



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Bw, Anschrift_1, vertreten durch die Prodingler & Partner Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 5760 Saalfelden, Leopold-Luger-Straße 1, vom 22. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Mag. Bernhard Berauer, vom 18. November 2009 betreffend die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufung vom 22. Dezember 2009 richtet sich gegen den Bescheid vom 18. November 2009, mit dem die Vermietung der Pension „Bezeichnung_Pension“ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert wurde. Sie wurde nur damit begründet, dass sich die Verhältnisse seit dem Lokalaugenschein vom 9. Jänner 1996 geändert hätten, und mit einem Antrag auf Durchführung eines Augenscheines „nach Ende der Wintersaison“ verbunden.

Aufgrund des Mängelbehebungsauftrages vom 7. Jänner 2009 ergänzte die steuerliche Vertreterin das Rechtsmittel mit Schreiben vom 26. Jänner 2010.

Sie äußerte die Ansicht, es liege noch eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor. In den letzten Veranlagungsjahren sei vom Lokalaugenschein und der zugehörigen Niederschrift vom 9. Jänner 1996 ausgegangen worden, die aufgrund der Gesamtanzahl von 14 Betten, der Nebenleistungen und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eine Einteilung

der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorsehe. Sie wiederholte die Behauptung, die Verhältnisse hätten sich geändert, ohne dies weiter zu begründen.

Das Finanzamt führte daraufhin am 19. Februar 2010 eine Begehung des gesamten Hauses durch und wies daraufhin die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2010 als unbegründet ab. Diese Entscheidung wurde im Kern wie folgt begründet (Hervorhebungen durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*Im Jahre 1993 errichteten Bw in Ort_1 ein Landhaus, das ab Dezember 1993 in einem Ausmaß von rund 70% für unternehmerische Zwecke genutzt wird. Am 9.1.1996 wurde das Objekt von einem Organ der Finanzverwaltung besichtigt, und dabei festgestellt, dass sich im **Kellergeschoss 3 Zimmer** mit je 2 Betten, im **Obergeschoss 2 Zimmer** mit je 2 Betten und **ein Appartement** mit zwei Räumen (Verbindungstür) mit gesamt 4 Betten befinden. Dies ergibt eine Gesamtanzahl von 14 Betten, die der Vermietung dienen. Weiters befinden sich im Erdgeschoss ein Frühstücksraum und ein WC, im Keller eine Sauna, ein Solarium und ein Softdampfbad, sowie in jedem Zimmer Kabel-TV, das den Gästen zur Verfügung steht (Niederschrift vom 9.1.1996).*

Bw werben für ihr Haus unter anderem im Internet unter <http://www.XXXXXXXXXX.at>. Den Gästen werden Zimmer mit Telefon, Kabel TV sowie getrenntem Bad und WC mit Bade und Handtücher, eine komplett eingerichtete Küche mit Mikrowelle, Gitterbett, Hochstuhl etc für die kleinen Gäste, eigener Parkplatz, Kinderspielplatz, Liegewiese, Grillmöglichkeit, Sauna, Softdampfbad, Solarium und ein reichhaltiges Frühstücksbuffet angeboten. Auf der Internetseite <http://www.berqfex.at> wird das Haus als Wanderspension Bezeichnung_Pension geführt. Es werden hier darüber hinaus Internetanschluss, Brötchenservice, Nordic walking, Freibad, Tischtennis und Tennisplatz angeboten.

Anlässlich des am 19.2.2010 stattgefundenen Lokalaugenscheines stellte der Prüfer fest, dass sich die Verhältnisse nicht geändert haben. Es werden nach wie vor insgesamt 14 Betten vermietet, wobei zum Zeitpunkt der Besichtigung 13 Personen gemeldet waren. Die Nebenleistungen wie Sauna, Softdampfbad, Solarium, Frühstücksbuffet, Internetanschluss, Brötchenservice, geführte Wanderungen, Kinderspielplatz etc werden nach wie vor angeboten und erbracht.

...

Für die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb kommt es darauf an, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Die durch jede Form von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit erreicht ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027). Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059). Gleichfalls entscheidend ist auch, ob die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, das mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung idR auch Einkünfte aus dem landläufigen Zimmervermieten zu behandeln, wenn die Zimmervermietung nur von geringem Ausmaß ist. Nach Verwaltungspraxis (Rz 5435 EStR 2000) ist eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, 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 erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht.

In der Rz 5438 EStR 2000 sind Nebenleistungen demonstrativ aufgezählt, die als gewerblich anzusehen sind, unter anderem die Verpflegung der Mieter und die tägliche Wartung der Zimmer und die Reinigung.

Da im gegenständlichen Fall die Zimmervermietung nicht von geringem Ausmaß ist (insgesamt werden 14 Betten vermietet) und Nebenleistungen erbracht werden, die über die Vermögensverwaltung hinausgehen (zB Sauna, Softdampfbad, Solarium, Frühstücksbuffet, Internetanschluss, Brötchenservice, Nordic walking, Freibad, Tischtennis und Tennisplatz), waren die Einkünfte aus der gegenständlichen Tätigkeit wie bisher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Gegen diesen Bescheid erhoben die Berufungswerber selbst „Einspruch“ und führten nur aus, sie seien „mit der Formulierung und der Darstellung in keinsten weise einverstanden“.

Die Berufung wurde daraufhin an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich die Einkunftsart aus der Nutzung des Hauses Bezeichnung_Pension.

1 Sachverhalt

Die Berufungsentscheidung basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet und unbestritten ist:

Unbestrittenerweise betrieben Bw seit Ende 1993 die Pension Bezeichnung_Pension. Aufgrund der mit Niederschriften dokumentierten Augenscheine vom 9. Jänner 1996 sowie vom 19. Februar 2010 wurde vom Finanzamt festgestellt, dass sie seitdem unverändert 5 Komfort-Zimmer mit jeweils 2 Betten sowie 1 Appartement mit insgesamt 4 Betten (Endreinigung nach Bedarf) vermieten. Am 19. Februar 2010 waren 13 Gäste polizeilich gemeldet.

Den Gästen stehen zusätzlich ein Frühstücksraum und ein WC, Solarium sowie Sauna und Softdampfbad (einmal pro Woche inklusive) zur Verfügung. Die Zimmer sind mit Kabel-TV ausgestattet und es existiert ein Internetanschluss.

Weiters werden Gitterbett, Hochstuhl, Kinderspielplatz, Liegewiese, Grillmöglichkeit und ein reichhaltiges Frühstücksbuffet (vgl. Internetauftritt unter www.XXXXXXXXXX.at) sowie Brötchenservice (www.bergfex.at) angeboten.

Unter „Sommer“ findet sich auf der Website zusätzlich der Hinweis, dass die beiden Betreiber geprüfte Wanderführer sind und die Gegend wie ihre Westentasche kennen.

Der Umsatz aus der Beherbergung betrug von 2002 bis 2008 zwischen etwa EUR 31.000,00 und EUR 34.000,00, der Einkauf an Frühstückswaren rund EUR 2.500,00. Für die Vermietungstätigkeit werden etwa 70% des gesamten Gebäudes genutzt.

Die Betreiber verfügen über keine gewerberechtliche Bewilligung zur Führung einer Frühstückspension, sind Mitglieder des Landesverbandes der Privatzimmervermieter und wurden auch vom Landesabgabenamt als Privatzimmervermieter eingestuft (Berufung 2007 vom 25. Mai 2009).

Nachdem die Vermietungstätigkeit schon 1996 vom Finanzamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft worden war, folgten die Berufungswerber dieser Beurteilung und erklärten für die Jahre 1996 bis 2002 solche Einkünfte. Beginnend ab der Feststellungserklärung 2003 deklarierten sie die Einkünfte jedoch als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt folgte dem nicht und stellte – in der Regel nach der vorherigen telefonischen Information des steuerlichen Vertreters - jedes Jahr wieder Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Diese Bescheide erwuchsen jeweils unbekämpft in Rechtskraft.

Nachdem diese Änderung der Einkunftsart durch das Finanzamt für 2007 unterblieben war, hob das Finanzamt den Bescheid gem. § 299 BAO auf und änderte die Einkunftsart wieder auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb (27. April 2009). Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und von den Berufungswerbern nicht weiter bekämpft.

2008 wurden die Einkünfte wieder aus Vermietung und Verpachtung erklärt und vom Finanzamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt. Diese Tatsache bildet den einzigen Berufsgegenstand.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

2.1 Allgemein

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist (§ 23 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 sind, soweit sie nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

Wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung richtig ausgeführt, kommt es für die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb dabei darauf an, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße

Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Eine solche weitere Tätigkeit wird vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen erbracht.

Die durch jede Form von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit erreicht ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027).

Eine gewerbliche Vermietung von Immobilien erfolgt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem in den typischen Fällen gewerblicher Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen. Die dabei ausschlaggebende über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in der Form eines Frühstücks und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzlichen Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen sie noch keinen Gewerbebetrieb (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024).

Eine Ferienwohnungsvermietung, bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, führt erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027; 20.11.1989, 88/14/0230; 30.5.1989, 88/14/0117; 14.1.1986, 85/14/0092).

Die kurzfristige Abgabe von Zimmern und eingerichteten Ferienwohnungen inklusive Bettwäsche deutet auf eine gewerbliche Vermietung hin. Sie erfordert nämlich in aller Regel eine Verwaltungsarbeit, die das bei bloßer Vermietung übliche Ausmaß deutlich übersteigt. Der Vermieter muss 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 wird (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060; 20.5.2010, 2007/15/0098).

Die Verwaltungspraxis nimmt bei der saisonalen Zimmervermietung mit Frühstück – wie vom Finanzamt ins Treffen geführt – Einkünfte aus Gewerbebetrieb an, wenn die Bettenanzahl zehn übersteigt. Werden Appartements vermietet, gilt dies wenn es mehr als fünf sind (EStR 2000 Rz 5435).

Die Judikatur entwickelte dazu zwar bislang keine starren Grenzen, gibt allerdings einen Rahmen vor (vgl. dazu auch *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, Tz 122; *Jakom/Baldauf* EStG, 2010, § 23 Rz 71; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG 10. GL § 23 Anm. 58ff):

- Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stellt eine Frühstückspension mit 6 (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059), 8 (VwGH 3.5.1983, 82/14/0248) oder 9 Betten (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024) noch Vermögensverwaltung dar.
Den Betrieb einer Frühstückspension mit 16 Betten qualifizierte das Höchstgericht hingegen als gewerblich (VwGH 12.2.1960, 895/59).
- Der Unabhängige Finanzsenat beurteilte eine Frühstückspension mit 6 Zimmer (10 Betten) mit täglicher Reinigung sowie mit 2 Appartements mit Aufenthaltsraum (ohne Nebenleistungen) im selben Gebäude als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS 27.4.2004, RV/0233-F/02).

Die tatsächliche Auslastung ist nicht von Bedeutung. Nicht die Nebenleistung zur einzelnen Vermietung ist für die Zuordnung zur Einkunftsart entscheidend, sondern der Gesamtumfang der Nebenleistungen für die gesamte Tätigkeit (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0059).

2.2 Konkreter Fall

Im konkreten Fall werden sowohl einzelne Zimmer wie auch eine Ferienwohnung gemeinsam bewirtschaftet. In freier Beweiswürdigung kommt der Unabhängigen Finanzsenat dabei zur Überzeugung, dass der Umfang der Tätigkeit im Zusammenhang mit den dabei offerierten Nebenleistungen wie Bettwäsche, Reinigung, Frühstücksbuffet, Allgemeinräume (Aufenthaltsraum, Wellness etc. inkl. deren Reinigung) so groß ist, dass nicht mehr von reiner Vermögensverwaltung die Rede sein kann.

Die nicht unbeträchtliche Zahl der Betten (fünf Zimmer mit insgesamt zehn Betten und eine Ferienwohnung mit vier Betten) und die damit verbundene Vielzahl von oft wechselnden Personen bringt nicht nur häufige (personenbezogene) polizeiliche An- und Abmeldungen, sondern auch laufend einen überdurchschnittlichen Arbeitsaufwand für die Reinigung und den Wechsel der Bettwäsche mit sich.

Während der Belegstage ist das Frühstücksbuffet vorzubereiten und muss den Gästen regelmäßig ein Ansprechpartner zur Verfügung stehen.

Nicht unerheblichen Arbeits- und Ressourceneinsatz erfordert auch die Anbahnung der Vermietung zur Erreichung der hier gegebenen Umsatzzahlen (Werbung, Korrespondenz, Buchungen etc.). Die Bw. mussten sich stets um neue Feriengäste bemühen und hatten bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Zimmer samt Einrichtung in sauberem und vermietbaren Zustand befanden, was neben der laufenden Kontrolle und

Reinigungsarbeiten beim Mieterwechsel auch Nachschaffungen und Reparaturen bei der Zimmereinrichtung bedingt.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überwiegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die Merkmale einer betrieblichen Einkunftsquelle (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Daran kann auch die Tatsache nichts ändern, dass die Berufungswerber über keine Gewerbeberechtigung verfügen.

Dem Berufungsbegehren konnte damit nicht gefolgt werden. Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

ergeht auch an

das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See
zu St.Nr. ###/####

Salzburg, am 16. September 2010