

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

30.09.1999

**Geschäftszahl**

97/15/0027

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde der F Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Axel Friedberg, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Gonzagagasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 6. Dezember 1996, Zl. B F4-10/95, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Jänner 1979 unter der damaligen Bezeichnung S. Ges.m.b.H. gegründet. Gründungsgesellschafter waren Dr. Renate S. (später verheiratete F.) mit 99 % und Dipl. Ing. Alfred F.

Geschäftsführerin war Dr. Renate (verheiratete) F. In der Folge wurde die Bezeichnung der Gesellschaft auf

A. Wirtschaftsgütervermietungen Ges.m.b.H. und schließlich auf

F. Vermögensverwaltungs Ges.m.b.H. umbenannt.

Im Gesellschaftsvertrag vom 29. Jänner 1979 wurde als Gegenstand des Unternehmens der Handel mit Waren aller Art angegeben. Laut Eintragung im Handelsregister des Handelsgerichtes Wien vom 24. Juni 1980 wurde der Betriebsgegenstand auf die Vermietung von Büromaschinen und Kraftfahrzeugen erweitert. Laut Eintragung vom 6. Februar 1991 wurde unter Bezugnahme auf das Generalversammlungsprotokoll vom 23. Jänner 1991 der Betriebsgegenstand auf die Vermietung von unbeweglichen Sachen erweitert.

Dr. Renate F. erwarb im Jahr 1988 die streitgegenständliche Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Gebäude. Vorerst vermietete sie dieses Objekt an die F. Ges.m.b.H. Dann trat die beschwerdeführende Gesellschaft in diesen Mietvertrag ein und später erwarb die Gesellschaft von Dr. Renate F. das Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft. In den Jahren 1988 und 1989 wurden auf dieser Liegenschaft An-, Aus- und Umbauarbeiten durchgeführt. Für die Baukosten wurde der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 gebildet. Das Objekt wurde von der beschwerdeführenden Gesellschaft in der Folge vermietet.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1983 bis 1989 sah die Betriebsprüfung die Bildung eines Investitionsfreibetrages für das Jahr 1989 als nicht zulässig an, weil lediglich von einer Vermögensverwaltung und nicht von einer gewerblichen Vermietung auszugehen sei.

Das Finanzamt folgte in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden der Auffassung der Betriebsprüfung.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen führte die beschwerdeführende Gesellschaft zum strittigen Investitionsfreibetrag aus, es handle sich um die Vermietung von Appartements im Ausmaß von rund 30 m<sup>2</sup>, die teilmöbliert seien und keinen eigenen Stromanschluss hätten. Der Strom sei den Mietern vom Vermieter gesondert in Rechnung gestellt worden. Der Vermieter habe die Endreinigung zu organisieren, die der Mieter zu bezahlen habe. Es überwiege eine kürzerfristige Vermietung von einigen Monaten. Der häufige Wechsel ergebe sich auch dadurch, dass die Miete S 180,-- pro Tag zuzüglich Stromanteil betrage. Der Vermieter sei dadurch gezwungen, die unternehmerische Leistung laufend auch neuen Geschäftspartnern

anzubieten. Es handle sich daher nicht um die Vermietung eines Zinshauses, sondern um die eher kürzerfristige Vermietung von teilmöblierten Appartements.

Die belangte Behörde gab diesen Berufungen mit Bescheid vom 9. November 1995 hinsichtlich des streitgegenständlichen Investitionsfreibetrages keine Folge. Die belangte Behörde ging damals unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1994, Zl. 94/14/0135, davon aus, dass die gewerbliche Vermietung nur dann der ausschließliche Betriebsgegenstand sei, wenn sowohl die Vertragsgrundlagen (Gesellschaftsvertrag) als auch die tatsächliche Geschäftsabwicklung diesen beinhalteten. Die beschwerdeführende Gesellschaft habe jedoch selbst im Fragebogen der Finanzverwaltung anlässlich der Gründung der Gesellschaft den Unternehmensgegenstand mit Vermietung von Autos und Geräten und den Handel mit Waren aller Art angegeben. Die Bildung des Investitionsfreibetrages sei daher nicht zulässig.

Diese Berufungsentscheidung wurde nach Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof mit Bescheid des Bundesministers für Finanzen vom 6. Februar 1996 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Daraufhin gab die belangte Behörde der beschwerdeführenden Gesellschaft mit Schreiben vom 9. September 1996 bekannt, dass hinsichtlich der Vermietung der Appartements eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende wirtschaftliche Betätigung der Gesellschaft nicht erblickt werden könne. Die beschwerdeführende Gesellschaft werde aufgefordert, unter Vorlage von Beweismitteln darzulegen, dass die mit der Vermietung verbundene Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht habe, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheine.

Die beschwerdeführende Gesellschaft beantwortete diesen Vorhalt mit Schreiben vom 7. Oktober 1996 und mit Schreiben vom 15. Oktober 1996. Mit erstgenanntem Schreiben wurden Fotokopien von Stromverrechnungen übermittelt und darüber hinaus darauf hingewiesen, dass an Möbeln nicht nur Küchenblöcke, sondern auch weitere Wohnungseinrichtungen wie z.B. Tische, Sesseln, Betten, etc. zur Verfügung gestellt worden seien. Im Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 1989, welches der Bilanz 1989 beiliege, schienen die entsprechenden Einkäufe auf. Die beschwerdeführende Gesellschaft führte aus, dass die Vermietung von teilweise möblierten Appartements mit einer Fläche von ca. 25 bis 31 m<sup>2</sup> mit Zurverfügungstellung von Gas und Strom über das übliche Ausmaß der Verwaltungsarbeit hinausgehe. Den Mieterlisten für die Jahre 1989 und 1990 könne entnommen werden, dass die 18 Einheiten von 34 verschiedenen Mietern bewohnt worden seien. Eine derartige Fluktuation gehe über das übliche Maß der Verwaltung hinaus. Der Umfang der Vermietungstätigkeit spreche daher eindeutig für den Betriebsgegenstand gewerbliche Vermietung.

Im zweitgenannten Schreiben führte die beschwerdeführende Gesellschaft aus, es sei in der mit Ministerialbescheid aufgehobenen Berufungsentscheidung außer Streit gestanden, dass gewerbliche Vermietung gegeben gewesen sei. In dieser Berufungsentscheidung sei wörtlich zu lesen gewesen: "Unbestritten ist, dass die Bw. während des gesamten Streitzeitraumes sich ausschließlich mit der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern befasste."

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen hinsichtlich des strittigen Investitionsfreibetrages wiederum keine Folge. In der Begründung führte die belangte Behörde hiezu aus, es handle sich ausschließlich um vor dem 1. Februar 1993 angefallene Anschaffungs- und Herstellungskosten. Gemäß § 10 Abs. 3 EStG 1988 stehe für ein Gebäude, das zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sei, ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern sei. Hiebei sei auf die tatsächliche Durchführung der Bewirtschaftung abzustellen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 2. August 1995, Zl. 93/13/0085). Die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften könne eine private Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) oder bereits eine betriebliche Einkommensquelle (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) darstellen. Das Unterscheidungsmerkmal zwischen privater und gewerblicher Vermögensverwaltung richte sich danach, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränke oder ob sie darüber hinausgehe. Die bei jeder Art der Vermietung erforderliche laufende Verwaltungstätigkeit allein mache die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungstätigkeit habe ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit in Erscheinung trete.

Der Einwand der beschwerdeführenden Gesellschaft, dass bei der Vermietung von 18 teilweise möblierten Appartements mit einer Fläche von 25 bis 31 m<sup>2</sup>, der Zurverfügungstellung von Strom und Gas und einer wechselnden Mieteranzahl von 34 eine derartige Fluktuation vorliege, dass die Verwaltung über das übliche Maß hinausgehe, stehe mit dem Vorbringen, wonach eine Vermietungsgesellschaft nur selten Personal benötige, in auffallendem Widerspruch. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. November 1989, 88/14/0230, in dem die Vermietung von 15 Ferienwohnungen strittig gewesen sei, die Meinung vertreten, dass die Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sei und sie eine gewerbliche Tätigkeit dann werde, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß annehme, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheine. Dies sei erst dann der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang deutlich jenes Maß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden sei.

Die beschwerdeführende Gesellschaft habe sich lediglich auf die Zurverfügungstellung von Inventar und die Aufteilung der Stromkosten berufen. Von sonstigen Nebenleistungen wie Verabreichung von Speisen und Getränken, tägliche Zimmerreinigung oder tageweise Vermietung von Räumlichkeiten nach Art eines Beherbergungsbetriebes sei keine Rede gewesen. Was die Verrechnung von Stromkosten anlange, verschließe sich die Behörde nicht der Tatsache, dass eine Stromverrechnung der Mieter mit dem Energieversorgungsunternehmen der Vermieterin nicht wesentlich mehr Verwaltungsarbeit erspart hätte, zumal die Stromkosten für die von allen Mietern benützten Teile des Hauses und die übrigen Betriebskosten hätten verrechnet werden müssen.

Zur geltend gemachten Fluktuation bei den Mietern sei auszuführen, dass in der genannten Zahl von 34 auch Solidarmietverträge von zwei Personen als zwei Verträge gezählt worden seien. Wenn man dies berücksichtige, sei von rund 30 wechselnden Mietverhältnissen in einem Beobachtungszeitraum von zwei Jahren auszugehen. Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung bedeute dies lediglich ca. einen Mieterwechsel pro Wohnung und Jahr.

Nach dem für das Streitjahr geltenden Gesetzestext stehe der Investitionsfreibetrag nur dann zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern sei. Wenn neben einer gewerblichen Mobilienvermietung eine als Vermögensverwaltung betriebene Immobilienverwaltung trete, könne dies nicht mehr den ausschließlichen Betriebszweck der gewerblichen Vermietung bilden.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde begehrt die beschwerdeführende Gesellschaft die Aufhebung des Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes bzw. der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Sie erachtet sich in ihrem Recht auf Geltendmachung des Investitionsfreibetrages verletzt. In Ausführung des so umschriebenen Beschwerdepunktes macht sie geltend, schon der Umstand allein, dass innerhalb von zwei Jahren von ihr 18 Apartments an 34 Mieter vermietet worden seien, sei Grund genug zur Annahme, dass im vorliegenden Fall Gewerblichkeit der Vermietung gegeben sei. Hinzu komme, dass die Wohnungen in zumindest teilweise möbliertem Zustand vermietet worden seien. Dies führe zu weiteren zahlreichen Verwaltungsarbeiten. Bedingt durch den Mieterwechsel müsse sie darauf achten, dass sich die Wohnungen und ihre Einrichtungen auch in einem weiterhin vermietbaren Zustand befänden. Neben den laufenden Kontroll- und Reinigungsarbeiten beim jeweiligen Mieterwechsel seien auch häufig Reparaturen an den Einrichtungsgegenständen vorzunehmen. Dazu komme, dass schon in der Übernahme der Stromkostenabrechnungen durch den Vermieter eine nicht übliche und somit eine über das gewöhnliche Ausmaß hinausgehende Verwaltungstätigkeit gelegen sei. Zumindest ein Indiz für das Vorliegen der gewerblichen Vermietung sei auch darin gelegen, dass das Gebäude zur Gänze aus fremden Mitteln finanziert worden sei.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Die Beschwerdeführerin replizierte auf die Gegenschrift der belangten Behörde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 3 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung, BGBl. Nr. 400/1988, darf für Gebäude ein Investitionsfreibetrag im Sinne der ersten beiden Absätze dieses Paragraphen nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

Da sohin der ausschließliche Betriebsgegenstand in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen sein muss, hat die belangte Behörde zutreffend geprüft, ob auch hinsichtlich der Nutzung der Immobilien durch die beschwerdeführende Gesellschaft von einer gewerblichen Vermietung auszugehen ist. Im ersten Verfahrensgang hat die belangte Behörde den ausschließlichen Betriebsgegenstand in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern bereits deswegen verneint, weil der satzungsmäßige Gegenstand der Gesellschaft nicht ausschließlich auf die Vermietung von Wirtschaftsgütern gerichtet war. Im nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde entsprechend der Judikatur auf die tatsächlichen Verhältnisse bei der beschwerdeführenden Gesellschaft abgestellt. Hiezu ist sie davon ausgegangen, dass hinsichtlich der Immobilien Zweifel bestünden, ob eine gewerbliche Vermietung vorliege und hat daher die Beschwerdeführerin zu weiterem Vorbringen und Beweisanbot eingeladen. Der Vorwurf der Beschwerdeführerin in der Replik auf die Gegenschrift, die belangte Behörde habe sie nicht darauf aufmerksam gemacht, dass sie von der im ersten Verfahrensgang vertretenen Auffassung abweiche, trifft daher nicht zu. Auch die übrigen gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor. Es ist daher der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt der rechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen. Der Auffassung der Beschwerdeführerin, dass bei diesem Sachverhalt die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages zulässig ist, kann nicht beigetreten werden: Nach der von der belangten Behörde zitierten und berücksichtigten Judikatur (vgl. insbesondere auch das Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115) erfolgt eine "gewerbliche" Vermietung von Immobilien 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 auch nur in der Form eines Frühstücks 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. Nach dieser Judikatur deutet die kurzfristige - nicht länger als über eine Saison - Abgabe solcher Wohnungen an Mieter auf eine gewerbliche Vermietung hin. 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 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. Die belangte Behörde legt ihrem Bescheid ein solches Verständnis der kurzfristigen Wohnungsvergabe zugrunde, sodass es nicht schadet, wenn nicht ausdrücklich eine laufende Werbe- und Kontrolltätigkeit sowie allfällige Reparaturen bei Mieterwechsel in den Feststellungen aufscheinen. Die belangte Behörde ist jedoch davon ausgegangen, dass im Beschwerdefall die mit der behaupteten und festgestellten Vermietung von 18 Appartements einhergehenden Verwaltungsarbeiten nicht im erheblichen Umfang jenes Ausmaß überschreiten, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Dieser Auffassung kann nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Die Beschwerdeführerin geht in ihrer Replik auf die Gegenschrift selbst davon aus, dass die durchschnittliche Dauer der Mietverhältnisse ein Jahr betrage. Damit erreichen aber die von der Beschwerdeführerin vorzunehmenden Verwaltungstätigkeiten im oben beschriebenen Ausmaße nicht das Ausmaß jener Betriebe, die Ferienwohnungen vermieten. Dies deswegen, weil die Ferienwohnungen im Regelfall nur für eine Saison, und sohin mindestens zweimal im Jahr vergeben werden. Dazu kommt, dass auch die Anzahl der Appartements kein derartiges Ausmaß beträgt, das bereits von einem deutlichen Überschreiten des Umfangs der Verwaltungsarbeiten gegenüber der üblichen Wohnungsvermietung auszugehen ist.

Auch dem vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Argument der Fremdfinanzierung kommt im Beschwerdefall keine Bedeutung zu (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 30. September 1999