



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch St., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 16. August 2000 betreffend Einkommensteuer 1999 sowie vom 23. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) vermietet am Standort W-Gasse 8, 1020 Wien, Appartements.

Er wies die Einkünfte aus dieser Vermietung in der Einkommensteuererklärung für 1999 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus.

Mit Bescheid vom 16. August 2000 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1999 erklärungsgemäß fest.

Mit Eingabe vom 1. September 2000 beantragte der Bw. die Berücksichtigung des Pendlerpauschales für das Jahr 1999. Dies mit der Begründung, er sei im Zeitraum 1. Jänner bis 4. Oktober 1999 von S über Wien in das Forschungszentrum Z und nach seiner Übersiedlung nach Wien (am 5. Oktober 1999) von Wien nach Z gependelt.

Im Zuge der Berufungserledigung wurde vom Finanzamt auch die Vermietungstätigkeit des Bw. einer genaueren Überprüfung unterzogen.

Auf telefonische Anfrage des Finanzamtes gab der Bw. mit Schreiben vom 14. November 2000 zu seiner Vermietungstätigkeit (Art und Ziele der Geschäftstätigkeit von "IT-Appartements") Folgendes bekannt:

"IT-Appartements wurde am 29.10.1999 als Gewerbe angemeldet und vermietet an Touristen und Geschäftsreisende, welche sich kurzfristig in Wien aufhalten, bezugsfertig ausgestattete Appartements der 4-Sterne Kategorie.

Zielgruppe sind Personen, die einen besseren Standard als in gehobenen Hotels suchen und gleichzeitig ihre Privatsphäre genießen wollen, sowie Firmen, die ihren Angestellten für Dienstreisen in Wien eine angenehme Umgebung für ein effizientes Arbeiten zur Verfügung stellen wollen.

Die Appartements sind deshalb exklusiv eingerichtet und verfügen über eine Zentralheizung mit eigener Gastherme, Bad mit Dusche und Wanne, WC, einen elegant eingerichteten Schlaf- und Wohnraum, einen Vorraum, einen eigenen Essbereich sowie eine komplett eingerichtete Küche mit allen erforderlichen Elektrogeräten (Ceranherd mit Dunstabzugshaube, Backrohr, Mikrowelle, Geschirrspüler, Waschmaschine, Kühl- und Gefrierschrank etc.).

Ebenso werden Fön, Toaster, Wasserkocher, Bügeleisen, Gitterbetten etc. zur Verfügung gestellt.

Die Vermietung erfolgt nach Tagessätzen, die gestaffelt nach Aufenthaltsdauer, Appartementgröße und Personenanzahl berechnet werden.

Im Preis inbegriffen sind die Reinigung sowie der regelmäßige Wechsel von Bettwäsche und Handtüchern. Ebenso inbegriffen sind alle Betriebskosten (Gas, Strom, Heizung, Wasch- und Reinigungsmittel etc.).

IT-Appartements führt eine Gästeblassammlung, in der Name, Adresse und Aufenthaltsdauer der Gäste eingetragen werden. Der Gästeblock ist von der Bundespolizeidirektion Wien genehmigt und liegt zur Prüfung durch die Behörde auf.

Entsprechend den Aufzeichnungen im Gästebuch wird monatlich die Ortstaxe an die zuständige Magistratsabteilung im 2. Bezirk abgeführt.

Um eine offizielle Kategorisierung des Fachverbandes Hotellerie der WK Wien als 4-Sterne Betrieb zu erreichen, war die Gewerbeanmeldung jedenfalls nötig.

Die 4-Sterne Kategorisierung wird effizient als Marketing Argument eingesetzt. Die Vermarktung der Appartements erfolgt derzeit größtenteils via Internet, wobei eine eigene Homepage und ein eigener Server betrieben werden.

Zielgruppe ist hier der außereuropäische Raum, vor allem die Vereinigten Staaten von Amerika.

Parallel dazu wurden in der zweiten Jahreshälfte 2000 auch Inserate in deutschsprachigen Zeitungen geschaltet (FAZ, Zürcher, Forum, Kronos).

Im ersten operativ tätigen Geschäftsjahr Jänner bis Dezember 2000 wird der Umsatz voraussichtlich etwa 190.000.- ATS betragen und somit weit über den geplanten 100.000.- ATS liegen. Auf Grund dieser Tatsache wurden bereits heuer forciert Investitionen in weitere Werbeaktivitäten und Ausbaupläne in Angriff genommen.

Eine kontinuierliche Erweiterung des Betriebes am Standort W-Gasse – nach Maßgabe verfügbarer freier Wohnungen – oder auch an anderen geeigneten Standorten in Wien ist geplant.

Für 2001 wird eine weitere Umsatzsteigerung von 20 % angestrebt, also etwa 230.000.- ATS (im Gegensatz zu den prognostizierten 150.000.- ATS)."

Auf Ergänzungsersuchen des Finanzamtes teilte der Bw. mit Schreiben vom 15. April 2002 weiters mit, es handle sich um insgesamt drei Appartements. Operativer Betriebsbeginn (der effektive Beginn der Vermietung an Gäste) sei Anfang Juli 2000 betreffend das Appartement W-Gasse 8/18, Anfang Juli 2001 betreffend das Appartement W-Gasse 8/15 bzw. Anfang April 2002 betreffend das Appartement W-Gasse 8/10 gewesen. Die Appartements verfügten über jeweils drei Betten.

Dem Schreiben vom 15. April 2002 war eine Kopie des Gewerbescheines (betreffend das Gewerbe zur Beherbergung von Gästen) angeschlossen.

Bei einer persönlichen Vorsprache im Finanzamt am 20. August 2003 gab der Bw. ergänzend bekannt, dass er die von ihm vermieteten Appartements seinerseits von seiner Ehegattin miete, welche Eigentümerin des Appartements W-Gasse 8/18 und Hauptmieterin der Appartements W-Gasse 8/10 und W-Gasse 8/15 (Eigentümer der beiden letztgenannten Appartements seien seine Schwiegereltern) sei.

Mit Schreiben vom 5. September 2003 legte der Bw. ergänzend die betreffenden Mietverträge vor.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1999 vom 23. Oktober 2003 berücksichtigte das Finanzamt das beantragte Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in Höhe von 26.640 S (21.600 S für die Monate 1-9/1999, 5040 S für die Monate 10-12/1999).

Die Einkünfte aus der Appartementvermietung stufte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung für 1999 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein und ließ dementsprechend den vom Bw. in Höhe von 38.410 S dotierten Investitionsfreibetrag nicht zum Abzug zu.

In den Einkommensteuerbescheiden für 2000 und 2001 vom 23. Oktober 2003 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus der Appartementvermietung ebenfalls als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an.

In dem am 24. November 2003 gegen die Berufungsvorentscheidung für 1999 eingebrachten Vorlageantrag und den gegen die Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001 eingebrachten Berufungen wurde ausgeführt, der Bw. habe sein Unternehmen in der Absicht gegründet, Luxusappartements mit überdurchschnittlicher Ausstattung und bestem Service gewinnbringend am Markt zu positionieren. Im Zuge dessen seien der Gewerbeschein beantragt und damit verbundene gewerberechtliche Auflagen – wie zB um vieles teurere feuerhemmende

Vorhänge, nicht brennbare Papierkörbe mit Metalleinsatz, Einschränkungen in der Verwendung von Elektrogeräten, vorgeschriebene Prüfungsintervalle für Elektro-, Gas- und Heizungsanlagen, baupolizeiliche Auflagen, Fluchtwege usw. – erfüllt worden. Als Mitglied der Wirtschaftskammer, Sektion Hotellerie, habe er seinen Betrieb von Beginn an nach den strengsten Richtlinien ausgerichtet, was zuletzt durch die 4-Sterne Zertifizierung nachgewiesen sei.

Der Bw. betreibe Marketing, eine eigene Homepage, ein online Buchungssystem, stelle Telefon, Faxgeräte, Strom und Heizung bereit, biete einen Internetzugang usw. an. Er erziele dementsprechend hohe Einnahmen, welche bei der bloßen Nutzungsüberlassung von Wohnungen nicht erreicht werden könnten. Auch die Bezeichnung "IT-Appartements" (mittlerweile als Markenzeichen registriert) ließe auf einen gewerblichen Beherbergungsbetrieb schließen. Ebenso erfolge die Werbung (Internet, Prospekte) wie bei gewerblichen Betrieben. Der Bw. erbringe folgende gewerbliche Nebenleistungen: Die Zimmer würden mindestens einmal die Woche gereinigt, nach Wunsch auch öfters, Einrichtungsgegenstände würden mitvermietet, Wäsche, Besteck, Geschirr sowie Küchengeräte und Kochutensilien würden zur Verfügung gestellt. Ferner würden für Gäste mit PKW Ausnahmegenehmigungen für Parkplätze bereitgestellt sowie der Transport von und zum Flughafen organisiert. Die Gäste würden – wie bei Beherbergungsbetrieben – empfangen und über die technischen Besonderheiten der Appartements informiert. Jeder Gast könne den Bw. über eine Mobilnummer jederzeit erreichen, sodass auftretende Probleme rund um die Uhr gelöst werden könnten.

Die Auslastung der Appartements (von derzeit über 75% im Jahresschnitt) sei bei durchschnittlich wöchentlichem Wechsel der Belegung mit einem derartigen Reinigungs-, Beratungs-, Korrespondenz-, Marketing-, Werbe- und Verwaltungsaufwand verbunden, dass eine nach außen hin erkennbare betriebliche Tätigkeit erforderlich sei, welche weit über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehe. Der Bw. führe diese Tätigkeit nunmehr hauptberuflich durch. Die Expansion und Geschäftsführung des Unternehmens nähmen seine ganze Zeit in Anspruch, sodass er keine zusätzliche Tätigkeit mehr ausüben könne.

Das Unternehmen des Bw. befände sich gerade in der Aufbauphase. Der Bw. sei bemüht, seine Tätigkeit in Zukunft auf weitere Appartements auszudehnen.

Mit Schreiben vom 29. November 2004 teilte der Bw. dem unabhängigen Finanzsenat mit, er habe im Oktober 2004 ein weiteres Appartement angemietet und nach Vornahme zahlreicher Adaptierungen noch im selben Monat an Gäste vermietet.

In einer persönlichen Vorsprache am 4. März 2005 teilte der Bw. dem unabhängigen Finanzsenat ergänzend mit, er plane noch für das Jahr 2005 die Anmietung einer weiteren Wohnfläche im Ausmaß von rund 400 m<sup>2</sup> in einem Objekt im ersten Bezirk, wo er, nach Renovie-

zung der Räumlichkeiten, fünf zusätzliche Appartements errichten möchte. Das Projekt stehe kurz vor Vertragsabschluss.

Seine derzeitigen Appartements seien im letzten Jahr zu 90% ausgelastet gewesen. Seine derzeitige Zielgruppe seien Gäste aus den USA, Kanada und Australien.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1. Einstufung der Vermietungstätigkeit**

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.

Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird. Gleichfalls entscheidend ist auch, ob die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, das mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 23 Anm 58, sowie die dort zitierte Judikatur).

Für die Annahme eines Gewerbebetriebes sind zur Überlassung des Bestandobjektes zusätzliche Leistungen, die für einen Gewerbebetrieb typisch sind und über den Rahmen geringfügiger typischer Nebenleistungen hinausgehen, erforderlich (vgl. zB VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202; VwGH 28.11.2002, 98/13/0046).

Beispielsweise gehen folgende Nebenleistungen über die Vermögensverwaltung hinaus: die Verpflegung der Mieter zumindest mit Frühstück, die tägliche Wartung der Zimmer (Reinigung, Bettenmachen), die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen und Zurverfügungstellung von Wäsche, Besteck und Geschirr (vgl.

*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 23 Anm 64).

Entscheidend ist jedoch der Gesamtumfang der Nebenleistungen. Eine Fremdenzimmer- (Ferienwohnungs-) Vermietung, 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 Zimmern (Wohnungen) eine Tätigkeit bedingen, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Werden mehrere Ferienwohnungen kurzfristig (nicht

länger als über eine Saison) an Feriengäste vergeben, so kann dies auf eine gewerbliche Vermietung hindeuten. Eine solche kurzfristige Vermietung mehrerer eingerichteter Ferienwohnungen 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 (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0117; VwGH 20.11.1989, 88/14/0230).

Im gegenständlichen Fall werden vom Bw. Leistungen erbracht, welche bei der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens im Allgemeinen nicht üblich sind. Darunter fallen insbesondere die Mitvermietung der Wohnungseinrichtung einschließlich der Küchengeräte sowie von Besteck und Geschirr, die Zurverfügungstellung von Bettwäsche, Handtüchern, Geschirrtüchern usw., die Reinigung der Zimmer mindestens einmal die Woche, die Bereitstellung von Ausnahmegenehmigungen für Parkplätze, die Organisation der Transporte zwischen Flughafen und Appartement, die Bereitstellung von Fax und Internetanschlüssen, die Durchführung der polizeilichen Meldungen, die Verrechnung des Strom- und Gasverbrauches mit dem Elektrizitäts- und Gasversorgungsunternehmen sowie die getroffenen Werbemaßnahmen.

Da die gegenständlichen Appartements – anders als in typischen Urlaubsgebieten – nicht nur während einer oder zwei Saisonen, sondern ganzjährig vermietet werden, ein häufiger Mieterwechsel stattfindet (die durchschnittliche Mietdauer beträgt eine Woche) und der Auslastungsgrad der Wohnungen zuletzt bis zu 90% betragen hat, kann davon ausgegangen werden, dass mit diesen Leistungen die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten wird. Dies auch unter dem Gesichtspunkt, dass sich das Unternehmen in einer Aufbauphase befindet und die kontinuierliche Erweiterung des Unternehmens von vornherein geplant war.

Die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit werden daher in der Berufungsentscheidung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft.

Der im Jahr 1999 gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 nicht ausgleichsfähige Investitionsfreibetrag in Höhe von 38.410 S wird mit dem im Jahr 2001 erzielten Gewinn aus dem Betrieb verrechnet.

## **2. Pendlerpauschale**

Das für das Jahr 1999 beantragte Pendlerpauschale wird – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung – in Höhe von 26.640 S berücksichtigt.

Die Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2001 werden daher in der Berufungsentscheidung dementsprechend abgeändert.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 9. März 2005