

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache Bf , Blz Kathrein , HNr. xx , vertreten durch die Stb im Ort , gegen die Bescheide des Finanzamtes Stadt vom 5. und 9. Mai 2010 und 22. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2010 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Die Beschwerdeführerin (Bf) errichtete im Jahr 2002 ein Wohnhaus. Nach dem vorliegenden Baubescheid vom 3. Jänner 2002 war ein Wohnhaus mit 4 Wohnungen, 2 Fremdenzimmer, Doppelgarage und überdachten Unterstellplatz geplant. Die Nutzfläche

der Wohnungen und Fremdenzimmer betrug nach den Bauplänen für die Wohnung 1 und 3 jeweils 38,33 m², die Wohnungen 2 und 4 jeweils 52,26 m² und der beiden Fremdenzimmer jeweils 19,44 m².

Mit Eingabe vom 15. April 2002 teilte die Bf dem Finanzamt mit, dass sie eine Vermietungstätigkeit in Form der Vermietung von Ferienwohnungen aufnehme und daraus im Folgejahr einen Umsatz von voraussichtlich rd. 17.000 € erzielen werde.

Nachdem die Bf in den ersten zwei Jahren 2002 und 2003 aus der Vermietung der Ferienwohnungen Werbungskostenüberschüsse erzielte (ab 2004 wurden durchgehend Einnahmenüberschüsse erklärt) wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 vorläufig veranlagt.

Im Mai 2010 führte das Finanzamt bei der Bf eine Nachschau durch. In der Niederschrift vom 6. Mai 2010 wurde festgehalten, dass 5 Wohnungen mit 26 Betten und zusätzlichen Couchen vermietet werden. Die Wohnungen seien komplett eingerichtet. Nebenleistungen würden keine erbracht. Die Auslastung betrage im Winter rd. 3 und im Sommer rd. 2 Monate. Die Werbung erfolgte über das Internet. Prospekte gebe es keine. Die Arbeiten würden von der Bf durchgeführt.

Im April 2011 wurde eine weitere Erhebung durchgeführt. Der Prüfer führte in seiner Stellungnahme dazu aus, die Erhebung sei durchgeführt worden, um festzustellen, ob es sich bei der gegenständlichen Vermietung um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle. Er sei der Meinung, dass die Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele. Dafür sprächen eine Reihe von Indizien: Die Bf betreibe 5 Appartements mit insgesamt 26 Betten. Mit den diversen Schlafmöglichkeiten (Couchen) könnten aber deutlich mehr Personen in den Appartements nächtigen. Die Erhebung habe ergeben, dass es sich eigentlich um 5 Appartements und ein Zimmer handle. Das Appartement 4 werde in zwei Versionen angeboten, in der Version 4a und 4b, wobei die Version 4a um ein Zimmer mit Dusche und WC größer sei. Es wäre aber auch denkbar das Appartement 4b als Appartement und das übrige Zimmer nur als Einzelzimmer zu vermieten. Es gebe zwar einen gemeinsamen Zugang zu den Räumlichkeiten, aber nach Durchschreiten der Eingangstür könne man das Zimmer und das Appartement 4b getrennt vermieten. Es handle sich somit um 5 Appartements und 1 Zimmer, das die Maximalgrenze für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sprengen würde. Der steuerliche Vertreter habe die Bf bereits vor Beginn der Bauarbeiten über die gesetzlichen Grenzen beraten und grünes Licht für diese Errichtung gegeben. In den Richtlinien werde klar angeführt, dass bei einer Appartementvermietung keinerlei Nebenleistungen erbracht werden dürften. Das Kochgeschirr und die Bettwäsche seien zwar vorhanden, würden aber nicht mehr als Nebenleistung zählen. Die Endreinigung werde im Internet entgeltlich angeboten, es werde aber (außer von Tiscover-Kunden; diese müssten bereits alles vor Reiseantritt „anklicken“) für die Endreinigung kein Entgelt mehr verlangt. Nach den Angaben der Bf handle es sich dabei um ein Zuckerl für die Hausgäste. Der Brötchendienst habe mit der Bf eigentlich nichts zu tun. Die einzige Leistung bestehé in der Bestellung der Brötchen beim Bäcker. Dieser rechne mit den Kunden selber ab.

Sie selbst biete auch Bauernbrot an, für das sie nichts verlange. Im Appartementhaus befindet sich kein Frühstücksraum. Somit werde im Haus keine Möglichkeit geboten das Frühstück einzunehmen, außer natürlich in den Appartements. Stattdessen könnten die Gäste ihr Frühstück in der Stube des gegenüberliegenden Bauernhofes einnehmen. Der Ehegatte der Bf, dem der Bauernhof gehöre, betreibe dort eine Frühstückspension mit 8 Betten, mit der er gleichzeitig im Internet werbe. Es werde behauptet, dass Frühstück nur während der Kongresszeiten für die Kongressteilnehmer angeboten werde. Hier werde auch separat abgerechnet und das Appartementhaus zum Teil als „Frühstückspension“ bezeichnet. Diese würden zwar nur ca. 10% der Nächtigungen ausmachen, bzw. 205 Nächtigungen, man könne hier aber nicht mehr von Geringfügigkeit sprechen, da das Haus in Kongresszeiten mit 6 Gästen vollbelegt sei. Jeder Gast beziehe immer nur ein Appartement. Deshalb verschiebe sich das Verhältnis der Nächtigungen mit Frühstück bei der Belegung und beim Umsatz auf 20% bis 30%. Die Produkte vom Bauernhof, die auch bei den Rezessionen im Internet gelobt würden, würden nicht abgerechnet. Laut der Bf müsse sich der Gast Milch und Joghurt direkt bei ihrem Ehegatten im Stall abholen und dort auch bar bezahlen und sei daher nicht als Nebenleistung für das Appartementhaus zu werten. Die Möglichkeit im Waschraum kostenfrei zu waschen und zu bügeln, stelle ebenfalls eine Nebenleistung dar. Der Schischuh trockner im Schirraum stelle ebenfalls eine Nebenleistung dar. Obwohl kein Grill vorhanden sei, stelle die Grillmöglichkeit ebenfalls eine Nebenleistung dar. Im Aufenthaltsraum stehe ein Wasserkocher und Wireless-LAN stelle zur freien und kostenfreien Verfügung. Dies stelle ebenfalls eine Nebenleistung dar. Nach seiner Meinung handle es sich bei den Einkünften aus dem Appartementhaus „Rochus“ um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dabei würden die kleinen Nebenleistungen nicht so ins Gewicht fallen wie die Tatsache, dass es sich um 5 Appartements und 1 Zimmer handele und Frühstück dezidiert angeboten werde.

Der Ansicht des Prüfers folgend, änderte das Finanzamt die Einkunftsart von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb ab, erhöhte die Gebäude-AfA von 1,5% auf 3,0% und erließ am 5. Mai 2011 für die Jahre 2002 bis 2007 und am 22. Mai 2012 für das Jahr 2010 entsprechend geänderte nach § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide und am 9. Mai 2011 Erstbescheide betreffend Einkommensteuer für 2008 und 2009. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, das Fehlen von Tätigkeiten wie der täglichen Wartung der Ferienwohnungen und der Verabreichung von Mahlzeiten, könne auf eine bloße Vermietung (iSd Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) hindeuten. Dem gegenüber seien die Überlassung von Bett- und Tischwäsche und die Bereitstellung von Geschirr und Küchengeräten typische gewerbliche Nebenleistungen, die üblicherweise bei der bloßen Zurverfügungstellung von Wohnraum nicht erbracht würden und jedenfalls bei einer kurzfristigen Vermietung einer größeren Zahl von Ferienwohnungen (hier 5 Ferienwohnungen plus 2 Dreibettzimmer = 26 Betten und bei Bedarf bis zu 7 Couchen im Haus Johannes und im Bauernhaus nochmals eine Wohnung mit 3 Schlafzimmern, gemeinsam beworben) für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung sprechen würden. Im vorliegenden Fall spreche das Gesamtbild

der Verhältnisse für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung, dem entsprechend sei die erklärte Einkunftsart zu ändern gewesen.

In der gegen diese Bescheide mit Schreiben vom 3. Juni 2011 (für 2002-2009) und 21. Juni 2012 (für 2010) eingebrachten Beschwerden wurde ausgeführt, das Finanzamt habe am 6. Mai 2010 eine Nachschau gem. § 144 BAO vor Ort durchgeführt und festgestellt, dass 5 Wohnungen mit 26 Betten + Couchen vermietet würden. Bei einer weiteren Erhebung gemäß § 143 BAO am 13. April 2011 habe das Finanzamt die Vermietung von 5 Ferienwohnungen mit 26 Betten und einer Maximalauslastung von 29 Betten festgestellt. Es seien also nach Überprüfung durch das Finanzamt nie mehr als maximal 29 Gäste in den Appartements als Mieter festgestellt worden. Das Finanzamt vermeine, dass das zur Verfügung stellen von Betten und Tischwäsche und die Bereitstellung von Geschirr und Küchengeräten typisch „gewerbliche“ Nebenleistungen seien. Nach den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 5438) werde die zur Verfügungstellung von Wäsche, Geschirr und Küchengeräten nicht als demonstrativ aufgezählte gewerbliche Nebenleistung einer Vermietung angeführt.

Außerdem seien im Tourismusland Tirol das Überlassen von Wäsche, Geschirr und Küchengeräten der Regelfall und sprächen nicht für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung. Die vom Finanzamt festgestellten 26 Betten und 7 Couchen seien zahlenmäßig richtig, nur sei in der heutigen Zeit kein Gast mehr bereit auf einer Couch im Wohnraum zu schlafen. Dafür spreche auch die vom Finanzamt festgestellte Maximalauslastung von 29 Betten. Es sei nach Zimmerbelegungskalender und Ortstaxenmeldung des Tourismusverbandes geprüft worden und wie gesagt, nie mehr als 29 Gästeübernachtungen am Tag festgestellt worden; also 7 Couchen seien nie belegt gewesen.

Die vom Finanzamt angeführte Wohnung im Bauernhaus „Franzlhof“ habe mit der Vermietung im Appartementhaus „Johannes“ überhaupt nichts zu tun. Es sei eine selbständige, ordentlich getrennte Einheit. Der Bauernhof Fürstenhof liege ca. 50 m vom Appartementhaus Johannes entfernt. Das Appartementhaus Johannes gehöre zu 100% der Bf. Das Bauernhaus Fürstenhof sei hingegen im Alleinbesitz ihres Ehegatten. Die Abrechnungen der Gäste würden komplett getrennt erfolgen. Es gebe hier keine Berührungsgrundlagen. Das einzige, das aus Kostengründen gemeinsam gemacht werde, sei die Werbung im Internet. Nur wegen des gemeinsamen Werbeauftrittes im Internet könne das Finanzamt hier nicht das Vorliegen eines Gewerbebetriebes unterstellen und die bisher erklärte Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abändern.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 22. Mai 2012 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. In der Begründung wird ausgeführt, unbestritten sei festgestellt worden, dass im Haus Johannes 5 Wohnungen mit 26 Betten und 7 Couchen kurzfristig vermietet werden. Die Maximalauslastung habe im Jahr 2010 29 Betten betragen. Als Nebenleistungen würden Bett- und Tischwäsche sowie Geschirr und Küchengeräte bereitgestellt. Nach Abreise der Gäste werde die Endreinigung (lt. Angabe der Bf) zumeist unentgeltlich durchgeführt. In den Saisonen Winter 2009/2010

und Sommer 2010 habe die Bf 205 Nächtigungen (das seien zirka 9%) mit Frühstück abgerechnet. Aus den angeforderten Unterlagen sei ersichtlich, dass seit mindestens 2005 Frühstücke verabreicht würden. Aus den Durchschnittspreisen früherer Jahre sei die Verrechnung von Frühstücken erkennbar. In Anbetracht der Tatsache, dass die Vermietung der Appartements in der Größenordnung ohne Nebenleistungen bereits die Grenze zwischen den Einkunftsarten Vermietung und Verpachtung und Gewerbebetrieb darstelle, spreche das Gesamtbild der Verhältnisse im gegenständlichen Fall für einen Gewerbebetrieb.

In den Vorlageanträgen vom 21. Juni 2012 wurde ergänzend ausgeführt, das Finanzamt weise auf die Verabreichung von Frühstück hin. In der Saison 2009/2010 seien 205 Nächtigungen mit Frühstück verabreicht worden, das seien ca. 9% von den Gesamtnächtigungen. Bei unter 10% spreche man im Steuerrecht auch von einer untergeordneten - geringfügigen Bedeutung. Es gebe ja auch die Regelung wonach Frühstückspensionen bis 10 Betten nicht als Gewerbebetrieb gelten würden. Wenn im gegebenen Fall Frühstück verabreicht worden sei, dann seien mit 10 Schlafzimmern auch maximal 10 Gäste mit Frühstück versorgt worden.

Es schließe sich also Appartementvermietung und Vermietung als Zimmer mit Frühstück gegenseitig aus. Es sei also nur Appartementvermietung oder nur Vermietung von Zimmern mit Frühstück (in geringfügigem, bescheidenem Ausmaß) möglich gewesen. Das Frühstück sei nicht im Haus Johannes verabreicht worden sondern im Bauernhof des Ehegatten. Es gebe keinen Einkauf von Frühstücksartikeln, weil hier fast ausschließlich Urprodukte aus der Landwirtschaft des Gatten der Bf verwendet worden seien. Außerdem habe das Frühstück nicht die Bf zubereitet, sondern ihr Gatte. Gegen die Nachhaltigkeit eines Gewerbebetriebes spreche auch, dass ab dem Jahr 2011 kein Frühstück mehr angeboten und zubereitet werde. Gegen einen Gewerbebetrieb spreche auch die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24.04.2008, RV/0591-I/06 in der im genau gleichen Fall die Vermietung von 5 Ferienwohnungen mit 29 Betten noch nicht als Gewerbebetrieb angesehen worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die gegenständliche Vermietung noch als Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG 1988 oder bereits als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist.

I) Sachverhalt:

1) Entgegen dem Baubescheid vom 3. Jänner 2002 errichtete die Bf nicht vier sondern fünf Wohnungen, indem sie auch im Dachgeschoß (der Ausbau war nach den eingereichten Plänen nicht vorgesehen) eine Mansardenwohnung errichtete. Aber auch die Raumeinteilung der geplanten Wohnungen ist (entsprechend den Anforderungen für Ferienwohnungen) abgeändert worden. Im Erdgeschoß befinden sich nach den vorliegenden Plänen eine große Garage, ein kleiner Schiabstell-, ein Aufenthalts-

und eine Wirtschaftsraum. Der Aufenthaltsraum weist nach den Feststellungen des Prüfers rd. 16 m² auf. Im ersten und zweiten Obergeschoß befinden sich jeweils 2 Appartements (Ferienwohnungen) und im ausgebauten Dachgeschoß 1 Appartement (Mansardenwohnung). Die Appartements weisen eine Standardbelegung (ohne Notbetten bzw. Couchen) von insgesamt 26 Betten auf.

2) Das Appartement 1 (Mansardenwohnung) mit einer Nutzfläche von 105 m² weist eine Wohnküche und drei Schlafzimmer mit insgesamt 9 Betten auf (davon ein kleines Kinderzimmer mit 4 Betten).

Die Appartements 3 und 5 (42 m²) bestehen jeweils aus einem Wohnzimmer, getrennten Küchenbereich und einem Schlafzimmer. Das Schlafzimmer im Appartement 3 verfügt über 3 Betten und im Appartement 5 über 4 Betten.

Das Appartement 2 (60 m²) besteht aus Wohnzimmer mit abgegrenztem Küchenbereich und zwei Schlafzimmer mit 4 Betten.

Das Appartement 4 (82 m²) besteht aus Wohnküche und drei Schlafzimmer mit insgesamt 6 Betten. Vom Appartement 4 lässt sich ein Zimmer mit 2 Betten, einer Couch und eigenem WC/Dusche mit einer Fläche von rd. 22 m² abtrennen, da es über einen gemeinsamen Vorraum einen eigenen Eingang verfügt. Bei einer Trennung dieser beiden Bereiche weist das Appartement nur mehr eine Fläche von 60 m² und 4 Betten auf.

3) Alle Appartements verfügen über die notwendigen sanitären Einrichtungen (Dusche/WC bzw. Bad/WC), sind mit den für Feriengäste notwendigen Geschirr, Bett- und Tischwäsche sowie Sat-TV und Radio ausgestattet.

4) Im Erdgeschoß befinden sich für die Gäste ein Abstellraum für Schier und Schischuhe, ein kleiner Aufenthaltsraum und ein Wäscheraum. Das Appartementhaus verfügt über keinen Frühstücksraum. Den Gästen wird nach den Angaben in der Webseite auf Wunsch aber ein Brötchenservice angeboten.

5) In der Zeit in denen in Alpbach Kongresse stattfinden, rd. 3-4 Wochen im Jahr, wurden die einzelnen Appartements bzw. Zimmer an Kongressteilnehmer als „Zimmer mit Dusche oder Bad/WC, inkl. Frühstück“ vermietet. Die Vermietung und Abrechnung erfolgte in dieser Zeit über die Betreiberin des Kongresszentrums, die Alpbach Tourismus GmbH. Jeweils 1 Kongressteilnehmer belegte ein Appartement bzw. ein Zimmer. Das Appartementhaus weist zwar in Summe 10 Zimmer auf, da es sich bei zwei Zimmern um kleine Kinderzimmer handelt, wurden in dieser Zeit nur max. 8 Personen beherbergt. Da das Appartementhaus über keinen eigenen Frühstücksraum verfügt, mussten die Gäste (Kongressteilnehmer) das Frühstück in der Stube des nahe gelegenen Bauernhofes des Ehegatten der Bf einnehmen. In dieser Form (Zimmer mit Frühstück) wurden in den Jahren 2005 bis 2010 über die Alpbach Tourismus GmbH zwischen 110 (2005) und 220 (2009) Nächtigungen abgerechnet. Das entspricht rd. 4% bis 8,5% der jährlichen Gesamtnächtigungen. Nach den Angaben im Vorlageantrag wird seit 2011 auch in dieser Form kein Frühstück mehr angeboten. Die Auslastung der Ferienwohnungen beträgt im Winter rd. 3 Monate und im Sommer rd. 2 Monate.

6) Diese (weitgehend unstrittigen) Feststellungen ergeben sich aus dem Baubescheid und den Bauplänen, den Erhebungen und Unterlagen der Prüfer und den Angaben der Bf.

7) Obschon die Prüfer bei ihrem Lokalaugenschein die Vermietung von 5 Ferienwohnungen festgestellt haben (Niederschriften vom 6. Mai 2010, 13. April 2011, undatierte Stellungnahme des Prüfers) ist das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden offensichtlich davon ausgegangen, dass die Bf insgesamt 6 Wohnungen (Appartements) vermietet, wenn es in der Begründung dieser Bescheide ausführt, dass 5 Ferienwohnungen im Haus Johannes und im Bauernhaus nochmals eine Wohnung mit 3 Schlafzimmern vermietet werde.

Das Finanzamt stützt sich dabei offensichtlich auf die Homepage der Bf, in der diese Ferienwohnung im Bauernhof mit einer Nutzfläche von rd. 90 m² mitbeworben wird. Allein dadurch, dass diese Ferienwohnung auf ihrer Homepage mitbeworben wird, kann sie aber nicht der Bf zugeordnet werden. Der Bauernhof und die darin befindliche Ferienwohnung steht im Eigentum des Ehegatten der Bf. Auch gegenüber dem Tourismusverband und der Meldebehörde ist der Ehegatte der Bf als Vermieter dieser Ferienwohnung aufgetreten. Der Einwand in der Beschwerde, wonach die Abrechnung der Gäste komplett getrennt erfolge und es außer der gemeinsamen Bewerbung keine Berührungsstücke gebe, erscheint daher nicht unglaublich. Aus den Ermittlungen des Finanzamtes ergeben sich jedenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Ferienwohnung auf Rechnung und auf Kosten der Bf geführt wird.

8) Auch das Finanzamt hat in den Beschwerdevorentscheidungen die Behauptung, wonach die Bf 6 Ferienwohnungen (Appartements) betreibt, nicht mehr aufrecht erhalten, wenn es in der Begründung ausführt, die Bf vermiete im Haus Johannes 5 Wohnungen mit 26 Betten. Die Ferienwohnung im Bauernhaus des Ehegatten wird hier nicht mehr erwähnt. Die Vermietung dieser Ferienwohnung im Bauernhaus stellt offensichtlich einen Nebenerwerb zum (pauschalierten) land- und forstwirtschaftlicher Betrieb des Ehegatten der Bf dar und ist daher nicht der Bf zuzurechnen, sodass – wie auch von den Prüfern festgestellt worden ist - von der Vermietung von 5 Ferienwohnungen (Appartements) auszugehen ist.

II) rechtliche Beurteilung:

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

Demgegenüber ist die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

2) 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. Eine solche weitere Tätigkeit wird vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Fremden 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 Fremenzimmern nur im bescheidenen Ausmaß anfallen, so begründen auch sie keinen (steuerlichen) Gewerbebetrieb (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059; 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).

3) Nach der Judikatur deutet die kurzfristige Abgabe eingerichteten Ferienwohnungen inklusive Bettwäsche 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).

4) Die Lehre und Verwaltungspraxis nimmt bei einer saisonalen Zimmervermietung mit Frühstück und täglicher Wartung der Zimmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb an, wenn mehr als zehn Betten vermietet werden. Die kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen (Appartements) wird dann den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet, wenn mehr als fünf Wohnungen vermietet werden (vgl. EStR 2000 Rz 5436; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 122; *Jakom/Baldauf* EStG, 2015, § 23 Rz 72 ff; *Wiesner ua* EStG, 11. EG § 23 Anm. 60 ff).

5) Die Judikatur entwickelte dazu zwar bislang keine starren Grenzen, gibt allerdings einen Rahmen vor. So sieht der VwGH die Vermietung von 4 Ferienwohnungen ohne Verabreichung von Frühstück und täglicher Zimmerreinigung und Bettenmachen (VwGH 14.1.1986, 85/4/0092) oder Frühstückspensionen mit 8 (VwGH 3.5.1983, 82/14/0248) oder 9 Betten (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024) noch als Vermögensverwaltung an. Die kurzfristige Vermietung von 8 eingerichteten Appartements (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060) oder den Betrieb einer Frühstückspension mit 16 Betten (VwGH 12.2.1960, 895/59) qualifizierte das Höchstgericht hingegen als gewerbliche Tätigkeit, weil die Tätigkeit des Vermieters und der Verwaltungsaufwand über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht.

Der Unabhängige Finanzsenat beurteilte eine Frühstückspension mit 6 Zimmer (10 Betten) mit täglicher Reinigung und 2 Appartements ohne Nebenleistungen (UFS 27.4.2004, RV/0233-F/02), eine Frühstückspension mit 5 Zimmer (10 Betten) und 1 Ferienwohnung (UFS 16.09.2010, RV/0208-S/10) oder die Vermietung von 6 Appartements (UFS 28.5.2010, RV/0769-I/08) jeweils als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die kurzfristige Vermietung von 5 Appartements mit bis zu 29 Betten ohne Nachweis von nennenswerten Nebenleistungen sah der Unabhängige Finanzsenat hingegen als Vermögensverwaltung an (UFS 24.04.2008, RV/0591-I/06).

6) Gemessen an den oben dargestellten, von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen, zeigt sich, dass der Umfang der Tätigkeit der gegenständlichen Vermietung noch nicht als gewerbliche Tätigkeit angesehen werden kann und somit nicht über die Vermögensverwaltung hinausgeht.

7) Das gegenständliche Appartementhaus weist zwar bei einer Standardbelegung (ohne Notbetten) von insgesamt 26 Betten eine erhebliche Anzahl von Betten auf, die Anzahl der Betten ist aber, wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung 14.01.1986, 85/14/0092 betont hat, bei der Vermietung von Ferienwohnungen in aller Regel nicht als entscheidendes Kriterium für die Einstufung als Gewerbebetrieb oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusehen. Er führt dazu aus, die Zahl der Betten falle gegenüber der Zahl der Ferienwohnungen nicht ins Gewicht. Die Zahl der Betten sei dort bedeutsam, wo in nennenswertem Maße von der Zahl der belegten Betten abhängige Leistungen erbracht würden (Frühstück und/oder andere Mahlzeiten, Zimmerreinigung mit Bettenmachen). Im Beschwerdefall habe sich die Zahl der Betten auf die Verwaltungsarbeit im Wesentlichen nur über den Wäscheaufwand zu Buche geschlagen. Selbst die An- und Abmeldung finde bei Ferienwohnungen regelmäßig pro Wohnung statt.

Dass das Ausmaß der Verwaltungsarbeit primär von der Anzahl der Ferienwohnungen (Appartements) und nicht von der Bettenanzahl abhängig ist, trifft auch für die hier strittige Vermietung zu. Insofern findet es das Bundesfinanzgericht auch nicht für entscheidungswesentlich, dass sich im gegenständlichen Fall vom Appartement 4 ein Zimmer abtrennen lässt und man es nach Bedarf mit einem anderen Appartement kombinieren kann. Wie die Bf zu Recht einwendet, hat auch der Unabhängige Finanzsenat

die Vermietung von 5 Ferienwohnungen mit bis zu 29 Betten ohne nennenswerte Nebenleistungen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet (UFS 24.04.2008, RV/0591-I/06). Auch im gegenständlichen Fall wird keine Veranlassung gesehen, davon abzugehen.

8) Die Verabreichung von Frühstück ist zwar grundsätzlich eine Nebenleistung die zur gewerblichen Tätigkeit führt, dies jedoch nur dann, wenn sie regelmäßig erfolgt und eine bestimmte Anzahl von Gästen (Betten) überschritten wird.

Wie bereits oben festgestellt, wurden die Appartements zur Zeit der Kongresse (rd. 3 bis 4 Wochen im Jahr) über die Betreiberin des Kongresshauses (Alpbach Tourismus GmbH) anders bewirtschaftet als die übrige Zeit des Jahres. In dieser Zeit sind die Appartements über die Betreiberin des Kongresshauses an einzelne Kongressteilnehmer vermietet worden, denen in der Stube des benachbarten Bauernhofes auch ein Frühstück angeboten worden ist. Da aber auf Grund der begrenzen Anzahl an Appartements bzw. Gästezimmer, wie aus den vorliegenden Abrechnungen mit der Alpbach Tourismus GmbH zu entnehmen ist, nie mehr als 8 Kongressteilnehmer gleichzeitig beherbergt worden sind und damit die Verabreichung von Frühstück nur im bescheidenen Ausmaß und nur für eine kurze Zeit erfolgt ist, vermag diese Tätigkeit während der Kongresse keinen Gewerbebetrieb zu begründen, zumal auch eine Frühstückspension mit bis zu 10 Gästen nicht als gewerbliche Tätigkeit angesehen wird.

Dafür, dass die Bf außerhalb der Kongresszeiten auch an Feriengäste Frühstück angeboten hat, gibt es keine konkreten Anhaltspunkte. Dagegen spricht auch der Umstand, dass die Bf in ihrem Appartementhaus über keinen Frühstücksraum verfügt und diese Leistung auf ihrer Homepage auch nicht angeboten hat.

9) Zum Brötchenservice, das als Nebenleitung anzusehen ist, führt der Prüfer in seiner Stellungnahme aus, dass die Bf damit eigentlich nichts zu tun habe. Ihre einzige Leistung bestehe in der Bestellung der Brötchen beim Bäcker, der in der Folge mit den Gästen selbstständig abrechne. Auch wenn man darin ein gewisses Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit sehen kann, weist diese Tätigkeit nicht einen Umfang auf, der eine gewerbliche Tätigkeit zu begründen vermag, zumal dieses Service keineswegs von allen Gästen in Anspruch genommen wird. Auch das Finanzamt maß dieser Nebenleistung keine wesentliche Bedeutung bei.

10) Soweit der Prüfer auch im Aufenthaltsraum, im Schi- bzw. Schischuhabstellraum und im Wäschewaschraum Nebenleistungen sieht, die auf eine gewerbliche Tätigkeit hindeuten, ist darauf hinzuweisen, dass derartige Gemeinschaftsräume auch im Rahmen der Vermögensverwaltung von Wohnhäusern mit mehreren dauer vermieteten Wohnungen nicht unüblich sind.

Auch aus dem Umstand, dass – wie der Prüfer anführt - ein Tischtennistisch vorhanden ist und sich im Aufenthaltsraum ein Wasserkocher befindet, ist für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb ebenso wenig zu gewinnen wie aus der

Aussage des Prüfers, dass zwar kein Griller vorhanden sei, aber die Möglichkeit zum Grillen bestehe.

11) Eine tägliche Wartung (Reinigung, Bettenmachen) der Appartements ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt.

Die mit den Neubelegungen der Ferienwohnungen verbundenen Tätigkeiten, wie die Abgabe der Wohnungen durch die abreisenden Gäste und Übernahme an die ankommenden Gäste, die gründliche Reinigung der Wohnungen, der Wechsel der Tisch- und Bettwäsche und die Kontrolle der Einrichtungsgegenstände deuten zwar auf eine gewerbliche Tätigkeit hin, diese Leistungen führen aber noch nicht zu gewerblichen Einkünften, wenn – wie im gegenständlichen Fall – nicht mehr als fünf Ferienwohnungen vermietet werden.

12) Dem Umstand, dass der Ehegatte der Bf den Gästen von seinem eigenen Bauernhof Milch und Joghurt zum Kauf angeboten hat, kommt für die hier vorzunehmende Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit keine nennenswerte Bedeutung zu.

13) Im streitgegenständlichen Fall finden sich – wie oben aufgezeigt - zwar durchaus Leistungselemente die ihrer Art nach für eine gewerbliche Tätigkeit sprechen, da aber nur 5 Appartements (Ferienwohnungen) vermietet werden, erreichen sie insgesamt betrachtet noch nicht einen Umfang der zu einem Gewerbebetrieb führt. Die strittige Appartementvermietung ist sohin noch der Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG zuzuordnen. Entsprechend ist die Gebäude-AfA nicht nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 mit 3% sondern nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 (wie in den Erstbescheiden für 2002-2007 und den Abgabenerklärungen für 2008-2010) mit 1,5% der Bemessungsgrundlage anzusetzen. Die Gebäude-AfA vermindert sich somit gegenüber den angefochtenen Bescheiden um jeweils die Hälfte und zwar im Jahr 2002 um 1.684,05 €, im Jahr 2003 um 3.608,08 € im Jahr 2004 um 3.848,06 € und in den Jahren 2005 bis 2010 um jeweils 4.049,68 €.

III) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Oktober 2015