von älteren Gästen, die zum ersten Mal ihren Urlaub in F verbringen, angenommen worden sein. Eine regelmäßige Begleitung von älteren Gästen an Wochenenden durch B ist daher ebenfalls nicht glaubwürdig.

19.) Zutreffend mag sein, dass B im Zuge seiner Beschäftigung bei der BA gelegentlich für seine Gäste Schipässe besorgt hat. Einen Gewerbebetrieb vermag aber auch die Durchführung dieser Tätigkeit nicht zu begründen.

20.) Was den behaupteten Brötchenservice anbelangt, sind die Bw. jeglichen Nachweis einer derartigen Leistungserbringung schuldig geblieben. Aufzeichnungen, die diesen Service dokumentieren, wurden nicht aufbewahrt. Der Feststellung des Finanzamtes in der gesonderten Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung vom 10. August 2006,

wonach die Bw. erst seit März 2005 Kunden der Bäckerei „G“ seien, und die Brotlieferung durch die Bäckerei erfolge, wurde nichts Stichhaltiges entgegengesetzt.

21.) Die im Vorlageantrag vom 6. September 2006 von den Bw. vertretene Ansicht, wonach gehobener Standard der Einrichtung und Ausstattung von Ferienwohnungen nur bei gewerblichen Vermietern anzutreffen sei, vermag der Senat nicht zu teilen. Weder gehobene Ausstattung noch gehobene Einrichtung von Gästezimmern, Bungalows oder Appartements lassen für sich allein auf eine gewerbliche Vermietung schließen. Der Anspruch von Gästen in Bezug auf Ausstattung von Tourismuseinrichtungen jeglicher Art ist in den letzten Jahren nämlich gestiegen. Mit einer gehobenen Ausstattung bzw. Einrichtung der zu vermietenden Räumlichkeiten reagiert der Vermieter auf die geänderten Bedürfnisse der Gäste und lassen sich dadurch auch höhere Erlöse lukrieren. Der Senat schließt sich in diesem Punkt der Argumentation des Finanzamtes an.

22.) Insoweit die Bw. immer wieder betonen, das tägliche Wechseln der Hand- und Badetücher, das Zurverfügungstellen von Geschirr, Bettwäsche, Besteck etc. entspreche bei einer Anzahl von 29 Betten einer gewerblichen Tätigkeit, ist ihnen Folgendes zu erwidern:

Die Zahl der Betten – bis zu 29 – fällt beim gegebenen Sachverhalt gegenüber der Zahl der Ferienwohnungen nicht ins Gewicht. Die Zahl der Betten wird dort bedeutsam sein, wo im nennenswerten Maße von der Zahl der belegten Betten abhängige Leistungen erbracht werden (Frühstück und/oder andere Mahlzeiten, Zimmerreinigung mit Bettenmachen). Im Streitfall schlägt sich die Zahl der Betten auf die Verwaltungsarbeit im Wesentlichen nur über den Wäscheaufwand zu Buche. Selbst die An- und Abmeldung findet bei Ferienwohnungen regelmäßig (familienweise) pro Wohnung statt (vgl. auch VwGH vom 14. Jänner 1986, 85/14/0092).

23.) Zutreffend ist, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 14. Jänner 1986, 85/14/0092, zum Ausdruck gebracht hat, dass Nachbeschaffungen und Reparaturen, die sich daraus ergeben, dass den Gästen technische Geräte (Küchengeräte, Staubsauger, Fernseher) mitvermietet werden, auf das Vorliegen von gewerblichen Einkünften hindeuten können. Im zitierten Fall wurde diesem Umstand keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen, weil nur 4 Ferienwohnungen vermietet wurden und keine für die gewerbliche Zimmervermietung signifikanten Leistungen erbracht wurden.

24.) Nachbeschaffungen und Reparaturen, die aus der Mietvermietung von Wäsche, Geschirr, Besteck und Beleuchtungskörper resultieren, wurden vom Verwaltungsgerichtshof als Indiz für eine gewerbliche Vermietung gesehen (vgl. etwa VwGH vom 20. November 1989, 88/14/0230).

25.) Auch in den Einkommensteuerrichtlinien wurde zunächst in der RZ 5438 das Mietvermieten von Einrichtungsgegenständen, Zurverfügungstellen von Wäsche, Besteck, Geschirr und Wohnungseinrichtung zu den gewerblichen Nebenleistungen gezählt. Diese Rechtsansicht wurde in den Neufassung der Einkommensteuerrichtlinien (Richtlinie des BMF-010203/0501-VI/6/2007, gültig ab 5. Dezember 2007) offensichtlich als überholt angesehen. In RZ 5438 der Einkommensteuerrichtlinien werden diese Leistungen nicht mehr als gewerbliche Nebenleistungen erwähnt. Dieser in der Neufassung der Einkommensteuerrichtlinien zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht schließt sich auch der Senat an.

26.) Im Streitfall wurde weiters behauptet, einmal wöchentlich (im Regelfall am Mittwoch) werde eine Komplettreinigung der Zimmer durchgeführt. Zusätzlich erfolge eine Endreinigung der Appartements. Über Vorhalt des Senates vom 11. Februar 2008 wurde von den Bw. ergänzend noch dargelegt, die durchschnittliche Aufenthaltsdauer der Gäste betrage in der Wintersaison sechs bis sieben Tage. Die Anreise der Gäste erfolge in der Regel am Samstag, die Abreise am Freitag oder (am darauf folgenden) Samstag. In den Jahren 2002 und 2003 seien in den Wintersaisons 100 bis 110 Belegtage vorgelegen. Die Sommersaisons würden hingegen nur einzelne Belegtage aufweisen. Unter „zusätzlichen Arbeiten“ zur Komplettreinigung seien die Reinigung von Teppichen durch Verschmutzung mit Soßen oder Brandlöchern bzw. das Reinigen von verschmutzten Wänden zu verstehen.

Dass im Berufungsfall Verunreinigungen von Teppichen und Wänden regelmäßig und ausnahmslos von allen Urlaubsgästen (Stammgästen, älteren Gästen etc.) verursacht worden sind, wurde von den Bw. nicht behauptet. Ein derartiges Verhalten wäre nach Ansicht des Senates mit der Lebenserfahrung auch nicht in Einklang zu bringen. Die wöchentliche Durchführung einer Komplettreinigung ist daher nicht glaubhaft.

27.) Das tägliche Wechseln der Handtücher und die tägliche Entsorgung des Mulls können die streitgegenständliche Vermietung nicht zur gewerblichen Vermietung machen. Diese Leistungen können nämlich mit einer täglichen Wartung der Zimmer bzw. Appartements nicht gleichgesetzt werden. Hinzu kommt noch, dass die Bw. einräumen mussten, der tägliche Austausch von Hand- und Badetüchern sei nicht einmal von allen Gästen gewünscht worden. Es gebe auch Urlauber, die Hand- und Badetücher selbst mitbringen würden.

28.) Die Schneeräumung von privaten Parkplätzen ist kein Indiz für eine gewerbliche Vermietung. Derartige Tätigkeiten müssen von jedem Vermieter durchgeführt werden.

29.) Zusammenfassend ist festzustellen, dass im Streitfall keine für die gewerbliche Appartementvermietung signifikanten Leistungen erbracht und nachgewiesen worden sind. Es

erfolgte keine tägliche Reinigung der Zimmer noch haben die Bw. Verpflegung im nennenswerten Umfang verabreicht. Die Serviceleistungen Schifahren mit Gästen und Besorgen von Schipässen werden ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Anbot zB auf der Website durchgeführt. Diese Leistungen stellen einen Akt des Entgegenkommens dar. Ähnliches gilt für den behaupteten Brötchenservice. Diese Leistungen, deren (gelegentliche) Durchführung im Berufungsverfahren nur behauptet, aber nicht bewiesen werden konnte, waren nicht geeignet, einen Gewerbebetrieb zu begründen, zumal im Streitfall lediglich 5 Appartements vermietet wurden und die Appartementvermietung nahezu ausschließlich in der Wintersaison betrieben wurde.

Verwiesen sei darauf, dass die behaupteten Besorgungsleistungen (Brötchenservice, Schipässe) in die Aufzeichnungen der Berufungswerber keinen Eingang gefunden haben. Das tatsächliche Ausmaß der behaupteten Leistungen lässt sich daher aus zeitnah erstellten Unterlagen nicht ersehen. Der Mangel solcher Unterlagen spricht gegen den Standpunkt der Berufungswerber, wonach diese Leistungen einen größeren Umfang erreicht haben.

30.) Das im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Schreiben vom 25. April 2005 enthält lediglich eine Auflistung von Nebenleistungen. Daraus lässt sich nicht ableiten, dass im Streitfall die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht hat, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint. Die vom Finanzamt aufgrund des Schreibens vom 25. April 2005 getroffene Feststellung, Nebenleistungen seien im Prüfungszeitraum nur in sehr geringem Umfang erfolgt, erweist sich somit als zutreffend. Die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren erfolgte daher zu Recht.

31.) Bezüglich der unbestrittenen Kürzung der AfA der Jahre 2002 und 2003, der Stornierung des Frühstücksaufwandes im Jahre 2003 und der Ermittlung der Überschusseinkünfte wird auf die gesonderte Bescheidbegründung zu den Berufungsvorentscheidungen vom 25. August 2006 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. April 2008