



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ im Beisein der Schriftführerin über die Berufung der Bw., vom 5. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vom 7. November 2002 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 nach der am 29. September 2004 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die in B. wohnhaften A.u.B.C. betreiben eine Appartementvermietung in Y.. Diese umfasste in den Berufungsjahren neben der Vermietung von drei Appartements mit insgesamt zehn Betten im Haus "K." auch die Vermietung von acht eingerichteten Ferienwohnungen mit insgesamt 31 Betten im Haus J.. Das Haus J. wurde von den Berufungswerbern mit Kaufvertrag vom 14. Mai 2001 um einen Kaufpreis von 10,190.000 S veräußert. Die Einkünfte aus der Appartementvermietung in beiden Häusern behandelten die Berufungswerber bis einschließlich 1999 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Erstmals in dem am 7. August 2001 eingereichten Jahresabschluß 2000 wurden die genannten Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Begründend führte der steuerliche Vertreter dazu aus, dass er bei einer Prüfung der Einkunftsart für die beiden Mietobjekte festgestellt habe, dass die Einkünfte aus deren Vermietung in der Vergangenheit nicht der richtigen Einkunftsart zugeordnet worden seien. Bei den beiden Appartementhäusern handle es sich um zwei örtlich voneinander völlig getrennte Miethäuser in Y.. Das Haus "K." mit drei Ferienwohnungen hätte

---

richtigerweise immer schon als Miet- und nicht als Gewerbeobjekt behandelt werden müssen. Das Haus J. sei seinerzeit entsprechend der damals gängigen Verwaltungspraxis wegen der Überschreitung der Anzahl von zehn Betten als gewerblich behandelt worden. Während jedoch früher für die Zuordnung als Gewerbebetrieb allein die Bettenanzahl ausschlaggebend gewesen sei, sei es nunmehr notwendig, dass entsprechende Nebenleistungen erbracht würden. Da im gegenständlichen Fall derartige Nebenleistungen seitens der Vermieter nicht erbracht würden, seien auch die Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnungen im Haus J. als solche aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln.

Bei einer die Jahre 1998 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass zwar die aus der Vermietung der Appartements im Haus "K." erzielten Einkünfte den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen seien, die Einkünfte aus der (kurzfristigen) Vermietung der (acht) Ferienwohnungen im Haus J. hingegen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln seien. In der Folge ermittelte er für das Jahr 2001 einen Gewinn aus der Veräußerung der Liegenschaft "Haus J." in Höhe von 6.332.730 S.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ (zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren) neue Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2001. Dabei wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Appartements im Haus "K." zur bereits bestehenden Steuernummer abc einheitlich und gesondert festgestellt; die Feststellung gemäß § 188 BAO hinsichtlich der aus der Vermietung der Ferienwohnungen im Haus J. erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgte zur neu aufgenommenen Steuernummer xyz.

In der gegen die Feststellungsbescheide 1998 bis 2001 zu Steuernummer xyz erhobenen Berufung vom 2. Dezember 2002 beantragte der steuerliche Vertreter, die Einkünfte aus der Appartementvermietung Haus J. als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu veranlagen und den Überschuss aus der Vermietung im Jahr 2001 mit 302.435 S anzusetzen. Begründend führte er aus, dass das Appartementhaus J. in Y. seit Anfang der 70-er Jahre von der Familie C. betrieben worden sei. Das Gebäude erwecke auf Grund der baulichen Gestaltung nach außen hin den Eindruck einer Reihenhausanlage und nicht den eines Fremdenbeherbergungsbetriebes. Alle Ferienwohnungen hätten einen eigenen Eingang von der Straße und es gebe keine Gemeinschaftsräume im Haus. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (E. v. 3.5.1984, 82/14/0248) könne von einem Gewerbebetrieb nur dann ausgegangen werden, wenn die Nebenleistungen über die Verpflichtungen hinausgingen, die charakteristisch mit jeder Wohnungsvermietung verbunden seien. Wie der Behörde bekannt sei, hätten die Berufungswerber ihre Vermietung von B. aus betrieben. Es seien nur jährlich mehrere Besuche zur Kontrolle der Liegenschaft und der Veranlassung von

notwendigen Reparaturen und Instandhaltungen erfolgt. Vor Ort gebe es einen selbständigen Hausverwalter, der für die Ausgabe der Schlüssel an die Wohnungsmieter zuständig sei und der Anlaufstelle bei Störungen etc. sei. Die Berufungswerber hätten keine über die mit einer Vermietung von Wohnungen hinausgehenden Dienstleistungen wie Verabreichung von Frühstück, tägliche Appartementreinigung etc. erbracht. Nach der zitierten Judikatur gehöre die Versorgung der Räume mit Heizwärme und Warmwasser zu den üblichen Leistungen eines Vermieters. Gleichfalls sei es Aufgabe jedes sein Haus selbstverwaltenden Vermieters, für Müllabfuhr, Schneeräumung und Beseitigung von Leitungsgebrechen im Haus Sorge zu tragen und freigewordene Bestandsobjekte in den von ihm selbst für Zwecke der nächsten Vermietung gewünschten Zustand zu versetzen. Auf das zitierte Erkenntnis des VwGH werde auch in der Entscheidung vom 10.12.1997, 95/13/0115, verwiesen, wo eine umfangreiche, kaufmännisch eingerichtete Wohnungsvermietung (120 Wohnungen) nicht als gewerblich angesehen werde mit der Begründung, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Gebäudevermietung erst dann zur gewerblichen Tätigkeit werde, wenn die Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreiche, dass sie im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden sei. Weiters führe der VwGH in seinem Erkenntnis ausdrücklich aus, dass die Kurzfristigkeit von Bestandverträgen ohne Hinzutreten besonderer Umstände der privaten Vermögensverwaltung nicht abträglich sei. Nur in Verbindung mit erheblichen zusätzlichen Leistungen des Vermieters käme es zu einer gewerblichen Tätigkeit.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2003 führte das Finanzamt zusammenfassend aus, dass die kurzfristige Vermietung von acht Ferienwohnungen in Verbindung mit den erbrachten Nebenleistungen (Endreinigung nach der Abreise der Gäste durch eine angestellte Reinigungsfrau; diverse Instandsetzungsarbeiten und Wartungen durch einen angestellten Hausbetreuer, Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen und Zurverfügungstellung von Wäsche, Besteck, Geschirr und Wohnungseinrichtung) als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei.

Mit Schreiben vom 29. August 2003 beantragte der steuerliche Vertreter, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

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 Fremenzimmern 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. Es kann auf eine gewerbliche Vermietung hindeuten, wenn die Ferienwohnungen nur kurzfristig an Feriengäste vergeben werden. 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 nämlich stets um neue Feriengäste umsehen und hat bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Wohnungen 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 v. 30.5.1989, 88/14/0117, v. 20.11. 1989, 88/14/0230, v. 10.12.1997, 95/13/0115 und v. 30.9.1999, 97/15/0027; Doralt, EStG, § 23 Rz 122 ).

Nach der oben zitierten Judikatur und Literatur ist im vorliegenden Fall sohin entscheidend, ob die aufgrund der acht Ferienwohnungen anfallende Verwaltungsarbeit in erheblichem Umfang jenes Maß überschritten hat, welches mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten üblicherweise verbunden ist.

Unbestritten ist, dass die Berufungswerber im Haus J. acht eingerichtete Ferienwohnungen mit 31 Betten vermieteten. Bei fünf der Ferienwohnungen handelt es sich um (Reihen)Häuser bestehend aus Erdgeschoß (Wohnzimmer, Küche) und einem Obergeschoß mit drei Schlafzimmern (insgesamt 5 Betten) und einem Badezimmer. Weiters vermieteten die Berufungswerber drei Zweipersonenappartements mit je einem Wohn- und Schlafraum sowie Küche und Bad. Wie aus der beim Verkauf der Liegenschaft erstellten Inventarliste zum 1. Mai 2001 ersichtlich waren die Appartements mit Koch- und Tischgeschirr, Gläsern, Besteck, Elektrogeräten und Bett- sowie Tischwäsche "überkomplett" ausgestattet. Die Betreuung und Beaufsichtigung der Appartements oblag einem in Y. ansässigen Hausverwalter. Die

Appartementreinigung erfolgte jeweils bei Mieterwechsel durch eine angestellte Reinigungsfrau, die Bett- und Tischwäsche wurde von den Vermietern zur Verfügung gestellt. Auf Anforderung der Mieter wurde diesen bei längerem Aufenthalt frische Wäsche ausgehändigt. In einem Gemeinschaftsraum im Keller befand sich ein Waschautomat, der von allen Mietern unentgeltlich benutzt werden konnte.

Aus den vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerber vorgelegten Rechnungsbüchern (23.7.1999 bis 14.2.2000 und 27.8.2000 bis 17.2.2001) ist ersichtlich, dass der überwiegende Teil der Feriengäste nur bis zu zwei Wochen im Haus J. verbrachte. Lediglich in drei Fällen war eine Wohnung durchgehend über einen Zeitraum von ca. 8 bis 10 Wochen von einem Feriengast belegt (Fam.C., Juli und August 1999; Hr. G., Juli und August 1999 bzw. Juli bis ca. Mitte September 2000). Auch den von der Gemeinde Y. erstellten Vorschreibungen der Aufenthaltsabgaben ist zu entnehmen, dass die Aufenthaltsdauer der Feriengäste im Durchschnitt zwischen einer und zwei Wochen, selten drei Wochen betrug. Aus den Aufenthaltslisten der Gemeinde Y. konnte weiters ermittelt werden, dass es im Zeitraum Dezember 1999 bis Oktober 2000 zu insgesamt 75 Ankünften bzw. Abreisen von Feriengästen kam, was einem ca. neunmaligen Mieterwechsel pro Wohnung und Jahr entspricht. Bei den in den Berufungsjahren annähernd gleichbleibenden Einnahmen aus der Vermietung der Ferienwohnungen im Haus J. ist davon auszugehen, dass im Durchschnitt jede der acht Ferienwohnungen mindestens neunmal im Jahr vergeben wurde. Diese Durchschnittsbetrachtung wurde dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 24. Juni 2004 zur Stellungnahme übermittelt und blieb in der Folge unbestritten (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 17. August 2004). Keine Hinweise ergaben sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen hingegen auf die von den Berufungswerbern behauptete langfristige Vermietung von Ferienwohnungen an Casinoangestellte. Zur Frage, welche Appartements konkret langfristig an Casinoangestellte vermietet wurden, konnten die Berufungswerber auch über Vorhalt nichts näher ausführen. Der Senat geht daher davon aus, dass die betreffenden acht Ferienwohnungen von wenigen Ausnahmen abgesehen (Fam. C., Hr. G.) nur jeweils kurzfristig an Feriengäste vergeben wurden. Die kurzfristige (ein bis zwei Wochen nicht übersteigende) Vermietung von acht eingerichteten Ferienwohnungen erfordert aber nach Ansicht des Senates eine Verwaltungsarbeit, die das bei "bloßer Vermietung" übliche Ausmaß deutlich übersteigt. Die Berufungswerber mussten sich einerseits im Sinne der oben zitierten Erkenntnisse stets um neue Feriengäste umsehen, was einen erhöhten Werbeaufwand bedingte. Dass es sich – wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat - bei den im Haus J. wohnhaften Feriengästen ohnedies zumeist um Stammgäste handelte, hat sich anhand der vorliegenden Unterlagen (Rechnungsbücher) nicht bestätigt. Nur hinsichtlich der Gäste 1-11 liegt der Nachweis einer Mehrfachbuchung vor.

Schließlich hat der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt, dass die Berufungswerber "immer wieder" in Zeitungen annoncierten (z.B. in der B.M.) und wird dies auch durch die in den Jahresabschlüssen aufscheinenden Aufwendungen für "Inserate" bzw. "Werbung" untermauert. Auch der im Jahr 2000 gesondert ausgewiesene Aufwand für "Weihnachtspost" (8.080,38 S) lässt insoferne auf einen erhöhten Werbeaufwand schließen, als sich die Berufungswerber durch gezielte Marketingmaßnahmen bei bereits gewonnenen Feriengästen im Hinblick auf deren Urlaubsplanung für das Folgejahr in Erinnerung rufen wollten. Andererseits war bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Wohnungen in einem weiterhin vermietbaren Zustand befanden. Neben der laufenden Kontrolle sowie der (End)Reinigung der Einrichtung sowie des umfangreichen Geschirrbestandes und dem Wäschewechsel bedingen Nebenleistungen wie die Inventar-, Wäsche-, Geschirr- und Küchengeräteüberlassung in erhöhtem Maße auch Nachschaffungen und Reparaturen. Der Reinigungs- und Wäscheaufwand sowie die Reparaturen und Nachschaffungen schlagen sich im übrigen auch in den Jahresabschlüssen mit entsprechenden Aufwendungen zu Buche. Dem steuerlichen Vertreter ist insoweit zuzustimmen, als das Fehlen von Tätigkeiten wie der täglichen Wartung der Ferienwohnungen und der Verabreichung von Mahlzeiten auf eine bloße Vermietung (iSv Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) hindeuten kann. Demgegenüber sind die Überlassung von Bett- und Tischwäsche und die Bereitstellung von Geschirr und Küchengeräten typisch "gewerbliche" Nebenleistungen, die üblicherweise bei der bloßen Zurverfügungstellung von Wohnraum nicht erbracht werden, und jedenfalls bei der kurzfristigen Vermietung einer größeren Zahl von Ferienwohnungen für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung sprechen (Bucek in ecolex 2004, 312, mit weiteren Hinweisen). Im vorliegenden Fall überwiegen nach dem Gesamtbild der aufgezeigten Verhältnisse die Merkmale der gewerblichen Vermietung. Bemerkt sei noch, dass nach der Rechtsprechung des VwGH dem Erscheinungsbild des vermieteten Gebäudes keine Bedeutung zukommt, sondern ausschließlich auf das Ausmaß der mit der Vermietung verbundenen Verwaltungstätigkeit abzustellen ist (vgl. E. v. 20.11.1989, 88/14/0230).

Die vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.11.1989, 88/14/0230, und vom 30.9.1999, 97/15/0027, betreffend die Vermietung von 15 Wohnungen bzw. 18 Einheiten unterscheiden sich vom Berufungsfall dadurch wesentlich, als die Wohnungen jeweils langfristig vermietet wurden. Der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.12.1997, 95/13/0115, betreffend mehr als 100 Wohnungen schlägt schließlich deshalb nicht durch, weil es sich um eine Vermietung handelte, bei der keine (gewerblichen) Nebenleistungen erbracht wurden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Oktober 2004