

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.06.2009

Geschäftszahl

2008/15/0060

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der beschwerdeführenden Parteien 1. R Z, 2. J Z, beide in B, beide vertreten durch JWP Jenewein Waldner & Partner Wirtschaftsprüfung + Steuerberatung GmbH & Co KEG in 6020 Innsbruck, Franz Fischer Straße 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 27. Oktober 2004, GZ. RV/0473-I/03, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2001, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Von den Beschwerdeführern wurden im streitgegenständlichen Zeitraum die in S gelegenen Häuser K (drei Ferienwohnungen mit insgesamt zehn Betten) und J (zehn Ferienwohnungen mit insgesamt 31 Betten) vermietet. Die Einkünfte aus der Vermietung wurden bis einschließlich 1999 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt. Abweichend dazu wurden die besagten Einkünfte im Jahr 2000 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. In einer Beilage zum Jahresabschluss 2000 wurde diesbezüglich ausgeführt, die Einkünfte aus der Vermietung der Häuser K und J seien in der Vergangenheit nicht der richtigen Einkunftsart zugeordnet worden. Bei den Häusern handle es sich um örtlich getrennte Miethäuser. Das Haus K mit drei Ferienwohnungen und insgesamt zehn Betten hätte schon immer als Miet- und nicht als Gewerbeobjekt behandelt werden müssen. Die Vermietung des Hauses J sei entsprechend der seinerzeitigen Verwaltungspraxis wegen der Überschreitung der Anzahl von zehn Betten als gewerblich behandelt worden. Während jedoch früher für die Einstufung als Gewerbebetrieb allein die Bettenanzahl ausschlaggebend gewesen sei, sei es nunmehr notwendig, dass entsprechende Nebenleistungen erbracht würden. Mangels derartiger Nebenleistungen stellten aber auch die Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnungen im Haus J Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

Im Mai 2001 wurde das Haus J um den Betrag von 10,190.000 S veräußert.

Anlässlich einer die Jahre 1998 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die das Haus K betreffenden Einkünfte den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen seien. Die Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnungen im Haus J stellten hingegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, weshalb der Gewinn aus der 2001 erfolgten Veräußerung der Liegenschaft, der laut Prüfer 6,332.730 S betragen habe, der Besteuerung unterliege.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ (zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren) neue Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2001. Die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Ferienwohnungen im Haus K wurden zur bereits bestehenden Steuernummer einheitlich und gesondert festgestellt; die einheitliche und gesonderte Feststellung der das Haus J betreffenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgte hingegen zu einer neu aufgenommenen Steuernummer.

Gegen die zur neuen Steuernummer ergangenen und das Haus J betreffenden Feststellungsbescheide wurde von den Beschwerdeführern berufen. In der Berufung wurde ausgeführt, dass das "Appartementhaus J" auf Grund der baulichen Gestaltung den Eindruck einer Reihenhauseanlage und nicht den eines

Fremdenbeherbergungsbetriebes erwecke. Alle Ferienwohnungen hätten einen eigenen Eingang von der Straße und es gebe keine Gemeinschaftsräume im Haus.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne nur dann eine gewerbliche Tätigkeit angenommen werden, wenn die Nebenleistungen über die Verpflichtungen hinausgingen, die charakteristisch mit jeder Wohnungsvermietung verbunden seien (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 3. Mai 1984, 82/14/0248, und vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115).

Die Beschwerdeführer würden die Vermietung von B (Anm: Ort in Deutschland) aus betreiben. 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. Dieser sei für die Ausgabe der Schlüssel an die Wohnungsmieter zuständig und Anlaufstelle bei Störungen etc.. Die Beschwerdeführer hätten keine über die mit einer Vermietung von Wohnungen hinausgehenden Dienstleistungen wie die Verabreichung von Frühstück, die tägliche Appartementreinigung etc. erbracht. Die zentrale Versorgung der Räume mit Heizwärme und Warmwasser gehöre zu den üblichen Leistungen eines Vermieters. Gleichfalls sei es Aufgabe eines Vermieters, für die Müllabfuhr, die Schneeräumung, die Beseitigung von Leitungsgebrechen im Haus und die Instandsetzung freigewordener Bestandobjekte Sorge zu tragen. Auch die Kurzfristigkeit von Bestandverträgen sei ohne Hinzutreten besonderer Umstände der privaten Vermögensverwaltung nicht abträglich.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen. In der Berufungsvorentscheidung wurde u.a. ausgeführt, dass es sich bei der Vermietung des Hauses J um eine gewerbliche Betätigung und nicht um eine reine Vermögensverwaltung handle, da für die Vermietung acht jeweils voll eingerichtete Ferienwohnungen mit insgesamt 32 Betten zur Verfügung stünden. Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckte, sei nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes anzusehen, sondern als gewerbliche Tätigkeit. Zudem seien Nebenleistungen wie folgt erbracht worden:

"# Eine Endreinigung nach der Abreise der Gäste in der Regel wöchentlich durch eine angestellte Reinigungsfrau;

diverse Instandsetzungsarbeiten und Wartungen als auch diverse andere anfallende Arbeiten durch einen hierfür angestellten Hausbetreuer;

die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen, die Zurverfügungstellung von Wäsche, Besteck, Geschirr und der Wohnungseinrichtung."

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragten die Beschwerdeführer die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Entscheidung durch den Berufungssenat. Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass die Beschwerdeführer keine Zimmervermietung betrieben, sondern Ferienwohnungen vermieteten. Bei der Beurteilung der Frage, ob Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlägen oder nicht, komme es entscheidend auf Art und Umfang der Nebenleistungen an. Der Anzahl der zur Vermietung bestimmten Ferienwohnungen komme zwar eine gewisse Bedeutung zu, maßgeblich sei jedoch die Art der wirtschaftlichen Betätigung und der äußere Anschein. Gerade der äußere Anschein der Betätigung vermittele aber nicht den Eindruck eines Gewerbebetriebes (Zimmervermietung, Pension, Hotel), sondern den einer Reihenhauseanlage (lang gestreckter Baukörper mit getrenntem, direktem Zugang von außen).

Die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Nebenleistungen gingen nicht über die Vermögensverwaltung hinaus und führten zu keiner Gewerblichkeit der "Ferienwohnungsvermietung". Die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen stehe der Vermögensverwaltung, auch bei kurzfristiger Vermietung, ebenfalls nicht entgegen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 16 Februar 1988, 87/14/0044).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Es sei unbestritten, dass die Beschwerdeführer im Haus J acht eingerichtete Ferienwohnungen mit 31 Betten vermietet hätten. Bei fünf Ferienwohnungen habe es sich um Reihenhäuser, bestehend aus Erdgeschoss (Wohnzimmer, Küche) und einem Obergeschoss mit drei Schlafzimmern (insgesamt fünf Betten) und einem Badezimmer gehandelt. Weiters hätten die Beschwerdeführer drei "Zweipersonenappartements" mit je einem Wohn- und Schlafraum sowie Küche und Bad vermietet. Aus der beim Verkauf der Liegenschaft erstellten Inventarliste sei ersichtlich, dass die Ferienwohnungen mit Koch- und Tischgeschirr, Gläsern, Besteck, Elektrogeräten und Bett- sowie Tischwäsche ausgestattet gewesen seien. Die Betreuung und Beaufsichtigung der Ferienwohnungen habe einem Hausverwalter obliegen. Die Reinigung der Ferienwohnungen sei jeweils bei Mieterwechsel durch eine angestellte Reinigungsfrau erfolgt. Bett- und Tischwäsche sei von den Vermietern zur Verfügung gestellt worden. Auf Anforderung sei den Mietern bei längerem Aufenthalt frische Wäsche ausgehändigt worden. Der in einem Gemeinschaftsraum im Keller befindliche Waschautomat habe von allen Mietern unentgeltlich benützt werden können.

Aus den von den Beschwerdeführern vorgelegten Rechnungsbüchern sei ersichtlich, dass der überwiegende Teil der Feriengäste nur bis zu zwei Wochen im Haus J verbracht habe. Lediglich in drei Fällen sei eine Wohnung durchgehend über einen Zeitraum von ca. acht bis zehn Wochen von einem Feriengast belegt worden. Den von der Gemeinde erstellten Vorschreibungen der Aufenthaltsabgaben sei zu entnehmen, dass die

Aufenthaltsdauer der Feriengäste im Schnitt zwischen einer und zwei Wochen, selten drei Wochen betragen habe. Laut diesen Vorschreibungen sei es von Dezember 1999 bis Oktober 2000 zu insgesamt 75 An- und Abreisen von Feriengästen gekommen, was einem rund neunmaligen Mieterwechsel pro Wohnung und Jahr entspreche. Bei den in den Berufungsjahren annähernd gleichbleibenden Einnahmen sei davon auszugehen, dass im Durchschnitt jede Ferienwohnung mindestens neunmal im Jahr vergeben worden sei. Diese Durchschnittsbetrachtung sei dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführer zur Stellungnahme übermittelt worden und in der Folge unbestritten geblieben (Hinweis auf die im Verwaltungsakt erliegende Vorhaltsbeantwortung vom 17. August 2004). Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die Ferienwohnungen, von wenigen Ausnahmen abgesehen, nur jeweils kurzfristig an Feriengäste vergeben worden seien.

Die kurzfristige Vermietung von acht eingerichteten Ferienwohnungen erfordere eine Verwaltungsarbeit, die das bei "bloßer Vermietung" übliche Ausmaß deutlich übersteige. Die Beschwerdeführer hätten sich stets um neue Feriengäste umsehen müssen, was einerseits einen erhöhten Werbeaufwand bedinge (der im Jahr 2000 gesondert ausgewiesene Aufwand für Weihnachtspost von 8.080,38 S lasse insofern auf einen höheren Werbeaufwand schließen, als sich die Beschwerdeführer durch gezielte Marketingmaßnahmen bei bereits gewonnenen Feriengästen in Erinnerung rufen wollten). Andererseits sei bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Wohnungen in einem vermietbaren Zustand befänden. Neben der laufenden Kontrolle, dem Wäschewechsel, der Endreinigung der Einrichtung und des Geschirrbestandes würden Nebenleistungen wie die Überlassung von Inventar, Wäsche, Geschirr und Küchengeräten in erhöhtem Maße auch Nachschaffungen und Reparaturen bedingen. Der Reinigungs- und Wäscheaufwand, die Reparaturen und die Nachschaffungen würden sich auch in den Jahresabschlüssen mit entsprechenden Aufwendungen zu Buche schlagen.

Den Beschwerdeführern sei zuzustimmen, dass das Fehlen von Tätigkeiten wie der täglichen Wartung der Ferienwohnungen und der Verabreichung von Mahlzeiten auf das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hindeuten könne. Demgegenüber seien die Überlassung von Bett- und Tischwäsche und die Bereitstellung von Geschirr und Küchengeräten typisch gewerbliche Nebenleistungen, die bei der bloßen Vermietung von Wohnraum üblicherweise nicht erbracht würden und bei der kurzfristigen Vermietung einer größeren Zahl von Ferienwohnungen für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung sprächen (Hinweis auf Bucek in *ecolex* 2004, 312). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse würden im vorliegenden Fall die Merkmale der gewerblichen Vermietung überwiegen, zumal dem Erscheinungsbild des vermieteten Gebäudes keine Bedeutung zukomme, sondern ausschließlich auf das Ausmaß der mit der Vermietung verbundenen Verwaltungstätigkeit abzustellen sei (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 20. November 1989, 88/14/0230).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwo-gen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gebäudevermietung grundsätzlich Vermögensverwaltung und wird zur gewerblichen Tätigkeit erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115, VwSlg 7240/F, mwN). Als maßgebliches Unterscheidungskriterium hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung stets die Frage angesehen, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht, dabei aber daran festgehalten, dass die durch jede Art von Vermietung bedingte, laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen macht, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird (vgl. wiederum das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115, VwSlg 7240/F, mwN).

Eine gewerbliche Vermietung von Immobilien erfolgt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes 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 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 auch sie keinen Gewerbebetrieb. Umgekehrt führt aber eine Ferienwohnungsvermietung, 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 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 97/15/0027, vom 20. November 1989, 88/14/0230, vom 30. Mai 1989, 88/14/0117, vom 14. Jänner 1986, 85/14/0092). Nach dieser Judikatur deutet die kurzfristige Abgabe von Ferienwohnungen auf eine gewerbliche Vermietung hin. Eine 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.

Die Beschwerdeführer tragen vor, dass die für die gewerbliche Beherbergung geradezu typischen und aufwendigen Nebenleistungen der Verabreichung eines Frühstücks und von Speisen und Getränken sowie die tägliche Reinigung der Zimmer im gegenständlichen Fall nicht erbracht würden, weshalb von einem erheblichen Überschreiten der mit einer bloßen Nutzungsüberlassung verbundenen Verwaltungsarbeit nicht gesprochen werden könne. Die neunmalige (Schluss-)Reinigung von acht Wohnungen pro Jahr entspreche - gemessen am Arbeitsaufwand - der täglichen Reinigung einer einzigen Wohnung für ca. zweieinhalb bis drei Monate und indiziere keine gewerbliche Vermietung. Der Werbeaufwand, insbesondere die Schaltung von Inseraten, falle auch im Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung an. Die Überlassung von Bettwäsche und Geschirr sei bei acht Wohnungen mit keinem zur Gewerblichkeit führenden Aufwand verbunden und die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen stehe der Vermögensverwaltung auch bei kurzfristiger Vermietung nicht entgegen.

Dem ist zu erwidern, dass die belangte Behörde ihrem Bescheid offensichtlich ein Verständnis der kurzfristigen Wohnungsvergabe im Sinne der eingangs referierten Judikatur zugrunde legte, und im Hinblick darauf, dass die mit Koch- und Tischgeschirr, Gläsern, Besteck, Elektrogeräten, Bett- und Tischwäsche ausgestatteten Ferienwohnungen mindestens neunmal im Jahr vergeben wurden, den Mietern bei längerem Aufenthalt frische Wäsche ausgehändigt wurde, die Betreuung und Beaufsichtigung der Ferienwohnungen einem Hausverwalter oblag und die Reinigung der Ferienwohnungen jeweils bei Mieterwechsel durch eine angestellte Reinigungsfrau erfolgte, davon ausging, dass die streitgegenständliche Vermietung eine gewerbliche Betätigung darstellt. Dies stößt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil von den Beschwerdeführern eine verhältnismäßig größere Zahl von Ferienwohnungen (acht), kurzfristig (mindestens neunmal im Jahr) vermietet wurde. Die Beschwerdeführer sind auch der von der belangten Behörde getroffenen weiteren Feststellung, wonach der im Zusammenhang mit den angebotenen Nebenleistungen anfallende Werbe-, Reinigungs-, Wäsche-, Reparatur- und Nachschaffungsaufwand einen entsprechenden Niederschlag in den Jahresergebnissen gefunden hat, nie entgegen getreten. Damit kann der belangten Behörde aber nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie davon ausgegangen ist, dass die mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens üblicherweise verbundene Verwaltungsarbeit im vorliegenden Beschwerdefall erheblich überschritten wurde.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 24. Juni 2009