

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RTG Dr. Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Marktgasse 30, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 30. April 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 25. Jänner 2021 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der mit Gesellschaftsvertrag vom 27.03.1998 gegründeten und zwischenzeitlich aufgelösten sowie am 6. Juli 2022 im Firmenbuch gelöschten Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf.) handelte es sich um eine Kommanditgesellschaft.

Für die Jahre 1998 bis 2010 wurden endgültige Bescheide über die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb erlassen. Die Bescheide der Jahre 2011 bis 2016 über die Feststellung von Einkünften erfolgten gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Begründend wurde ausgeführt, mit dem Hotel ***1*** seien seit dem Erwerb ausschließlich Verluste erzielt worden. Der im Pachtvertrag vereinbarte Pachtzins von 500,00 € monatlich liege für einen gastronomischen Betrieb bei Weitem unter den marktüblichen Konditionen. Es erscheine derzeit fraglich, ob mit dieser Vermietung ein positives Ergebnis erzielt werden könne, weshalb die Veranlagung vorläufig ergehe.

Am 25. Jänner 2021 wurden für die Jahre 2011 bis 2016 endgültige Bescheide und für die Jahre 2017 und 2018 Erstbescheide erlassen, mit denen lediglich die Einkünfte aus dem seit 2013 betriebenen Weinhandel, nicht jedoch die im Zusammenhang mit der Verpachtung des Hotels ***1*** stehenden Verluste erklärungsgemäß anerkannt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dem Finanzamt sei im Jahr 1998 die Eröffnung des Hotelbetriebes „Hotel ***2***“ in ***3*** angezeigt worden. Dieses Hotel sei zum Kaufpreis von 494.175,00 € zuzüglich Nebenkosten und Umsatzsteuer erworben und bis zum Jahr 2008 selbst betrieben worden.

Am 14. April 2008 sei für das Hotel mit 12 Zimmern, Gastlokal, Restaurant und Gastgarten ein Pachtvertrag auf 5 Jahre mit einer monatlichen Nettopacht von 4.600,00 € (indexgesichert) zuzüglich 20% Umsatzsteuer abgeschlossen worden.

Mit Vertrag vom 9. Juni 2010 sei das Hotel ***2*** um 610.000,00 € verkauft worden. Aus dieser Zeit würden gemäß Angaben der Bf. Bankverbindlichkeiten und auch Fremdwährungskursverluste stammen.

Im Oktober 2005 sei das Hotel ***1*** in ***4*** mit ca. 100 Betten von der ***5*** Gebietskrankenkasse erworben worden, welche dieses Hotel bis zum Verkauf an die Bf. betrieben habe.

Gemäß Prüfungsfeststellungen zur Umsatzsteuersonderprüfung vom 22. Jänner 2007 wäre das Hotel zwar weiterhin nutzbar gewesen, es sei aber überlegt worden, ob eine Generalsanierung oder ein Abriss mit anschließendem Neubau durchgeführt werden solle. Die Finanzierung des Kaufpreises von 528.000,00 € sei je zur Hälfte in inländischer und ausländischer Währung (CHF) erfolgt. Fragen seitens des Finanzamtes über die geplante künftige Nutzung seien abwechselnd mit Verkaufsabsicht, Kauf- oder Pachtoptionen mit der Gemeinde bzw. mit der Suche nach Investoren beantwortet worden. Meist seien Maßnahmen an der Finanzierung gescheitert. Da in den Folgejahren ausschließlich negative Einkünfte erklärt worden seien, seien die Veranlagungen ab dem Jahr 2011 vorläufig ergangen.

Um die Verluste einzudämmen, sei mit Wirkung 1. Dezember 2012 ein Pachtvertrag mit einer monatlichen Pacht von 500,00 € wertgesichert, zuzüglich 20% Umsatzsteuer, abgeschlossen worden. Erst beginnend mit Mai 2017 sei die Pacht auf 1.900,00 € erhöht worden.

Im Vertrag finde sich keine konkrete Verpflichtung zur Leistung von Investitionen seitens des Pächters, dieser habe jedoch die Verpflichtung zur (üblichen) Wartung und Instandhaltung des Objektes und verpflichte sich zur Erhaltung des Hotels im Zustand bei Übergabe.

Im Zuge der Bearbeitung der Steuererklärung für das Jahr 2018 sei bekannt worden, dass es sich beim Pächter um einen nahen Verwandten, konkret um den Bruder der Kommanditistin der Bf., handle.

Dazu sei zu bemerken, dass Verträge mit nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann Anerkennung finden würden, wenn sie

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Ein Pachtzins für ein Hotel mit 36 Zimmern und 2 Restaurants in Höhe von 500,00 € zuzüglich Umsatzsteuer entspräche keinesfalls den Kriterien der Fremdüblichkeit. Als Vergleich sei beispielhaft die Verpachtung des Hotels ***2*** in ***3*** mit 12 Zimmern zu einem Pachtzins von 4.600,00 € zuzüglich Umsatzsteuer erwähnt. Das Pachtverhältnis mit dem Bruder der Kommanditistin der Bf. sei somit mangels fremdüblicher Vereinbarungen steuerlich unbeachtlich.

Die erklärten negativen Einkünfte würden allerdings nicht allein aus der Verpachtung des Hotels ***1*** stammen. Vielmehr seien Fremdwährungskursverluste, Wertpapierverluste sowie Anwaltskosten geltend gemacht worden. Die Entstehung dieser Verluste habe seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. nicht gänzlich aufgeklärt werden können. Argumentiert worden sei vor allem mit den verbliebenen betrieblichen Schulden aus dem Verkauf des Hotels ***2***.

Ab Betriebsbeendigung ende jedoch der wirtschaftliche Zusammenhang zum Betrieb hinsichtlich jener Schulden, die mit Mitteln des Betriebes hätten entrichtet werden können, das heißt, betriebliche Verbindlichkeiten seien im Zuge einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vorzeitig abzudecken und zwar sowohl aus dem erzielten Veräußerungserlös als auch aus der Verwertung von eventuell zurückbehaltenen Anlagevermögen.

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien generell der Abzug von Fremdwährungskursverlusten, Wertpapierverlusten und die aufgrund eines Rechtsstreites in

Zusammenhang mit einer seitens der Bank scheinbar falsch ausgeübten Stopp-Loss-Vereinbarung entstandenen Anwaltskosten nicht abzugsfähig.

Der Bf. seien somit den obigen Ausführungen entsprechend lediglich die Einkünfte aus dem seit 2013 betriebenen Weinhandel im erklärten Ausmaß zuzurechnen.

Die innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist erhobene und deshalb fristgerecht eingebrachte Beschwerde enthält folgende Anträge:

- Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 Z 1 BAO
- Ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide bzw. endgültige Feststellung der bisherigen vorläufigen Bescheide nach § 188 BAO
- Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO
- Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Der Komplementär der Bf., ***6***, sei Hotelier und sei in der Vergangenheit in renommierten Hotels im Management tätig bzw. deren Geschäftsführer gewesen (z.B. ***7***, ***9***, ***10***, Gastronomie der Casinos ***11*** und ***12***, ***13*** in ***14***, ***15***). Er habe dabei mehrere 100 Mitarbeiter geleitet und auch Hotels umstrukturiert.

Da er Hotels bzw. Restaurants jedoch eigenständig nach seinen Vorstellungen und strategischen Überlegungen führen habe wollen und ihn die komplexen Aufgaben, die mit einem eigenen Hotel bzw. Restaurantbetrieb verbunden seien, schon von Beginn an fasziniert hätten, habe er das Angestelltenverhältnis beendet und Ende 1991 mit der unternehmerischen Tätigkeit begonnen. Seither sei er selbst in der Hotel- bzw. Restaurantbranche operativ tätig, kümmere sich um einen gesamthaft reibungslosen Ablauf im Geschäftsbetrieb (beispielsweise durch persönliche Anwesenheit im Restaurant/Hotel, Gästebetreuung, Einkauf von Lebensmitteln, Zusammenstellung der Speisekarte im Restaurantbetrieb, Preisfestsetzungen im Hotel/Restaurant, Qualitätskontrollen), nehme die administrativen Aufgaben wahr und richte den Geschäftsbetrieb strategisch aus. Zudem sei er für das Management aller Beschäftigten in den von ihm aufgebauten verschiedensten Bereichen (Hotel, Restaurant, Catering, Veranstaltungen) verantwortlich.

Er entwickle als Hotelier bzw. Restaurantbetreiber Konzepte, sodass er verschiedene Zielgruppen ansprechen und wirtschaftlich erfolgreich sein könne. Sein unternehmerischer Anreiz liege darin, nicht nur ohnedies erfolgreiche Hotels bzw. Restaurants fortzuführen, sondern Chancen zu erkennen und beherzt neue Projekte anzugehen bzw. vorhandene Substanz zu revitalisieren, die sein ausgeprägtes gastronomisches Geschick und seine Kreativität erfordern.

Er erkenne Potentiale und schrecke nicht davor zurück, auch noch in einer eher brachliegenden Region zu investieren, wenn dies aus wirtschaftlicher Sicht vielversprechend sei. Dass dabei zweifellos bestehende unternehmerische Risiko nehme er für das Ziel eines erfolgreichen Hotel- bzw. Restaurantbetriebs auf sich und setze alles dafür ein, seine Ideen bzw. Pläne umzusetzen. Auch Rückschläge würden ihn noch nicht zur Aufgabe eines Projekts veranlassen, sondern würden ihn anspornen, neue Ideen zur Umsetzung eines doch noch erfolgreichen Projekts entwickeln und anzugehen.

Dies erfordere sowohl seinen außerordentlichen persönlichen Einsatz als auch erhebliche finanzielle Mittel. Er sei dafür bereit, nicht nur die erwirtschafteten Geldmittel aus anderen erfolgreichen Projekten einzusetzen, sondern sogar private Geldmittel (z.B. aus dem Verkauf des Privathauses) einzubringen, um unvorhergesehene bzw. außergewöhnliche Verluste aus dem schlagend gewordenen Unternehmerrisiko abzudecken.

Sein mutiges und nachhaltiges unternehmerisches Engagement habe bereits in den 90iger Jahren in ***16*** mit der ***17*** begonnen und setze sich mit dem Hotel ***2*** in ***3*** und der Pension ***1*** in ***18***, ***19***, fort.

- ***17***

Ende 1991 habe der Komplementär der Bf., ***6***, bei der ***20*** ein auf mehreren Säulen beruhendes, unternehmerisches Konzept entwickelt und sich mit seiner gesamten Erfahrung persönlich für den Erfolg eingesetzt. Die ***20*** habe zu Beginn ein Restaurant („***21***“) umfasst. In den nachfolgenden Jahren seien die Sitzplatzkapazitäten von 150 auf ca. 500 Personen erweitert worden, indem die „Weinstube“ im Untergeschoss, die über den Hof gelegene „***22***“ sowie die im 3. Obergeschoss gelegenen Veranstaltungsräume „***23***“ und „***24***“ errichtet worden seien. Des Weiteren sei die Minigolfanlage mit Terrasse, Schankanlagen und neuen Bahnenkonzept geschaffen worden.

Insgesamt sehe das Konzept für die ***20*** vor, dass neben einem privaten Restaurantbesuch in besonderem Ambiente auch größere Feste für Private oder größere Veranstaltungen für Firmen ausgerichtet werden könnten, welche für den Komplementär der Bf. mit besonderen gastronomischen und organisatorischen Herausforderungen verbunden seien. Zudem werde mit dem über die Grenzen bekannten „***25***“ ein weiteres erfolgreiches Standbein geschaffen.

Im Vordergrund stehe dabei, die jeweiligen Gäste zufriedenzustellen und deren Erwartungen zu erfüllen, was für einen erfolgreichen Gastronomiebetrieb unerlässlich sei. Aus diesem Grund habe der Komplementär der Bf. in der Vergangenheit etwa auch bei Anfragen zur Durchführung größerer Veranstaltungen in der ***20*** zugesagt, obwohl damals völlig offen gewesen sei, wie er dies angesichts der eingeschränkten örtlichen Gegebenheiten in der ***20*** ***26*** überhaupt umsetzen werde können. Mit seinem unternehmerischen

Geschick und gastronomischen Ideenreichtum habe er die Veranstaltungen aber letztlich in einer Form durchführen können, dass sich die lokalen Gegebenheiten gut in das Konzept eingefügt hätten und damit – was für ihn noch wichtiger sei - seine Gäste begeistert habe.

Der unternehmerische Erfolg gebe dem Komplementär der Bf. Recht, dass sein mutiger investitionsfreudiger Ansatz zielführend sei, was sich auch in den seit den 90iger Jahren erzielten steuerpflichtigen Gewinnen von insgesamt rund 6.200.000,00 € niederschläge und es seien auch entsprechende Einkommensteuern entrichtet worden.

Da dieses Pachtverhältnis jedoch von vornherein jährlich und somit jederzeit kündbar vereinbart worden sei, hätten ***27*** in den 90iger Jahren gleichzeitig noch eine davon wirtschaftlich unabhängige Existenz für sich und ihre Familie aufbauen wollen.

- Hotel ***2***, ***3***

Aus diesem Grund hätten ***27*** mit Wirkung zum 2. Mai 1998 über die gegründete Bf. das Hotel ***2*** in ***3*** erworben (Kaufpreis 508.709,84 € zuzüglich Grunderwerbsteuer und Nebenkosten). ***6*** fungiere in der Bf. als unbeschränkt haftender Komplementär mit einer Beteiligung von 55 % und ***55*** mit 45 % als Kommanditistin. Die damals noch minderjährigen Kinder würden die Kommanditanteile treuhänderisch für ihre Eltern halten. Die Bf. führe seither Hotelbetriebe operativ und sei auch als solche im Firmenbuch eingetragen.

Der Erwerb sei zur Gänze fremdfinanziert worden.

Dieses zunächst nur als Drei-Sterne klassifizierte Hotel in ***3*** habe sich im Ortszentrum befunden und habe ursprünglich aus einem Restaurantbetrieb mit gut bürgerliche Küche bestanden. Die Räumlichkeiten hätten konkret eine Hotelküche und ein individuell ausgestattetes Gastlokal, einen eigenen Gastgarten sowie Hotelzimmer umfasst.

Im Jahr 1998 seien für Investitionen Aufwendungen von rund 134.000,00 € angefallen. Zur umfassenden Revitalisierung des Hotels und zur Erweiterung der potentiellen Zielgruppen habe der Komplementär der Bf. das Restaurant und Hotel im Frühjahr 1999 umgebaut. Dabei seien weitere fremdfinanzierte Aufwendungen von rund 935.000,00 € entstanden (vergleiche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aus 2000 samt Vorjahr).

Da der Komplementär der Bf. Gäste mit hohem Anspruch anlocken habe wollen, habe er geplant, das bisherige Drei-Sterne-Hotel in ein Vier-Sterne-Hotel umzuwandeln. Eine solche Änderung in der Sternekategorie erfordere neben einer entsprechend hohen Qualität der Dienstleistung (mehrsprachige Mitarbeiter, Öffnungszeiten Rezeption, diverse Zusatzdienstleistungen für Gäste) insbesondere ein gehobenes äußeres Erscheinungsbild des Hotels (beispielsweise qualitativ hochwertige Mobilisierung und Ausstattung, optisch durchgängig aufeinander abgestimmte Formen und Farben sowie Materialien, Lobby des Hotels etc.) sowie eine besondere Ausstattung der Zimmer bzw. Suiten (z.B. Bettengröße,

zeitgemäße Fernsehgeräte, Badezimmersausstattung) und hoteleigene Freizeit- und Zusatzeinrichtungen.

Aus diesem Grund habe der Komplementär der Bf. das Hotel im Zuge des umfassenden Umbaus um Suiten bzw. Zimmer ergänzt, mit Stilmöbeln ausgestattet und einen Wellnessbereich (Sauna, Ruheraum etc.) samt Privatparkplatz errichtet.

Mit seiner Branchenkenntnis im nationalen und internationalen Bereich und seinem unternehmerischen Einsatz sei es ihm auch tatsächlich gelungen, dass das Hotel ***2*** in ein Vier-Sterne-Haus hochqualifiziert worden sei und er dadurch neue Zielgruppen ansprechen habe können.

Die Liegenschaft sei zudem im Hinblick auf die Möglichkeit erworben worden, dass die angrenzende Liegenschaft angekauft werden könne, um dann das Hotel nach einem Erweiterungsbau wirtschaftlich sinnvoll führen zu können. Der Liegenschaftserwerb sei aber letztlich nicht zustande gekommen.

Das umgebaute Hotel - bestehend aus Gastlokal, Rezeption, Küche sowie Nebenräumen (Toiletten, Sauna) sowie ein Restaurant im Erd- und Obergeschoss und 12 Zimmern bzw. Suiten samt Gastgarten und Parkplatz - sei zunächst durch die Bf. selbst betrieben und ab April 2008 um 4.600,00 € netto monatlich für die Dauer von fünf Jahren verpachtet worden. Dem Pächter sei dabei für den Fall des Verkaufs ein Vorkaufsrecht zu einem Kaufpreis von 925.000,00 € eingeräumt worden. Der Pächter habe die Pacht jedoch nur bis August 2009 tatsächlich entrichtet und das Pachtverhältnis sei im November 2009 mit Wirkung zum 31. März 2010 aufgelöst worden.

Der Bf. sei es dann möglich gewesen, das umgebaute Hotel mit Vertrag vom 9. Juni 2010 zum Verkaufspreis von 610.000,00 € zuzüglich Inventar von 100.000,00 € an ***28*** zu veräußern. Unter Berücksichtigung des Buchwerts der aktivierten Aufwendungen aus der Anschaffung und des Umbaus in Höhe von 894.339,00 € habe daraus ein bilanzieller und steuerlicher Verlust von 184.339,00 € resultiert.

Sämtliche Einkünfte im Zusammenhang mit dem Hotel ***2*** und somit auch die Pacht- und Veräußerungseinkünfte seien durch die Bf. stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 5 EStG deklariert und so durch das Finanzamt im Bescheid nach § 188 BAO endgültig festgestellt worden.

- Pension ***1***, ***18*** in ***19***

Nachdem sich schon längere Zeit abgezeichnet habe, dass der Betrieb des Hotels ***2*** wirtschaftlich mit besonderen Herausforderungen verbunden sei und die angestrebte finanzielle Unabhängigkeit mit dem Hotel ***2*** nach Wegfall der angrenzenden Liegenschaftserwerbsmöglichkeit nicht erreicht werden könne, habe sich der Komplementär

der Bf. bereits einige Jahre vor dem tatsächlichen Verkauf des Hotels ***2*** im Jahr 2010 nach weiteren Möglichkeiten wie dem Erwerb eines neuen Hotels oder ähnlichem umgesehen.

Er habe daher die sich im Jahr 2005 ergebende Möglichkeit genutzt und von der ***5*** Gebietskrankenkasse die Pension ***1*** in ***18***, ***19***, über die Bf. mit einem Kaufpreis von 528.000,00 € zzgl. 4,5 %iger Nebengebühren von 23.760,00 € erworben. Diese Kosten seien ebenfalls fremdfinanziert worden.

Das Gebäude habe ursprünglich zwei Aufenthaltsräume (keine Küche) umfasst und insgesamt 36 Zimmer, wobei die Zimmer nur teilweise über eine eigene Dusche verfügt hätten. Der Kauf habe auch ein Waldgrundstück mit ca. 32.000 m² umfasst, welchem jedoch aufgrund der örtlichen Gegebenheiten kein eigenständiger Wert zukomme und in der Bilanz der Bf. nicht gesondert ausgewiesen worden sei.

Aufgrund der fehlenden direkten Verpflegungsmöglichkeit sei bereits die ***5*** Gebietskrankenkasse als bisherige Eigentümerin darauf angewiesen gewesen, dass der Restaurantbetrieb durch fremde Dritte in der Umgebung angeboten würde.

Der vorhandene Bestand sei somit in keinsten Weise mit den bereits umgebauten Vier-Sterne-Hotel ***2*** vergleichbar gewesen. Allerdings habe der Komplementär der Bf. auch bei diesem Projekt Möglichkeiten gesehen, den Bestand umfassend umzubauen und - ähnlich wie beim Hotel ***2*** - durch die Baumaßnahmen eine Neuklassifizierung zu erreichen und mit seiner Hotelerfahrung einen erfolgreichen Beherbergungsbetrieb führen zu können, was für ihn den besonderen Anreiz seiner selbstständigen unternehmerischen Aktivität in der Hotellerie bzw. Gastronomie darstelle.

Konkret sei bei der Pension ***1*** die Errichtung und der Betrieb eines eigenständigen attraktiven Hotels in ***18*** beabsichtigt gewesen. Klar sei stets gewesen, dass die Bauvorhaben bzw. Projekte durch die Bf. als Liegenschaftseigentümerin abgewickelt würden und der Komplementär der Bf. für die Bf. tätig sei.

Da die Bauvorhaben möglichst rasch angegangen und umgesetzt werden hätten sollen, sei das ohnehin in einem schlechten baulichen Zustand befindliche Gebäude zwischenzeitig nicht genutzt worden. Dies hätte nämlich zusätzliche Investitionen erfordert, was wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen wäre. Diese finanziellen Mittel hätten vielmehr gespart werden und für das konkret geplante Bauvorhaben zur Verfügung stehen sollen.

Der Komplementär der Bf. habe daher unmittelbar nach dem Liegenschaftserwerb im Jahr 2005 die Architektin ***29*** mit der Planung beauftragt, welche den Neubau eines Familienhotels mit 180 Betten mit Schwerpunkt auf Sommerurlaub vorgesehen hätte.

Parallel zum Baukostenbudget sei eine Standort- und Bedarfserhebung durchgeführt worden, wodurch ersichtlich geworden sei, dass die Grundbedürfnisse in der regionalen Nahversorgung

nicht gedeckt seien sowie ein kulturelles Angebot und spezielle Sommerangebote fehlen würden. Zudem seien die geplanten Zielgruppen kostenbewusst und eher sparsam gewesen.

Die Nachkalkulation und Umsatzprognose habe dann jedoch ergeben, dass die Kosten für den Neubau in den folgenden 20 Jahren nicht gedeckt werden könnten, weshalb von diesem Projekt abgesehen worden sei.

Im Zuge der Standortumfrage habe sich jedoch auch gezeigt, dass eine Schaffung von Nahversorgern (z.B. Drogeriemarkt, Friseur, Bäckerei, Arztpraxis, Souvenir, „Bauernladl“) sowie Ferienwohnungen im Zentrum der Gemeinde vielversprechend sei. Mit der Planung des Um- und Zubaus des ***32*** sei Architekt ***30*** aus ***31*** beauftragt worden, wobei die Pläne im Jahr 2007 bei der Gemeinde zur Umsetzung eingereicht worden seien.

Um Partner für die Geschäfte im Bereich der Nahversorgung zu finden, seien - unterstützt von der Gemeinde ***18*** und der Wirtschaftskammer ***33*** - verschiedene Unternehmen kontaktiert worden. Als möglichen Interessent habe es die Fa. ***34*** gegeben. Trotz intensiver weiterer Suche nach geeigneten Geschäftspartnern hätten aber keine weiteren Interessenten gefunden werden können, weshalb das Projekt hintangestellt worden sei. Die damit verbundenen Investitionen von 4.000.000,00 € hätten letztlich trotz intensiver Bemühungen und Bankgesprächen zudem nicht aufgebracht werden können, weshalb das Bauvorhaben gescheitert sei.

Zwischenzeitlich habe das Land ***40***, die Gemeinde ***18***, die Gemeinde ***35*** und die Gemeinde ***36*** gemeinsam mit namhaften Unternehmen (wie Sporthotel ***41***, ***38*** ***18***, ***39***, diverse Bauunternehmen, etc.) mit Beteiligung des Komplementärs der Bf. eine Wasserbohrgesellschaft gegründet, um Möglichkeiten zur Nutzung von Heil- bzw. Thermalwasser und einer Errichtung eines Thermalwasser-Therapiezentrum bzw. einer Antiagingklinik in der Region zu prüfen.

Parallel dazu habe es ein Projekt des Komplementärs der Bf. mit einer ungarischen Ärztesgruppe gegeben, da diesem bewusst gewesen sei, dass bei erfolgreicher Heilwassernutzung auch eine entsprechende Nutzung der Liegenschaft Pension ***1*** möglich sei. Schlussendlich habe jedoch die für das Projekt notwendige Studie (noch) nicht vorgewiesen werden können, weshalb dieses Projekt mit der ungarischen Ärztesgruppe aus Kostengründen nicht weiterverfolgt worden sei.

Das ***42*** Heilwasser gelte nun jedoch seit 2011 als behördlich anerkannte Heilquelle und werde seit ein paar Jahren für Heilwendungen verwendet.

Nachdem der Komplementär der Bf. alle betriebswirtschaftlich sinnvollen Vorgangsweisen ausgelotet habe und auch zwischenzeitlich angedachte Liegenschaftsveräußerungen über das Immobilienbüro ***43*** aus ***33*** erfolglos gewesen seien, habe der Komplementär der

Bf. im Jahr 2009 nochmals ein neues Konzept für die Pension ***1*** erstellt. Das neue Konzept sei ein „Dorf im Dorf“-Konzept gewesen.

Trotz der bestehenden Schwierigkeiten habe der Komplementär der Bf. auch im Jahr 2011 nochmals verschiedene Möglichkeiten zur Weiternutzung geprüft und unter anderen ein überarbeitetes Konzept (Architekt ***44*** der ***45***) ohne Geschäftspartner entwickelt. Entsprechende Bankgespräche seien erfolgreich geführt und Kredite seien für eine Investition von 1.500.000,00 € genehmigt worden. Allerdings wären noch zusätzliche Investitionen in Höhe von rund 1.000.000,00 € notwendig gewesen, welche jedoch angesichts der außerordentlichen Wertpapierverluste im Jahr 2011 nicht aufgebracht hätten werden können.

Gleichzeitig sei die Veräußerung der Liegenschaft an die Gemeinde ***18*** überlegt worden (Kaufoption zugunsten der Gemeinde ***18***), um im Sinne eines gewissenhaften Geschäftsführers alle sinnvollen Szenarien und Möglichkeiten zur Verlustreduzierung auszuschöpfen, was letztlich in der Gemeinderatssitzung im Juni 2012 wegen der befürchteten substanziell schlechten Bausubstanz aber abgelehnt worden sei.

Im Zuge zahlreicher Überlegungen zur Weiternutzung habe die Bf. zwecks Reduzierung der weiteren Verluste einen kurzfristigen Pachtvertrag mit ***46*** (dabei handle es sich um den Schwager des Komplementärs der Bf.) für die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen, welcher dem Finanzamt mit Schreiben vom 19. Februar 2013 übermittelt worden sei. Damit sei die Pension ***1*** vorübergehend verpachtet und ein zeitlicher Spielraum für weitere Überlegungen zur künftigen Nutzung bzw. Umsetzung neuer Konzepte vom Komplementär der Bf. geschaffen worden.

Angesichts der für die Nutzung noch vorab erforderlichen Investitionen (Neuerrichtung Küche, Einrichtung der Zimmer, Wasserinstallation, Elektrik, Feuer und Brandmeldesicherheit, Internet, etc.) in Höhe von insgesamt 180.000,00 € netto, welche der Pächter zu übernehmen bereit gewesen sei, sei der monatliche Pachtzins mit Wirkung ab 1. Dezember 2012 mit 500,00 € netto wertgesichert festgelegt worden. Die erheblichen Gebäudezusatzinvestitionen in Höhe von 60.000,00 € hätten nach Ablauf des Pachtvertrags ersatzlos in das Eigentum der Bf. übergehen sollen. Zudem hätten der Komplementär der Bf. bzw. die Bf. angesichts der offenen Darlehen aus dem bisherigen Investitionen und der bereits bisher in die Bf. eingebrachten Geldmittel nicht noch weitere nötige finanzielle Mittel gehabt, um die Sanierungsmaßnahmen selbst zu tragen.

Ab April 2017 sei die monatliche Pacht auf 1.900,00 € netto erhöht worden.

Festzuhalten sei, dass sämtliche oben dargelegten, jahrelang geplanten und konkret umzusetzenden Aktivitäten dem Finanzamt mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 samt umfassenden Beilagen zur Kenntnis gebracht worden seien.

Nachdem im Zuge der Akteneinsicht im Februar 2021 jedoch ersichtlich geworden sei, dass die damals zur Verfügung gestellten umfassenden Projektbeilagen nicht mehr im Finanzamtsakt vorhanden seien, werde zur Vervollständigung des Finanzamtsaktes der gegenständlichen Beschwerde sowohl das Schreiben als auch die Beilagen zu den geplanten Projekten nochmals beigelegt, da diese für eine vollständige Ermittlung und Würdigung des Sachverhaltes unverzichtbar seien.

Nach dem Jahr 2012 sei zur Abdeckung bzw. Reduzierung der Verluste im Jahr 2013 ein weiterer Betrieb - ein Wein- und Warenhandel - durch die Bf. begonnen worden, womit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum steuerpflichtige Gewinne von rund 51.000,00 € erzielt worden seien.

Auch habe der Komplementär der Bf. ungeachtet der vorübergehenden Verpachtung laufend Überlegungen zur weiteren Nutzung bzw. zum Umbau des ***32*** angestellt, da zwischenzeitig bereits planmäßige und außerordentliche (Finanzierungs-)Aufwendungen im Zusammenhang mit der Pension ***1*** entstanden seien und er weiterhin davon überzeugt gewesen sei, dass eine wirtschaftlich sinnvolle Revitalisierung der Pension ***1*** möglich sei und er die in der Vergangenheit entstandenen Verluste kompensieren könne. Zudem seien nun auch sein Sohn und seine Tochter im berufsfähigen Alter und sein Sohn in der Hotelbranche tätig gewesen.

So sei in den Jahren 2016 bzw. 2017 ein neues Konzept für die Nutzung des ***32*** entwickelt worden, wobei der Neubau von fünf Berg-Chalets geplant gewesen sei. Das Projekt habe auf dem Grundstück der Bf. verwirklicht werden sollen. Der Komplementär der Bf. habe seinen Sohn gebeten, das Projekt voranzutreiben und die erforderlichen Korrespondenzen zu führen. Es sei stets klar gewesen, dass das Hotelprojekt durch die Bf. (welche auch Liegenschaftseigentümerin gewesen sei) umgesetzt werde.

Das Projekt sei bereits so weit fortgeschritten gewesen, dass im Mai 2017 Gespräche mit der Gemeinde und dem Raumplaner ***47*** betreffend der weiteren Vorgangsweise zur Umwidmung des ***1***-Areal geführt worden seien. Dabei sei signalisiert worden, dass sämtliche Bewilligungen erteilt würden. Letztlich sei aber leider auch dieses Projekt an der Aufbringung des Eigenmittelanteils gescheitert und habe nicht umgesetzt werden können.

Insgesamt sei festzuhalten, dass die Bf. über all die Jahre verschiedenste Projekte angegangen sei und stets die Umsetzung eines Hotel- bzw. Gastronomieprojekts nachweislich beabsichtigt habe sowie zwischenzeitige, aus wirtschaftlichen Gründen angesichts der außergewöhnlichen und unvorhergesehenen Verluste, anderweitige Nutzungen überlegt habe. Wenn nun die Finanzverwaltung moniere, dass die geplante künftige Nutzung abwechselnd mit Verkaufsabsicht, Kauf- oder Pachtoptionen bzw. mit der Suche nach Investoren beantwortet werde, werde einerseits missachtet, dass der eigentliche Grund für den Liegenschaftserwerb nicht in der bloßen Veräußerung oder Verpachtung gelegen habe, sondern vielmehr in der

eigenen Hotelbetriebsführung durch die Bf.. Überdies werde übersehen, dass es sich bei den angeführten Verkaufsabsichten um bloße Alternativszenarien gehandelt habe, um die zwischenzeitlich entstandenen betrieblichen Verluste zu reduzieren.

- Finanzierung der Bf.

Die Finanzierung der tatsächlichen und geplanten operativen Hotelierstätigkeit der Bf. sei im Wesentlichen durch Bankkredite und hohe Einlagen seitens ***27*** erfolgt.

Die Einlagen würden insbesondere aus Gewinnen der sehr erfolgreichen ***17*** (insgesamt 1.753.104,73 €) sowie aus privaten Geldmitteln erfolgen.

Die Einlagen seien getätigt worden, um dem Betrieb der Bf. trotz der unvorhergesehenen und außergewöhnlichen Aufwendungen (insbesondere aus der Finanzierung) aufrecht zu halten und die geplanten Projekte zu ermöglichen. Weder ***6*** noch ***55*** hätten wesentliche Privatentnahmen aus der Bf. getätigt.

Die Erwerbe der Hotel ***2*** samt Umbau sowie der Pension ***1*** seien zur Gänze fremdfinanziert worden, wobei im Jahr 2008 eine Umschuldung von der ***49*** zur ***50*** erfolgt sei. Dabei sei, wie damals bankenseitig empfohlen und üblich, ein endfälliges Investitionsdarlehen in CHF-Währung samt Stopp-Loss-Vereinbarung zur Reduzierung einer ungünstigen Kursentwicklung abgeschlossen worden. Angesichts der CHF-Kursentwicklung seien bis Ende 2010 unvorhergesehene Fremdwährungskursverluste von insgesamt rund 440.000,00 € entstanden.

Die Geldmittel aus der Veräußerung des Hotel ***2*** durch die Bf. in Höhe von 710.000,00 € seien auf ein Bankkonto der ***51***, lautend auf den Komplementär der Bf., überwiesen worden. Die ***52*** habe der kreditgebenden ***53*** eine unwiderrufliche Garantie zugesagt müssen, damit die betrieblichen Geldmittel an die ***52*** hätten fließen können und die ***53*** eine Sicherheit zur Abdeckung der Kreditverbindlichkeiten der Bf. gehabt habe. In weiterer Folge seien diese Geldmittel in Wertpapiere investiert worden, um damit das erforderliche Kapital zur späteren Rückzahlung der Bankverbindlichkeiten der Bf. anzusparen. Die Wertpapiere sowie deren Aufwendungen und Erträge seien von Beginn an und durchgängig von der Bf. bilanziell erfasst worden.

Nachdem sich bei den investierten Wertpapieren bereits im Jahr 2011 eine negative Entwicklung abgezeichnet habe und somit das beabsichtigte Ziel (Kapitalansparung) kaum erreicht werden habe können, seien diese wieder rasch (mit Verlust von rund 201.000,00 €) veräußert worden, um weitere Verluste zu vermeiden.

Mit den Fremdwährungsverbindlichkeiten seien zudem viele Jahre Kursverluste verbunden gewesen (insgesamt im verfahrensgegenständlichen Zeitraum rund 517.000,00 €), wobei der wesentliche Verlust ab 2011 im Jahr 2015 entstanden sei, als die ***50*** vor dem

Hintergrund der geänderten Währungspolitik der Schweizer Nationalbank von der Stopp-Loss-Vereinbarung Gebrauch gemacht habe und das CHF-Darlehen in ein Euro-Darlehen (zwangs)konvertiert habe. Daraus habe im Jahr 2015 ein Kursverlust von 416.000,00 € resultiert. Derzeit werde in einem zivilgerichtlichen Verfahren geklärt, ob die seitens der ***50*** vorgenommene Konvertierung tatsächlich ordnungsgemäß gewesen sei.

Der Komplementär der Bf. habe als gewissenhafter Geschäftsführer auch mehrfach Überlegungen und Anstrengungen angestellt, die Liegenschaft ***1*** zu verkaufen, um im Fall der Nichtumsetzung der diversen Projekte noch auf eine Alternative zurückgreifen zu können und die offenen Bankverbindlichkeiten bzw. die Fremdfinanzierungsbelastung zu reduzieren.

Mit Vertrag vom 23. Dezember 2019 habe die Liegenschaft samt Gastronomieinventar des ***1*** (ohne wertlosen Wald) an ***54*** zum Preis von 490.000,00 € veräußert werden können.

Die Bf. weise trotz wesentlicher Einlagen in den streitgegenständlichen Jahren ein negatives Eigenkapital auf.

- Bisheriger Verfahrensgang

In den Erklärungen zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO seien seit der Gründung der Kommanditgesellschaft (Bf.) im Jahr 1998 die Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und durch das Finanzamt auch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bescheidmässig nach § 188 BAO festgestellt worden.

Ab dem Jahr 2011 seien die Bescheide über die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb trotz der im Zuge des Ermittlungsverfahrens umfassend beantworteten Ergänzungsersuchen nur noch vorläufig erlassen worden. Die Einkommensteuerbescheide betreffend ***6*** und ***55*** seien demgegenüber endgültig erlassen worden.

Im Detail sei das erste Ergänzungsersuchen des Finanzamts an die Bf. beziehend auf die Steuererklärungen 2011 am 7. September 2012 ergangen, wobei *„um Bekanntgabe und Nachweis ersucht (wurde), welche Schritte gesetzt wurden, um das Hotel in ***18*** in ***56*** im Betrieb zu nehmen“*. Dies sei mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 unter Beifügung umfassender Unterlagen beantwortet und es seien die einzelnen Überlegungen und Konzepte zur Verwirklichung eines Hotelprojekts in ***18*** bis zum damaligen Stand ausführlich und umfassend dargelegt worden. Anzumerken sei, dass die Beilagen zum Schreiben im Zuge der Akteneinsicht im Februar 2021 jedoch nicht im Akt vorhanden gewesen seien, weshalb diese nun nochmals übermitteln würden.

Ergänzend sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 19. Februar 2013 der Pachtvertrag betreffend der Pension ***1*** übermittelt und darin auf den ersatzlosen Übergang der

Pächterinvestitionen sowie die nach Ablauf des Pachtvertrags weiterhin beabsichtigte Betriebsführung hingewiesen worden.

Dessen ungeachtet seien die Bescheide 2011 vorläufig erlassen worden.

Ein weiteres Ergänzungsersuchen sei acht Jahre später am 22. Oktober 2019 an die Bf. übermittelt worden, in welchen die Finanzverwaltung ausgeführt habe, dass sie angesichts der Verluste seit 1998 beabsichtige, die Betätigung ertragsteuerlich ab dem Jahr 2011 zur Liebhaberei zu erklären und deshalb um ausführliche Stellungnahme ersuche.

Auch diese Anfrage sei umfassend beantwortet worden und es sei mit Schreiben vom 5. November 2019 samt Beilagen unter anderen die Entstehung der Verluste in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2011 und 2015 dargelegt worden.

Zudem seien im Dezember 2020 in einer gemeinsamen Besprechung des Finanzamtes mit dem Komplementär der Bf. sowie ihrem selbstständigen Buchhalter der gesamte Sachverhalt nochmals mündlich erörtert und dem Finanzamt auch schriftlich neuerlich die konkreten geplanten Bauvorhaben bis noch in die Jahre 2016 bzw. 2017 (Neubau von Berg-Chalets) dargelegt worden.

Anschließend habe das Finanzamt am 25. Jänner 2021 endgültige Feststellungsbescheide nach § 188 BAO erlassen, in welchen die bisher vorläufigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dahingehend abgeändert worden seien, dass die betrieblichen Verluste im Zusammenhang mit den Wertpapieren, die Fremdwährungskursverluste sowie die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem strittigen Verfahren unberücksichtigt geblieben seien.

In der gesondert ausgefertigten Begründung vom 25. Jänner 2021 werde die Nichtanerkennung der Verluste im Wesentlichen mit dem fremdunüblichen Pachtvertrag aus dem Jahr 2012, dem Hinweis auf die erfolgte Betriebsbeendigung sowie der steuerlichen Unbeachtlichkeit von Fremdwährungskursverlusten bei Vermietungs- und Verpachtungseinkünften begründet, ohne weiter auf die im Rahmen des Ermittlungsverfahrens umfangreich dargelegten geplanten verschiedenen Hotelprojekte einzugehen.

In weiterer Folge seien gegenüber ***6*** und ***55*** mit 1. Februar 2021 datierte, neue Einkommensteuerbescheide für 2011 bis 2018 unter Verweis auf § 295 BAO erlassen worden.

- Rechtliche Würdigung

- a) Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die gegenüber der Bf. erlassenen vorläufigen Feststellungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2016 würden aus folgenden Jahren stammen:

Jahr	Bescheiddatum
------	---------------

2011	4. März 2013
2012	11. Oktober 2013
2013	13. November 2014
2014	29. Jänner 2016
2015	8. Oktober 2016
2016	22. November 2017

Dabei falle auf, dass die Bescheide der Jahre 2012 bis 2015 jegliche Begründung vermissen lassen würden und im Bescheid 2016 eine nachvollziehbare Begründung für die Vorläufigkeit fehle. Zudem mangle es in allen Jahren, wie nachfolgend noch ausgeführt werde, am Vorhandensein einer geeigneten Ungewissheit im Tatsachenbereich iSd § 200 BAO, weshalb sämtliche vorläufigen Feststellungsbescheide 2011 bis 2016 rechtswidrig ergangen seien.

Auch wenn in der Vergangenheit kein Rechtsmittel gegen die Vorläufigkeit der Feststellungsbescheide erhoben und kein Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung nach § 245 Abs. 2 BAO gestellt worden sei und folglich die Bescheide in Rechtskraft erwachsen seien, habe die Rechtswidrigkeit der ursprünglich vorläufigen Bescheiderlassung für den konkreten Beginn der Verjährungsfrist der abgeleiteten Bescheide Bedeutung.

Eine vorläufige Feststellung verlange eine beseitigbare Ungewissheit, welche selbst „nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens“ noch bestehe.

Die Vorläufigkeit erfordere somit eine geeignete zeitlich begrenzte Ungewissheit im Tatsachenbereich, welche durch ein Ermittlungsverfahren derzeit nicht beseitigbar sei. Eine Ungewissheit, die im Zuge des Ermittlungsverfahrens beseitigt werden könnte, dürfe nicht zum Anlass einer vorläufigen Bescheiderlassung genommen werden.

Zwar werde die nach Auffassung der Finanzverwaltung bestehende Ungewissheit im Tatsachenbereich in den vorläufigen Bescheiden nicht bzw. nur ansatzweise begründet und es fehle auch in den nunmehrigen endgültigen Bescheiden eine klare Begründung, welche konkrete Ungewissheit nun weggefallen sei und daher die nunmehrige endgültige Feststellung zulässig sei. Allerdings könne aus den verschiedenen Schriftstücken, die seitens der Finanzverwaltung angenommene Ungewissheit abgeleitet werden.

So führe das Finanzamt in der Bescheidbegründung 2011 Folgendes aus: „Mit dem Hotel ***1*** wurden seit dem Erwerb ausschließlich Verluste erzielt. Der im Pachtvertrag vereinbarte Pachtzins von 500,00 € monatlich für einen gastronomischen Betrieb liegt bei Weitem unter den marktüblichen Konditionen. Es erscheint derzeit fraglich, ob mit dieser Vermietung ein positives Ergebnis erzielt werden kann. Diesbezüglich ergeht die Veranlagung derzeit vorläufig.“

Acht Jahre später ersuche das Finanzamt mit Schreiben vom 22. Oktober 2019 zudem betreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um ausführliche Stellungnahme, da mit dem *„geführten Gewerbebetrieb [...] seit dem Jahr 1998 Verluste iHv 3.057.898,98 € erzielt [wurden], weshalb das Finanzamt beabsichtigt, die Betätigung ertragsteuerlich ab dem Jahr 2011 zur Liebhaberei zu erklären.“*

In der Bescheidbegründung vom 25. Jänner 2021 werde in einem Nebensatz ausgeführt, dass *„...in den Folgejahren ausschließlich negative Einkünfte erklärt wurden, [weshalb] die Veranlagungen ab dem Jahr 2011 vorläufig [ergingen]“*.

Das Finanzamt thematisiere somit in den vorläufigen Bescheiden zur Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb das Vorliegen einer steuerlichen Liebhaberei, da die Erzielung positiver Ergebnisse fraglich sei. Die Ungewissheit sehe das Finanzamt also darin, dass die gegenständliche Tätigkeit steuerliche Liebhaberei darstellen könnte.

Mit dieser Auffassung, dass das Vorliegen von Liebhaberei erst nachträglich beurteilt werden könne und eine Ungewissheit iSd § 200 BAO darstelle, habe die Finanzverwaltung jedoch die Rechtslage verkannt.

Die Bf. habe in den streitgegenständlichen Jahren insbesondere mit der tatsächlichen und beabsichtigten Hotelbetriebsführung nach dem äußeren Erscheinungsbild typische betriebliche Einkünfte erzielt. Nach den Umständen des konkreten Sachverhalts bleibe kein Raum für die Annahme einer bloß außerbetrieblichen Tätigkeit in Form einer Vermietung bzw. Wertpapiervermögensverwaltung. Demgemäß habe die Finanzverwaltung in den ursprünglichen Bescheiden explizit Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorläufig festgestellt. Im Verfahren nach § 188 BAO sei dabei auch die Einkunftsart Spruchbestandteil und werde mit bindender Wirkung festgestellt (vgl. Ritz, BAO, § 188 Rz 9).

Eine solche betriebliche Tätigkeit der Bf. stelle aber eine typischerweise erwerbswirtschaftliche Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO dar und sei gerade nicht auf eine in der Lebensführung begründete Neigung iSd § 1 Abs. 2 LVO zurückzuführen. Entscheidend sei dabei, ob die Betätigung durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen, wobei es auf die Erfolgsaussichten im jeweiligen Kalenderjahr ankomme. Auf Grund dieser ex ante-Beurteilung im jeweiligen Veranlagungszeitraum komme eine vorläufige Bescheiderlassung nach § 200 BAO nicht in Betracht (vgl. Jakom 2020, § 2 Rz 233).

Auch nach der VwGH-Rechtsprechung sei eindeutig klargestellt, dass selbst geführte oder auch verpachtete Gastwirtschaften keine Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 LVO darstellen könnten, selbst wenn der Betrieb in einer *„sterbenden Gegend“* (starke Abwanderung, Überalterung der Bevölkerung) bloß *„aus persönlicher Vorliebe“* und in einer *„unprofessionellen Handlungsweise“* geführt werden sollte (vgl. VwGH 26.11.2014, 2010/13/0159).

Dies müsse umso mehr für den gegenständlichen Fall gelten. ***6*** sei ausgebildeter Hotelier, welcher bereits in der Vergangenheit in renommierten nationalen und internationalen Hotelbetrieben leitend tätig gewesen sei und seine Erfahrung und Kenntnisse im Hotelbetrieb ***3*** (ab 1998) und in der Pension ***1*** (ab 2005) eingebracht habe bzw. einbringen habe wollen. Die jahrelang vorgenommene und nachgewiesenermaßen geplante Hotelbetriebsführung sei somit eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO.

Die ernsthaft geplante Hotelbetriebsführung iZm der Pension ***1*** durch die Bf. sei zudem über bloße Absichtsbekundungen hinausgegangen, da ***6*** nachweislich jahrelang mit enormer Anstrengung ein attraktives Hotel-/Beherbergungsprojekt umsetzen habe wollen, weil er eine eigenständige, wirtschaftlich tragfähige und damit unabhängige Existenz vom (jährlich kündbaren) Pachtvertrag iZm der ***20*** aufbauen habe wollen. Es liege dabei auch auf der Hand, dass die Bf. mit diesem Projekt keine Verluste erzielen habe wollen.

6 habe für die Konzeptionierung in den verschiedenen Jahren unterschiedliche Architekten beauftragt, habe Aufträge zur Projektentwicklung und Konzepterstellung gegeben, habe nach außen zum Ausdruck gebrachte Vorbereitungshandlungen durchgeführt, habe Finanzierungsangebote eingeholt und sei trotz zwischenzeitig gescheiterter Vorhaben bis zuletzt davon überzeugt gewesen, ein Hotel- bzw. Beherbergungsprojekt mit entsprechenden Betriebseinkünften umsetzen und seine nationalen und internationalen Erfahrungen in ***18*** einbringen zu können. Für das bislang letzte Projekt (Neubau von 5 Berg-Chalets) im Jahr 2016 bzw. 2017, welches auf der Liegenschaft der Bf. errichtet werden sollte, habe er seinen zwischenzeitig erwachsenen Sohn hinzugezogen, welcher das Projekt für die Bf. entwickelt habe. Dieses sei bereits weit fortgeschritten gewesen, wobei seitens der Gemeinde ***18*** nach entsprechenden Gesprächen die hierfür notwendigen Bewilligungen in Aussicht gestellt worden seien.

Insgesamt sei er in all den Jahren unter anderem dadurch in seinen verschiedenen Vorhaben zur Schaffung eines Hotel-, Ferien- bzw. Bergprojekts bestärkt worden, als die verschiedenen Entscheidungsträger seine zahlreichen Projekte in ***18*** begrüßt und die hierfür notwendigen Voraussetzungen geschaffen hätten. Es sei ihm dabei geradezu darauf angekommen, dass er aktiv mit dem Hotelbetrieb am Markt teilnehme. Dass die Planung verschiedener Projekte mehrere Jahre andauert habe und die Suche nach Investoren eine gewisse Zeit in Anspruch nehme, zeige gerade das außerordentliche betriebliche Engagement.

Die Tätigkeit sei stets davon getragen gewesen, ein gewinnbringendes und erfolgreiches Projekt umsetzen zu können. Mit den Aufträgen zur Erstellung umfassender Pläne, Projektentwicklungen und Konzepterstellung samt Suche und Vermittlung von Investoren sei er auf dem Markt auf eine Art und Weise aufgetreten, welche zweifellos nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteige, das üblicherweise mit der bloßen Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei (vgl. VwGH 21.2.2013, 2009/13/0077).

Nach den Lebenserfahrungen, nach menschlicher Logik und wirtschaftlicher Vernunft sei es daher geradezu auszuschließen, dass jemand solche zeitaufwendigen und kostenintensiven Handlungen setze, wenn er nicht ernsthaft beabsichtige, die Pläne, um deren behördliche/finanzielle Bewilligung er ansuche, auch zu realisieren. Abgesehen davon, sei die Liegenschaft gegenständlich nur im Hinblick auf die Möglichkeit zur Führung eines Hotels - unabhängig der ***17*** – erworben worden, um für die Familie ein unabhängiges wirtschaftliches Standbein in der Hotelbranche zu schaffen. Untermauert werde dieses betriebliche Engagement auch dadurch, dass neben den zahlreichen Beauftragungen fremder Dritter auch laut Gesellschaftsvertrag die Führung des Hotels Unternehmensgegenstand sei. Eine von vornherein ertragslose Tätigkeit hätte ***6*** bzw. die Bf. gar nicht erst begonnen.

Es könne daher nicht in Abrede gestellt werden, dass die Bf. tatsächlich den Hotelbetrieb in ***3*** geführt habe, darüber hinaus ein wirtschaftlich erfolgreicher Betrieb iZm dem ***1*** nachgewiesenermaßen beabsichtigt gewesen sei und ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss erzielt werden habe sollen. Der Entschluss, die Liegenschaft ***1*** durch die Bf. zu erwerben und all die Jahre zu halten, sei ausschließlich mit den verschiedenen ernsthaft beabsichtigten und eindeutig nach außen dokumentierten Hotelprojekten zumindest bis im Jahr 2017 verbunden gewesen.

Daran ändere auch die bloß zur Reduzierung von Verlusten erfolgte zwischenzeitige Vermietung an Herrn ***57*** nichts. Diese vorübergehende Vermietung habe noch nicht zur Aufgabe der beabsichtigten Hotelpläne geführt. Dieser Umstand werde durch das neue Projekt im Jahr 2016 bzw. 2017 aufgezeigt. Die Bf. habe daher vielmehr mit der Pension ***1*** auch nach dem Jahr 2011 weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Die Auffassung des Finanzamts, wonach ab dem Jahr 2011 nur Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte vorliegen würden, widerspreche diesen tatsächlichen Gegebenheiten und liege unter anderem wohl daran, dass die umfassenden Beilagen iZm den beabsichtigten Hotelprojekten aus dem Jahr 2012 nicht mehr im Finanzamtsakt vorhanden gewesen seien und deshalb nicht mehr gewürdigt werden hätten können.

Zusammengefasst hätte die Finanzverwaltung das Vorliegen von Liebhaberei bezüglich der tatsächlich beabsichtigten Hotelbetriebsführung durch die Bf. bereits im Zuge des Ermittlungsverfahrens im Jahr 2012 unter Berücksichtigung des beantworteten Ergänzungsersuchens ex ante beurteilen müssen. Die Erlassung vorläufiger Bescheide sei daher rechtswidrig gewesen (vgl. Jakom 2020, § 2 Rz 233 mwN; Rz 12 LRL 2012). Bei allenfalls noch offenen Sachverhaltsfragen hätte die Finanzverwaltung damals weitere Ermittlungsschritte setzen müssen. Denn die Möglichkeit einer vorläufigen Bescheiderlassung sei gerade nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen (vgl. VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Als Zwischenergebnis sei festzuhalten, dass die vorläufige bescheidmäßige Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2011 bis 2016 mangels Vorliegens einer Ungewissheit iSd § 200 BAO rechtswidrig gewesen sei.

Die endgültigen Bescheide seien im Übrigen aus verfahrensrechtlicher Sicht zudem insofern rechtswidrig, als die vorgebrachten Beweismittel nicht gewürdigt worden seien bzw. die vorgenommene Beweiswürdigung (insbesondere hinsichtlich der nachweislich geplanten Betriebsführung Pension ***1***) den logischen Denkgesetzen bzw. der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen würde.

Zudem sei die in Wegfall geratene Ungewissheit mangelhaft begründet worden.

Auch sei der Sachverhalt in mehreren Punkten in aktenwidriger Weise angenommen worden. So werde etwa die Fremdunüblichkeit des Pachtzinses unter Zugrundelegung eines aktenwidrigen Sachverhalts unterstellt und dadurch ein unsachlicher Pachtzins-Vergleich zwischen dem Hotel ***2*** einerseits und der Pension ***1*** andererseits vorgenommen. Diese Objekte seien aus folgenden Gründen nicht miteinander vergleichbar:

- Bei dem im Jahr 2005 erworbenen Gebäude ***1*** handle es sich entgegen den Ausführungen des Finanzamts im Zeitpunkt der Verpachtung gerade um kein „Hotel mit 36 Zimmern und 2 Restaurants“, sondern um einen pensionsähnlichen Betrieb mit zwei Aufenthaltsräumen, aber ohne eigenen typischen Restaurantbetrieb. Es sei vielmehr erst geplant gewesen, einen Neu-/Umbau vorzunehmen, welcher auch einen typischen Restaurantbetrieb umfasst hätte. Die Küche sei erst durch den Pächter errichtet worden, welcher auch die Kosten getragen habe.
- Das Gebäude ***1*** sei, wie mehrfach ausgeführt, kein Hotel gewesen, sondern lediglich eine Pension. Mit den Ausführungen in der Bescheidbegründung „im Oktober 2005 wurde das Hotel ***58*** ..erworben“ und „ein Pachtzins für ein Hotel mit 36 Zimmern...entspricht keinesfalls den Kriterien der Fremdüblichkeit“ werde der Sachverhalt insoweit aktenwidrig angenommen.
- Der seitens der Finanzverwaltung vorgenommene direkte Pachtzins-Vergleich zwischen der Pension ***1*** und dem Vier-Sterne-Hotel ***3*** könne nicht nachvollzogen werden und könne nur darauf zurückgeführt werden, dass die Finanzverwaltung bei der Pension ***1*** in aktenwidriger Weise von einem Hotel ausgehe.
Es widerspreche dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Denkgesetzen, dass die beiden Betriebe Pension und Vier-Sterne-Hotel auf Grund völlig unterschiedlicher Ausstattungen (Etagendusche und -WC versus Hotelzimmer mit Dusche/WC; einfache Ausstattung versus Hotel mit Wellnessbereich) und der damit auch verbundenen unterschiedlichen Klassifizierung (Pension versus Vier-Sterne-Hotel) miteinander vergleichbar seien und in weiterer Folge aus den unterschiedlichen Pachthöhen ein fremdunüblicher Pachtzins abgeleitet werde. Damit werde übersehen,

dass auf Grund der Unterschiede im Sachverhalt auch unterschiedliche Pachthöhen festzusetzen seien und daher eine Differenzierung zwingend geboten sei.

- Im Übrigen hätte sich bei korrekter Sachverhaltsermittlung seitens des Finanzamts auch ergeben, dass die konkrete Pachthöhe tatsächlich fremdüblich sei.

Als Zwischenergebnis sei festzuhalten, dass die endgültige bescheidmäßige Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2011 bis 2018 in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig sei, da die vorgenommene Beweiswürdigung nicht den logischen Denkgesetzen bzw. der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche bzw. das Finanzamt einen aktenwidrigen Sachverhalt angenommen habe.

b) Materielle Rechtswidrigkeit der gegenüber der Bf. erlassenen Feststellungsbescheide

Das Finanzamt erkenne die Einkünfte im Zusammenhang mit der betrieblichen Hotelaktivität ab 2011 nicht mehr an und begründe dies insbesondere damit, dass *„ab Betriebsbeendigung [...] jedoch der wirtschaftliche Zusammenhang zum Betrieb hinsichtlich jener Schulden [endet], die mit Mitteln des Betriebes hätten erfüllt werden können, d.h. betriebliche Verbindlichkeiten [...] im Zuge einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vorzeitig abzudecken [sind], und zwar sowohl aus dem erzielten Veräußerungserlös als auch aus der Verwertung von eventuell zurückbehaltenem Anlagevermögen“*.

In weiterer Folge werde ausgeführt, dass *„bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung [...] generell der Abzug von Fremdwährungskursverlusten, Wertpapierverlusten und die auf Grund eines Rechtsstreits in Zusammenhang mit einer seitens der Bank scheinbar falsch ausgeübten Stopp-Loss-Vereinbarung entstandenen Anwaltskosten nicht abzugsfähig [sind]“*.

Das Finanzamt ordne somit die (Finanzierungs- und Wertpapier-)Aufwendungen, welche Ausfluss aus den Aktivitäten Hotel ***2*** und Pension ***1*** seien, ab dem Jahr 2011 nicht mehr dem Betriebsvermögen, sondern dem außerbetrieblichen Vermögen zu. Damit verkenne die Finanzverwaltung die Rechtslage jedoch auch inhaltlich.

Unklar bleibe auch, wie das Finanzamt in der Begründung zu der Schlussfolgerung komme, dass die Entstehung der Verluste nicht gänzlich aufgeklärt werden habe können. So seien etwa in den eingereichten Steuererklärungen samt Bilanzen die Positionen dargelegt und zudem in mehreren Schreiben des selbständigen Buchhalters der Bf. an das Finanzamt die Verlustentstehungen dargelegt worden.

Die (Fremdwährungs-)Verbindlichkeiten seien nachgewiesenermaßen aus der Finanzierung der Betriebserwerbe Hotel ***2*** in ***3*** und Pension ***1*** durch die Bf. entstanden und seien zweifellos betrieblich veranlasst. Die Liegenschaftserwerbe würden der Betriebsführung dienen und die Grundlage zur Umsetzung diesbezüglicher konkreter Neu-/Umbauprojekte schaffen, was nachgewiesenermaßen auch ernsthaft beabsichtigt gewesen sei.

Der Betrieb der Bf. sei darauf ausgerichtet gewesen, durch Einbringung der nationalen und internationalen Erfahrung von ***6*** erfolgreich Hotels zu führen und neben der ***17*** eine weitere wirtschaftliche Existenz aufzubauen. Eine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit iSd bloßen Nutzung bzw. Verwertung von vorhandenem Vermögen sei nachgewiesenermaßen nicht intendiert gewesen und widerspreche dem Sachverhalt.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts habe weder die Veräußerung des Hotel ***2*** noch die geplante vorübergehende Verpachtung der Pension ***1*** diese betriebliche Zuordnung ab 2011 beendet bzw. seien die diesbezüglichen Aufwendungen weiterhin als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Hinsichtlich der Fremdfinanzierungsaufwendungen aus dem ehemaligen Betrieb Hotel ***2*** gelte es zu berücksichtigen, dass der VwGH wiederholt ausgesprochen habe, dass Schulden auch nach dem Zeitpunkt der Betriebsbeendigung prinzipiell die steuerlichen Folgen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens herbeiführen könnten, da nach der Betriebsaufgabe noch vorhandene Verbindlichkeiten weiterhin gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 TS 2 EStG 1988 dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien. Folglich seien einerseits die darauf entfallenden Aufwendungen nachträgliche Betriebsausgaben und andererseits die darauf entfallenden Erträge Betriebseinnahmen.

Im Zuge einer Betriebsbeendigung gehe der Veranlassungszusammenhang mit dem seinerzeitigen Betrieb nur insoweit verloren, als die Schulden durch den Veräußerungserlös oder durch die Verwertung von zurückbehaltenem Aktivvermögen beglichen werden könnten bzw. Aktiva betreffen würden, welche ins Privatvermögen überführt worden seien (vgl. VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Die betriebliche Veranlassung bleibe aber aufrecht, solange der Schuldentilgung Auszahlungshindernisse hinsichtlich des Veräußerungserlöses oder Verwertungshindernisse hinsichtlich der zurückbehaltenen Aktivwerte entgegenstehen würden, oder wenn eine vorzeitige Schuldtilgung nicht möglich sei, sofern die Hindernisse ihre Ursache in der ehemaligen betrieblichen Sphäre hätten (vgl. Jakom 2020, § 32 Rz 31).

Der Abgabepflichtige habe dabei alle ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen (vgl. VwGH 28.4.2011, 2008/15/0308). Zumutbar sei jedenfalls die ordnungsgemäße Bedienung eines Darlehens laut vereinbartem Tilgungsplan. Unzumutbar sei jedoch die Verwertung von Vermögen, das mit dem ehemaligen Betrieb in keinem Zusammenhang stehe, weshalb auch die Heranziehung von Privatvermögen zur Tilgung nicht gefordert werden könne (vgl. Doralt et al, EStG, § 32 Rz 76, KanduthKristen/Brescha, taxlex 2009, 4).

Dass die Geldmittel aus der Veräußerung auf Anraten der veranlagenden Branche hin nicht direkt für die vorzeitige Tilgung der Bankverbindlichkeiten verwendet worden seien, sei unschädlich, da die Geldmittel (710.000,00 €) den anteiligen, auf das Hotel ***2*** entfallenden, noch offenen Kreditbetrag (insbesondere auf Grund getätigter Investitionen

1998 und 1999 sowie der ungünstigen Fremdwährungskursentwicklung) erheblich unterschritten hätten. Die beabsichtigte ertragbringende Reinvestition in Wertpapiere habe diese Differenz zumindest teilweise abdecken und damit die Verluste reduzieren sollen.

Die Bf. weise seit vielen Jahren ein negatives Eigenkapital aus, da die vorhandenen buchmäßigen Aktiva die Verbindlichkeiten nicht abdecken würden.

Die Bf. habe sämtliche zumutbaren Schritte unternommen, die vorhandenen Verbindlichkeiten entsprechend dem vereinbarten Tilgungsplan abzudecken, indem eine Reinvestition in ertragbringende Wertpapiere erfolgt sei. Dadurch hätten gerade die Geldmittel zur Tilgung der Kredite angespart werden sollen.

Auch habe die Bf. mehrfach versucht, das letzte noch vorhandene Aktivvermögen (die Liegenschaft Pension ***1***) zu veräußern, um mit dem erzielbaren Veräußerungserlös die noch vorhandenen Betriebsschulden abzudecken. Letztlich habe jedoch trotz intensiver Bemühungen erst im Jahr 2019 ein geeigneter Käufer gefunden werden können. Bis dahin hätten somit faktische Verwertungshindernisse bestanden, obwohl die Bf. verschiedenste Maßnahmen zur Liegenschaftsverwertung ergriffen habe.

6 habe dann sogar im Jahr 2017 auch noch sein privates Wohnhaus veräußert und diese Geldmittel letztlich in die Bf. eingebracht. Er habe somit nicht nur die ihm zumutbaren Schritte zur Tilgung der Betriebsschulden unternommen, sondern darüber hinaus auch Privatvermögen „versilbert“, nur um letztlich diese Geldmittel zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten einsetzen zu können und damit die Insolvenz der Bf. zu vermeiden.

Zudem hätten ***6*** und ***55*** darüber hinaus bisher wesentliches betriebsfremdes Vermögen in die Bf. eingelegt (aus der ***17*** im Ausmaß von 1.753.104,73 €), nur um weitere Tilgungen zu ermöglichen und die Verluste abzudecken. Letztlich habe ***6*** somit sämtliche Maßnahmen ausgeschöpft, um die Schulden zu reduzieren und die beabsichtigten betrieblichen Aktivitäten aufrecht erhalten zu können. Es sei daher nicht erkennbar, welche weitere Schritte die Bf. aus Sicht der Finanzverwaltung unternehmen hätte sollen, um die Schulden zu tilgen.

Insgesamt hätten somit ***6*** und ***55*** an der Schuldentilgung mitgewirkt und eine Tilgung der Darlehen gemäß den Tilgungsvereinbarungen ermöglicht.

Dass sich die tatsächliche Veräußerung der Betriebsliegenschaft länger hingezogen habe, könne der Bf. nicht zum Nachteil gereichen, da die faktischen Verwertungshindernisse nicht in ihrer Sphäre gelegen hätten und von ihr nicht beeinflusst hätten werden können.

Da die Bf., ihr Komplementär sowie ihre Kommanditistin alle ihnen zumutbaren Schritte und darüber hinaus auch ihnen grundsätzlich nicht zumutbare Schritte vorgenommen hätten, um die Schulden zu tilgen und keine weiteren verwertbaren Aktiva vorhanden gewesen seien bzw.

faktische Verwertungshindernisse bestanden hätten, würde die Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungsaufwendungen (und damit auch der Fremdwährungskursverluste) ab 2011 unverändert weiter erhalten bleiben und seien zumindest nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG anzusetzen.

Als Zwischenergebnis sei festzuhalten, dass die mit der ursprünglichen Anschaffung bzw. den Investitionen in das Hotel ***2*** sowie der Pension ***1*** verbundenen (Fremdwährungs-)Finanzierungsaufwendungen auch nach 2010 weiterhin betrieblich veranlasst und als (nachträgliche) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen seien.

Hinsichtlich der Pension ***1*** würden zudem ab 2011 unverändert Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, da die gegenständliche Verpachtung zu keiner Betriebsaufgabe führe, sondern aus folgenden Gründen weiterhin gewerbliche Einkünfte vorliegen würden:

- Der Pachtvertrag sei nur auf 5 Jahre und somit für eine kurze Zeit vereinbart worden, da es der Bf. gerade darauf angekommen sei, die Pension ***1*** lediglich zur vorübergehenden Nutzung zur Verfügung zu stellen, ohne dass die Pläne zur Hotelerrichtung bzw. -umbau aufgegeben worden seien bzw. die Liegenschaftsveräußerung verhindert hätte werden können.
- Der Komplementär der Bf. bzw. in seinem Auftrag sein Sohn hätten trotz der Verpachtung weiterhin nachweislich Projekte zur Nutzung der Pension ***1*** tatsächlich verfolgt und zuletzt in den Jahren 2016 bzw 2017 vor Ablauf der regulären Pachtzeit ein konkretes Neubauprojekt mit der Gemeinde ***18*** besprochen.
- Im Pachtvertrag sei vereinbart worden, dass die Liegenschaft ausschließlich zur Betreibung als Jugendgästehaus/Pension verpachtet werde und somit ein tatsächlicher Betrieb erfolge.
- Der Pächter habe die Investitionen zur Modernisierung des Betriebs zu tragen gehabt und hätte auch diese Investitionen an den Verpächter zurückstellen müssen (ohne gesonderte Ablöse).

Selbst nach der VwGH-Judikatur würden die Verbindlichkeiten aus einem fremdfinanzierten Betriebserwerb weiterhin dem Betriebsvermögen des Verpächters zugeordnet, auch wenn es zu einer Verpachtung an die Tochter des Beschwerdeführers komme (vgl VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169).

Im Übrigen würde der Wechsel in der Zuordnung vom Betriebsvermögen in Privatvermögen eine Betriebsaufgabeversteuerung erfordern, was seitens der Finanzverwaltung ebenfalls unterblieben sei.

Als Zwischenergebnis sei festzuhalten, dass unter Berücksichtigung der VwGH-Judikatur die mit der Pension ***1*** verbundenen (Fremd-)Finanzierungsaufwendungen weiterhin betrieblich veranlasst und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen seien.

Hinsichtlich der Aufwendungen iZm den angeschafften Wertpapieren werde zu bedenken gegeben, dass die Bf. als gewerblich tätige Personengesellschaft ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittle (vgl. auch die eingereichten Steuererklärungen) und, wie ausgeführt, auch ab 2011 weiterhin betriebliche Einkünfte erziele.

Auf Anraten der veranlagenden Branche seien die aus dem Liegenschaftsverkauf Hotel ***2*** der Bf. zugeflossenen liquiden Mittel in Wertpapiere lautend auf ***6***, Komplementär, investiert worden. Die Mittel seien seitens der ***53*** als kreditgebender Bank der Bf. letztlich nur deshalb an die ***59*** freigegeben worden, weil letztere eine Garantie zugunsten der ***53*** abgegeben habe und die Mittel für die Tilgung ihrer Kredite angespart werden hätten sollen. Es sei somit gerade darauf angekommen, die betrieblich erhaltenen Geldmittel in betriebliches (Sonder-)Betriebsvermögen zu reinvestieren, um die betrieblichen endfälligen (Fremdwährungs)kredite der Bf. zu tilgen.

Es handle sich somit um die Reinvestition betrieblicher Mittel in zur Ansparung für eine Investition geeigneter Wertpapiere, weshalb diese jedenfalls als notwendiges Betriebsvermögen einzustufen seien (vgl. Jakom 2020, § 4 Rz 173 mit Hinweis auf VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0063). Auch würden nach der Rechtsprechung Wertpapiere, die zur Sicherung der Liquidität des Unternehmens angeschafft würden, zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (vgl. UFS 24.4.2012, RV/0928-L/10; UFS 24.10.2012, RV/3629-W/10). Die Wertpapiere stünden somit im objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und seien auch geeignet, eine konkrete Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen.

Da es sich somit um (Sonder-)Betriebsvermögen handle, seien die Wertpapiere samt Erträge und Aufwendungen von Beginn an und durchgängig in der Bf. bilanziert worden und es seien folglich die positiven und negativen Kursentwicklungen in den betrieblichen Einkünften erfasst worden.

Als Zwischenergebnis sei festzuhalten, dass die Aufwendungen iZm den angeschafften Wertpapieren notwendiges Betriebsvermögen seien, sodass deren Wertentwicklung zwingend im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen sei.

Dies gelte konsequentermaßen auch für die Aufwendungen hinsichtlich der Durchsetzung von zivilrechtlichen Ansprüchen im Zusammenhang mit der (Fehl)Beratung betreffend betriebsnotwendiger Wirtschaftsgüter. Die Rechts- und Beratungsaufwendungen seien ebenfalls Ausfluss der betrieblichen Tätigkeit und daher zwingend im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen.

Im Vorlagebericht vom 10. Juni 2021 führte das Finanzamt Folgendes aus:

- Sachverhalt

Seit dem Kauf des Hotel ***2*** in ***3*** im Jahr 1998, zwischenzeitlicher Sanierung und dem Verkauf im Jahr 2010 sei ein Gesamtverlust von 1.366.717,58 € erwirtschaftet und im Rahmen einer negativen Tangente zur Gänze mit anderen Einkünften ausgeglichen worden. Aus dem Verkauf sei ein Verlust von 184.000,00 € resultiert. Der Veräußerungserlös von 718.473,78 € sei nicht zur Abdeckung von Schulden herangezogen worden, sondern in Wertpapiere bei der ***60*** (***59***) in ***61*** investiert worden. Daraus seien Fremdwährungskursverluste von 302.999,67 € entstanden.

Im Oktober 2005 sei das Hotel ***1*** in ***18*** in ***19*** erworben und gemäß Prüfungsfeststellungen anlässlich einer Außenprüfung je zur Hälfte in inländischer und ausländischer Währung gänzlich fremdfinanziert worden.

Der Prüfer habe vermerkt, dass das Hotel weiter nutzbar sei, *"es werde aber noch überlegt, ob eine Generalsanierung oder ein Abriss mit anschließendem Neubau"* erfolgen solle.

Im Jahr der Außenprüfung, 2007, seien noch keine Darlehenstilgungen erfolgt und keine Investitionen vorgenommen worden.

Bis zur Verpachtung des Hotel ***1*** ab 1. Dezember 2012 seien, nach Kostenschätzung und Gutachten, am 11. Mai 2007 Verkaufsaufträge an die "****62****", am 24. Mai 2007 an die Firma "****63****" und am 24. Juni 2008 an die "****64****" vergeben worden, welche jedoch erfolglos geblieben seien. Eine im Jahr 2008 durchgeführte Standortumfrage und ein erstelltes Konzept seien ebenfalls ohne Folgewirkung geblieben bzw. jeweils an der Finanzierung gescheitert. Am 23. August 2010 sei eine vereinfachte Liegenschaftsbewertung der Firma "****63****" erstellt und am 26.6.2012 sei eine Kaufoption mit der Gemeinde unter Zurückbehaltung des 3. Obergeschosses verfasst worden, welche von der Gemeinde allerdings nicht unterfertigt worden sei.

In der für das Jahr 2011 eingereichten Erklärung E6 sei ein Verlust von 316.981,86 € erklärt und seien Verbindlichkeiten von rund 2 Mio. € ausgewiesen worden. Dies und die Tatsache, dass eine geringe monatliche Pacht von 500,00 € mit einem - wie sich im Jahr 2021 herausstellte - nahen Angehörigen - vereinbart worden sei, habe das Finanzamt zur vorläufigen Veranlagung veranlasst.

Um Verluste zu begrenzen, sei ab 2013 mit einem zu diesem Zeitpunkt dem Finanzamt nicht angezeigten Weinhandel begonnen und seien diese Einkünfte gemeinsam mit den Einkünften aus der Vermietung erklärt worden. Dieser Umstand habe das Finanzamt fälschlicherweise zur Annahme veranlasst, es könne nunmehr eine verbesserte Ertragslage für das Hotel geben.

Im Jahr 2017 sei der Gemeinde ein Projekt zum Bau von 5 Bergchalets auf dem Areal des Hotel ***1*** präsentiert worden. Mit einem Investitionsvolumen von 3 Millionen € sei dieses Projekt aber wieder an der Finanzierung gescheitert und stehe nach Ansicht des Finanzamtes

auch in keinem direkten Zusammenhang mit der Inbetriebnahme des Hotels, sondern wäre gegebenenfalls gesondert zu beurteilen.

Nach Bekanntwerden der Tatsache, dass an eine Person im Familienkreis fremdunüblich verpachtet worden sei, seien am 25. Jänner 2021 für die Jahre 2011 bis 2018 endgültige Bescheide ohne Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung erlassen worden.

- Stellungnahme:

Auf die rechtliche Würdigung in der Bescheidbegründung werde verwiesen.

Zur Beanstandung der mangelnden Begründung der vorläufigen Veranlagungen der Jahre 2012 bis 2015 sei zu bemerken, dass diese Steuererklärungen ohne weitere Bearbeitung automatisiert als "gruppenweise Freigabe" erledigt und daher ohne Begründung zur Vorläufigkeit veranlagt worden seien.

Die steuerliche Vertretung der Bf. nahm mit Schriftsatz vom 14. Oktober 2021 zum Vorlagebericht des Finanzamtes wie folgt Stellung:

Die Pension ***1*** sei im Jahr 2005 erworben worden und hätte wegen der geplanten neuen Nutzung als Hotel bzw. des schlechten baulichen Zustands umgebaut werden sollen. Die Pension ***1*** habe nämlich nicht dem notwendigen Standard für ein Hotel entsprochen. Klarstellend werde daher auf die Beschwerdeausführungen hingewiesen, wonach es sich um eine Pension (mit niedrigem Standard) und um kein Hotel gehandelt habe. Insoweit im Sachverhalt laut Vorlagebericht im Erwerbszeitpunkt vom „Hotel ***1***“ ausgegangen werde, sei er somit verkürzt dargestellt worden. Die aus der Niederschrift zitierten Aussagen des Buchhalters der Bf. im Zuge der Prüfungsfeststellungen am 22. Jänner 2007 zur weiteren Gebäudenutzung würden sich auch nur auf die grundsätzliche Nutzungsmöglichkeit im Sinne der bisherigen Verwendung beziehen. Dementsprechend sei in den Feststellungen festgehalten worden, dass das Gebäude ***1*** „weiter nutzbar“ sei. Eine Nutzung, wie sie im Zuge des Kaufes durch die Bf. geplant gewesen sei (nämlich für ein Hotel) sei demgegenüber nicht möglich gewesen.

Es seien grundsätzlich keine Darlehenstilgungen erfolgt, weil mit der finanzierenden Bank im Ergebnis für die gesamten Investitionen (Hotel ***2*** in 1998 und Pension ***1*** in 2005) eine endfällige Kreditfinanzierung vereinbart gewesen sei. Wie damals üblich und bankenseitig empfohlen, habe es sich um ein Fremdwährungsdarlehen samt Stopp-Loss-Vereinbarung zur Reduzierung einer möglichen ungünstigen Kreditentwicklung gehandelt.

Es treffe zwar zu, dass die Geldmittel aus dem Veräußerungserlös des Hotel ***2*** nicht zur direkten vorzeitigen Rückzahlung des erst später fälligen Fremdwährungskredites verwendet worden seien. Hintergrund sei gewesen, dass die Geldmittel nicht für die Rückzahlung des

gesamten offenen Kreditbetrages ausgereicht hätten. Folglich seien die Geldmittel auf Anraten der veranlagenden Branche in Wertpapiere investiert worden, welche als Tilgungsträger zur Rückzahlung dieses später fälligen Fremdwährungskredites fungiert hätten. Mit diesem Tilgungsträger hätten bis zum späteren Rückzahlungszeitpunkt ausreichend Geldmittel angespart bzw. erwirtschaftet werden sollen, um den gesamten endfälligen Kredit tilgen zu können. Die Geldmittel aus dem Veräußerungserlös des Hotel ***2*** seien daher nicht zweckfremd verwendet, sondern zur Tilgung des später fälligen Fremdwährungskredites herangezogen worden. Dass die überraschende Kursentwicklung dieses Ziel vereitelt habe, könne nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Sei doch auch die Bank selbst von einem erfolgreichen Aufbau des Tilgungsträgers ausgegangen, anderenfalls die ***59*** der kreditgebenden ***53*** wohl keine unwiderrufliche Garantie zugesagt hätte.

Der Komplementär der Bf. sei ein engagierter Hotelier und Restaurantbetreiber. Die Pension ***1*** habe er revitalisieren wollen, um für die Region ein Hotel zu errichten, wobei er im Laufe der Jahre verschiedene Projekte angegangen sei und diese persönlich vorangetrieben habe. Zudem sei er auf Grund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten gezwungen worden, mögliche alternative Vorgehensweisen (im Sinne von Veräußerung) anzudenken. Die eingeholten Kostenschätzungen bzw. Verkaufsaufträge seien dabei als Exit-Szenario zu sehen, sofern die eigentlich geplanten und ernsthaften primären Überlegungen (im Sinne der Revitalisierung) nicht zielführend sein sollten. Dies ändere jedoch nichts am Umstand, dass der Komplementär der Bf. auch trotz Rückschlägen bis zuletzt davon überzeugt gewesen sei, dass seine Ideen und Konzeptüberlegungen tatsächlich umgesetzt werden könnten und er ein Hotel bzw. Restaurant führen könne. Dies gelte auch für das geplante Projekt der Bergchalets, welche der Komplementär der Bf. als weiteres mögliches Projekt im Jahr 2017 in Betracht gezogen habe, um das Projekt „Pension ***1***“ doch noch zu einem erfolgreichen Abschluss zu bringen.

Die Finanzverwaltung gehe nun davon abweichend wohl irrtümlicherweise bei den Einkünften im Zusammenhang mit der Pension ***1*** von Einkünften aus Vermietung aus. Dies zeige sich insbesondere darin, als im Sachverhalt zum Weinhandel im Vorlagebericht ausgeführt werde, dass *„diese Einkünfte gemeinsam mit den Einkünften aus der Vermietung erklärt ...“* worden seien.

Dies sei jedoch missverständlich und unzutreffend. Die ab dem Jahr 2013 erzielten Einkünfte aus dem Weinhandel seien gemeinsam mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Anmerkung: aus der Pension ***1***) deklariert worden. Sowohl die Einkünfte im Zusammenhang mit der Pension ***1*** als auch jene aus dem Weinhandel seien nämlich durchgängig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt worden. Auch das Finanzamt habe sämtliche Einkünfte unverändert als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bescheidmäßig festgestellt (vgl. auch die Feststellungsbescheide 2011 bis 2016 sowie die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen), wobei bei Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO auch die Art der Einkünfte

Spruchbestandteil sei. Die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlagebericht seien daher nicht nachvollziehbar.

Unerklärlich sei auch, aus welchen Umständen das Finanzamt die irrtümliche Schlussfolgerung ziehen habe können, dass es sich bei den ab dem Jahr 2013 erzielten Weinhandel-Einkünften um eine verbesserte Ertragslage für das „Hotel“ gehandelt habe. So sei dem Finanzamt zumindest seit der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2011 vom 4. März 2013 bekannt gewesen, dass die Pension ***1*** verpachtet werde. Der operative Betrieb sei somit durch den Pächter geführt worden. Folglich würden sich (verbesserte) Ergebnisse aus der Betriebsführung beim Pächter niederschlagen. Beim Verpächter könne sich demgegenüber eine verbesserte Ertragslage aus dem „Hotel“ nicht direkt auswirken.

Hinzu komme, dass die Pachterlöse einerseits und die „Warenerlöse 20%“ aus dem Weinhandel andererseits jeweils auf gesonderten Konten erfasst (Konto 8204: „Erlöse Pacht ***1*** 20% MwSt“; Konto 8130: „Warenerlöse 20%“) und in der Gewinn- und Verlustrechnung zudem gesondert in Pkt. 1. „Umsatzerlöse“ bzw. Pkt. 2. „sonstige betriebliche Erträge“ ausgewiesen worden seien, was auch aus der an das Finanzamt übermittelten Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich gewesen sei (vgl. nachstehenden Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung):

„Gewinn- und Verlustrechnung (vom 1.1.2013 bis 31.12.2013)“

	2013 (EUR)		2012 (EUR)	
1. Umsatzerlöse				
	4.555,87		0,00	
8130 Warenerlöse 20%	1.000,00	5.555,87	0,00	0,00
8120 Leistungserlöse (Werkverträge)				
2. sonstige betriebliche Erträge				
a. übrige	6.000,00	6.864,11	500,00	
	864,11		0,00	500,00
8204 Erlöse Pacht ***1*** 20% MwSt.				
8370 Kursgewinne				
3. Betriebsleistung		12.419,98		500,00

Im Rahmen des am 6. Oktober 2022 abgehaltenen Erörterungstermins legte die steuerliche Vertreterin der Bf. folgende Unterlagen vor:

- a) Darstellung der seitens der beiden Gesellschafter der Bf. im Zeitraum 1999 bis 2018 jeweils getätigten Einlagen (aus den Einkünften aus der ***20***)
- b) Entwicklung der Bankverbindlichkeiten im Zeitraum 2005 bis 2008 unter gesonderter Darstellung der mit dem Erwerb der ***66*** sowie mit dem Erwerb bzw. Zu- und

Umbau des ***67*** in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten, Zinsen und Spesen

c) Entwicklung der Bankverbindlichkeiten der Bf. im Zeitraum 2008 bis 2021

Ad a) Aus dieser Darstellung geht hervor, dass in den Streitjahren 2011 bis 2018 Einlagen in Höhe von insgesamt 715.312,00 € erfolgten, die mittels der erzielten Einkünfte aus der ***20*** finanziert wurden. Im Zeitraum 1999 bis 2018 erfolgten Einlagen in Höhe von insgesamt 1.753.104,73 €.

Ad c) Aus dieser Darstellung ist ersichtlich, dass neben jenen Einlagen, die mittels der erzielten Einkünfte aus der ***20*** finanziert wurden, eine Einlage aus einer aufgelösten Lebensversicherung in Höhe von 220.000,00 € im Jahr 2019 getätigt wurde sowie im Jahr 2020 der Verkaufserlös der ***66*** in Höhe von 481.175,16 € und der Rückkaufswert einer Versicherung in Höhe von 565.419,57 € eingelegt wurden.

Zum Sachverhalt wurde seitens des Komplementärs der Bf. berichtend ausgeführt, bei den 36 Zimmern der ***66*** habe es sich um Einzelzimmer gehandelt, die betreffende Pension habe somit lediglich über 36 Betten verfügt.

Betreffend des in den Jahren 2016 und 2017 erstellten Konzepts für die Nutzung des ***58*** wurde an Hand von Plänen erläutert, dass der Neubau von fünf Berg-Chalets vorgesehen gewesen sei, welche als Feriendomizile tage- oder wochenweise vermietet werden sollten. Das vorhandene Gebäude sollte erhalten werden und einen Gastronomiebetrieb beherbergen.

Hinsichtlich der Finanzen der Bf. wurde seitens der steuerlichen Vertreterin der Bf. ausgeführt, der Erlös aus dem Verkauf des ***68*** sei auf ein betriebliches Konto der Bf. lautend auf deren Komplementär als uneingeschränkt Haftender für die Gesellschaftsverbindlichkeiten bei der ***51*** überwiesen worden. ***6*** habe bei dieser Bank auch ein privates Konto gehabt, über das er, im Gegensatz zum Firmenkonto, frei verfügen habe können. Mit diesen Geldern seien 2011 Wertpapiere angekauft worden, welche im selben Jahr wieder veräußert worden seien. Der wiederum auf einem Konto der Bf. deponierte Erlös sei im Jahr 2012 nochmals zum Ankauf von Wertpapieren verwendet worden, welche im Jahr 2014 verkauft worden seien. In der Folge sei der verbliebene Verkaufserlös von ca. 580.000,00 € an die ***69*** überwiesen und auf ein verzinstes Sparbuch gelegt worden, welches als Tilgungsträger für ein endfälliges Darlehen der Bf. gedient habe. Somit sei der Verkaufserlös nicht nur betrieblich veranlagt worden, sondern habe – da es sich bei der Bf. um eine Mitunternehmerschaft gehandelt habe – die betriebliche Sphäre nie verlassen.

Bezüglich der im Jahr 2008 erfolgten Umschuldung von der ***49*** zur ***50*** wurde ergänzend ausgeführt, für den endfälligen Euro-Kredit seien Zinsen in Höhe von 5,5% zu zahlen gewesen seien, sodass aufgrund der enormen Zinsbelastung - welche insgesamt fast so hoch

gewesen sei wie der Kreditstamm - eine Umwandlung in einen CHF-Kredit wirtschaftlich zwingend notwendig gewesen sei. Betrieblich bestünde eine Pflicht, das Vermögen möglichst zu schonen und nicht mehr Aufwendungen zu produzieren als erforderlich sei. Die Bf. bzw. ihr Geschäftsführer hätte somit keine andere Wahl gehabt, als die Umwandlung des Eurokredites in einen CHF-Kredit. Diese Vorgangsweise sei auf Anraten der Bank auch beibehalten worden. Eine Kreditumschuldung anlässlich des Verkaufes des ***67*** wäre schon deshalb unwirtschaftlich gewesen, weil die Zinsbelastung bei einem Euro-Kredit höher gewesen wäre als die eingetretenen Fremdwährungskursverluste. Zwischenzeitlich sei der Kredit zur Gänze getilgt worden.

Hinsichtlich des Zivilprozesses bezüglich der Zwangskonvertierung wurde erläutert, dass dieses Verfahren noch nicht abgeschlossen sei, nächster Verhandlungstermin sei der 20.11.2022.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte den in den Schriftsätzen der Bf. dargestellten und seitens des Komplementärs der Bf. im Rahmen des Erörterungsgesprächs ergänzten bzw. berichtigten Sachverhalt auf Nachfrage der Berichterstatterin außer Streit.

Bezüglich der Rechtslage führte die steuerliche Vertreterin der Bf. ergänzend aus, ihrer Auffassung nach könne bei einer Mitunternehmerschaft bei Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes (***67***) nicht von einer Betriebsaufgabe gesprochen werden. Nach herrschender Lehre habe eine Mitunternehmerschaft einen einheitlichen Betrieb, sodass erst nach Veräußerung der Liegenschaft „***1***“ von einer Betriebsaufgabe gesprochen werden könne. Infolgedessen seien weder nachträgliche Betriebskosten noch die Einlage von Wertpapieren denkbar.

Der Vertreter des Finanzamtes bekräftigte seine Ansicht, wonach eine Teilbetriebsaufgabe vorliege, sodass lediglich nachträgliche Betriebsausgaben denkbar wären.

Die steuerliche Vertreterin der Bf. verweist für den Fall, dass von einer Teilbetriebsaufgabe ausgegangen werde, auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.2.2006, 2006/15/0353.

Mit Schriftsatz vom 20. Oktober 2022 (eingelangt beim BFG am 21. Oktober 2022) wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., eine Kommanditgesellschaft, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27.03.1998 gegründet und nach ihrer Auflösung am 6. Juli 2022 im Firmenbuch gelöscht.

Unbeschränkt haftender Komplementär der Bf. war ***6*** mit einer Beteiligung von 55%, seine an der Bf. zu 45% beteiligte Gattin, ***55***, war Kommanditistin.

- Hotel ***2***

Im Mai 1998 erwarb die Bf. das zum damaligen Zeitpunkt als Drei-Sterne klassifizierte Hotel ***2*** in ***3*** samt Restaurant mit Gastgarten zu einem zur Gänze fremdfinanzierten Kaufpreis von 508.709,84 € zuzüglich Grunderwerbsteuer und Nebenkosten. Ebenfalls im Jahr 1998 wurden Investitionen in Höhe von rund 134.000,00 € getätigt. Im Frühjahr 1999 erfolgte ein Umbau des Hotels und Restaurants, der - wie aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung aus 1999 und 2000 ersichtlich ist - weitere fremdfinanzierte Kosten von rund 935.000,00 € verursachte. Errichtet wurde unter anderem ein Wellnessbereich (Sauna, Ruheraum etc.) und ein Privatparkplatz. Durch diese neu geschaffenen Freizeit- bzw. Zusatzeinrichtungen sowie eine qualitativ hochwertigere Ausstattung der Zimmer (z.B. Bettengröße, zeitgemäße Fernsehgeräte, Badezimmersausstattung) und der Lobby wurde das Hotel ***2*** in ein Vier-Sterne-Haus hochqualifiziert. Nicht verwirklicht werden konnte allerdings ein für die Erweiterung des Hotels erforderlicher geplanter Ankauf einer angrenzenden Liegenschaft.

Bis März 2008 wurde das Hotel ***2*** von der Bf. selbst betrieben.

Ab April 2008 wurde das umgebaute Hotel - bestehend aus Gastlokal, Rezeption, Küche sowie Nebenräumen (Keller, Toiletten, Lager, Kühlräume, Sauna), einem Restaurant im Obergeschoss sowie 12 Zimmern bzw. Suiten samt Gastgarten und Parkplatz mit Schrankenanlage um 4.600,00 € netto monatlich, wertgesichert, für die Dauer von fünf Jahren mit der Option der Verlängerung des Vertrages auf weitere fünf Jahre verpachtet. Dem Pächter wurde zudem für den Fall des Verkaufs ein Vorkaufsrecht zu einem Kaufpreis von 925.000,00 € eingeräumt. Das Pachtverhältnis wurde im November 2009 mit Wirkung zum 31. März 2010 aufgelöst.

Mit Kaufvertrag vom 9. Juni 2010 wurde das Hotel ***2*** samt zugehörigem Inventar um 710.000,00 € veräußert (davon entfallen 610.000,00 € auf die bebaute Liegenschaft und der Rest auf das Inventar).

Unter Berücksichtigung des Buchwerts der aktivierten Aufwendungen aus der Anschaffung und dem Umbau in Höhe von 894.339,00 € resultierte ein bilanzieller und steuerlicher Verlust von 184.339,00 €.

Seit Gründung der Bf. im Jahr 1998 bis zum Verkauf des Hotel ***2*** im Jahr 2010 betrug der erzielte Gesamtverlust 1.366.717,58 €.

- Pension ***1***

Im Oktober 2005 erwarb die Bf. von der ***5*** Gebietskrankenkasse die Pension ***1*** in ***18***, ***19*** (dabei handelte es sich um ein Gebäude mit drei Stockwerken), zu einem zur Gänze fremdfinanzierten (je zur Hälfte in inländischer und ausländischer Währung) Kaufpreis von 528.000,00 € zzgl. 4,5 %iger Nebengebühren von 23.760,00 €. Die ***5*** Gebietskrankenkasse hat das ***1***-Areal errichtet und bis zu seinem Verkauf als Erholungsheim betrieben. Zum Erwerbszeitpunkt umfasste das Gebäude zwei Aufenthaltsräume (kein Restaurant) und insgesamt 36 Einzelzimmer, welche nur teilweise über eine eigene Dusche sowie ein eigenes WC verfügten (auf jeder Etage befanden sich Etagenduschen und -WC's).

In den Prüfungsfeststellungen der Abgabenbehörde vom 22. Jänner 2007 wurde vermerkt, dass das „Hotel ***1***“ laut Aussage des Buchhalters der Bf. *„zwar weiter nutzbar ist, aber es wird noch überlegt, ob eine Generalsanierung oder ein Abriss mit anschließendem Neubau durchgeführt werden soll“*.

Tatsächlich wurde im Jahr 2005 eine Architektin mit der Planung des Neubaus eines Familienhotels mit 180 Betten beauftragt. Eine zeitgleich durchgeführte Standort- und Bedarfserhebung ergab jedoch das Vorliegen einer unzureichenden regionalen Nahversorgung sowie das Fehlen eines kulturellen Angebots insbesondere im Sommer. Nachdem überdies eine Nachkalkulation und Umsatzprognose aufzeigten, dass die Kosten für den Neubau in den folgenden 20 Jahren nicht gedeckt werden könnten, wurde von dem Projekt Abstand genommen.

In der Folge wurde ein weiterer Architekt mit der Planung eines Zu- und Umbaus des Gebäudes beauftragt. Die erstellten Pläne wurden im Jahr 2007 bei der Gemeinde zur Umsetzung eingereicht. Parallel dazu wurden mit Unterstützung der Gemeinde ***18*** und der Wirtschaftskammer ***33*** verschiedene Unternehmen zwecks Ausbau der Nahversorgung (z.B. Drogeriemarkt, Friseur, Bäckerei, Arztpraxis, Souvenir, „Bauernladl“) kontaktiert. Mangels geeigneter Interessenten (einzig eine Drogeriemarktkette meldete Interesse an) und da die erforderlichen Investitionen von 4.000.000,00 € nicht aufgebracht werden konnten, wurde auch dieses Projekt nicht verwirklicht.

Zwischenzeitlich wurde vom Land ***40*** und den Gemeinden ***18***, ***35*** und ***36*** gemeinsam mit namhaften ortsansässigen Unternehmen unter Beteiligung des Komplementärs der Bf. eine Wasserbohrgesellschaft gegründet und nach Heilwasser gebohrt. Zeitgleich wurden Möglichkeiten zur Nutzung des Heil- bzw. Thermalwassers wie die Errichtung eines Thermalwasser-Therapiezentrums bzw. einer Antiagingklinik in der Region geprüft. Ergebnis ist das ***42*** Heilwasser, dass seit 2011 als behördlich anerkannte Heilquelle gilt und seit ein paar Jahren für Heilanzeigen verwendet wird. Ein vom Komplementär der Bf. im Zusammenhang mit der Pension ***1*** initiiertes Projekt mit einer ungarischen

Ärztegruppe konnte allerdings mangels einer zeitnahen, wirtschaftlich sinnvollen Förderungsmöglichkeit des Heilwassers nicht weiterverfolgt werden.

Nachfolgende Versuche einer Veräußerung der Liegenschaft blieben ebenso erfolglos wie ein im Jahr 2009 für die Pension ***1*** erstelltes „Dorf im Dorf“-Konzept.

Nicht verwirklicht werden konnte zudem ein im Jahr 2011 von einem Architekten überarbeitetes Konzept einer Weiternutzung des Gebäudes „***1***“. Zwar wurden Bankkredite in Höhe von 1.500.000,00 € genehmigt, nicht jedoch ein weiterer, sich aufgrund der außerordentlichen Wertpapierverluste im Jahr 2011 ergebender Finanzbedarf von rund 1.000.000,00 €.

Nachdem auch eine beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft an die Gemeinde ***65*** unter Zurückbehaltung des 3. Obergeschosses des darauf befindlichen Gebäudes sowie einer Teilfläche von 500 m² nicht verwirklicht werden konnte, wurde für die Dauer von fünf Jahren - ohne eine Verlängerungsoption - mit dem Schwager des Komplementärs der Bf., der im Nahebereich ein Drei-Sterne-Hotel betrieb, mit Wirkung ab 1. Dezember 2012 ein Pachtvertrag abgeschlossen. Vereinbart wurde ein monatlicher Pachtzins von 500,00 € netto wertgesichert, beginnend mit Mai 2017 wurde die Pacht auf 1.900,00 € netto erhöht. Zur Nutzung des Gebäudes zwingend erforderliche Investitionen in Höhe von 58.537,77 € (Sanierung Heizung, Sanierung der Wasserrohre und Dachreparatur) sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung (Neuerrichtung Küche, Einrichtung der Zimmer, Elektrik, Feuer und Brandmeldesicherheit, Internet, etc. mit einem Investitionsvolumen von rund 120.000,00 €) wurden vom Pächter getragen. Vereinbart wurde der ersatzlose Übergang der Pächterinvestitionen auf die Bf.

Im Jahr 2013 wurde von der Bf. ein Wein- und Warenhandel begonnen, wodurch bis einschließlich 2018 steuerpflichtige Gewinne von rund 51.000,00 € lukriert werden konnten.

In den Jahren 2016 und 2017 wurde ein neues Konzept für die Nutzung des ***58*** entwickelt, das den Neubau von fünf Berg-Chalets, welche als Feriendomizile tage- oder wochenweise vermietet werden sollten sowie den Umbau des vorhandenen Gebäudes als Gewerbefläche (Gastronomie) vorsah. Zwecks Umwidmung des ***1***-Arealen wurden in diesem Zusammenhang im Mai 2017 Gespräche mit der Gemeinde und dem zuständigen Raumplaner geführt, in denen die Erteilung sämtlicher erforderlicher Bewilligungen signalisiert wurde. Mangels Unmöglichkeit der Aufbringung des Eigenmittelanteils konnte jedoch auch dieses Projekt nicht umgesetzt werden.

Mit Vertrag vom 23. Dezember 2019 wurde die Liegenschaft samt Gastronomieinventar des ***1*** (ohne wertlosen Wald) zum Preis von 490.000,00 € veräußert.

- Finanzen der Bf.

Die Bf. hatte in den Streitjahren 2011 bis 2018 Bankverbindlichkeiten in folgender Höhe:

2011	2012	2013	2014	2015
1.999.039,24 €	1.997.206,71 €	1.972.592,99 €	1.954.758,56 €	1.752.220,85 €
2016	2017	2018		
1.690.220,85 €	1.614.720,85 €	1.579.765,59 €		

In den Streitjahren 2011 bis 2018 erfolgten Einlagen in Höhe von insgesamt 715.312,00 € und im Zeitraum 1999 bis 2018 solche in Höhe von insgesamt 1.753.104,73 €, die mittels der erzielten Einkünfte aus der ***20*** finanziert wurden.

Im Jahr 2019 wurde eine Einlage aus einer aufgelösten Lebensversicherung in Höhe von 220.000,00 € getätigt.

Im Jahr 2020 wurde der Verkaufserlös der ***66*** in Höhe von 481.175,16 € sowie der Rückkaufswert einer Versicherung in Höhe von 565.419,57 € eingelegt.

Wesentliche Privatentnahmen wurden weder vom Komplementär noch von der Kommanditistin der Bf. getätigt.

Kreditgebendes Bankinstitut der Bf. war im Zeitraum 1998 (Gründungsjahr der Bf.) bis 2008 die ***49***. Im Jahr 2008 erfolgte im Zuge einer Umschuldung von der ***49*** zur ***50*** eine Umwandlung endfälliger Euro-Kredite, für die zum damaligen Zeitpunkt Zinsen in Höhe von 5,5% zu zahlen waren, in einen endfälligen CHF-Kredit. Abgeschlossen wurde überdies eine Stopp-Loss-Vereinbarung zur Reduzierung einer ungünstigen Kursentwicklung.

Der Erlös von 710.000,00 € aus dem Verkauf des ***68*** samt Inventar im Jahr 2010 wurde am 31. Dezember 2010 auf ein neu eröffnetes, betriebliches Konto der Bf. bei der ***51*** lautend auf „***6*** als Komplementär der Bf.“ überwiesen. ***6*** hatte bei dieser Bank auch ein privates, frei verfügbares Konto. Die ***51*** verpflichtete sich gegenüber der kreditgebenden ***50*** zu einer Kreditsicherungsgarantie in Höhe von maximal 580.000,00 € bis zum 31. Dezember 2015. Im Jänner 2011 wurden mit den 710.000,00 € Wertpapiere angekauft, welche im selben Jahr mit einem Verlust von 201.780,05 € wieder veräußert wurden. Der wiederum auf einem Konto der Bf. deponierte Erlös wurde im Jahr 2012 nochmals zum Ankauf von Wertpapieren verwendet, welche im Jahr 2014 verkauft wurden. In der Folge wurden ca. 580.000,00 € an die ***70*** überwiesen und auf ein verzinstes Sparbuch gelegt, welches als Tilgungsträger für das endfällige Darlehen der Bf. diente.

Die Wertpapiere sowie deren Aufwendungen und Erträge wurden von Beginn an durchgängig bilanziell erfasst.

Im Jahr 2015 machte die ***50*** vor dem Hintergrund der geänderten Währungspolitik der Schweizer Nationalbank von der Stopp-Loss-Vereinbarung Gebrauch und (zwangs)konvertierte

das CHF-Darlehen in ein Euro-Darlehen. Diese Handlungsweise führte zu einem Fremdwährungskursverlust von 416.060,00 € (die Fremdwährungskursverluste der Jahre 2011 bis 2015 betrugen somit insgesamt 516.853,00 €). In einem zivilgerichtlichen Verfahren wird derzeit geklärt, ob die seitens der ***50*** vorgenommene Konvertierung tatsächlich ordnungsgemäß war.

Zwischenzeitlich wurden die Kredite der Bf. zur Gänze getilgt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde im Beschwerdefall vorgelegten Akten, aus der Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin der Bf. zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21. Oktober 2021, aus der Übermittlung von Unterlagen seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. am 10. März 2022, aus den Aussagen der Parteien im Rahmen des am 6. Oktober 2022 abgehaltenen Erörterungstermins und der in diesem Rahmen vorgelegten Darstellungen der getätigten Einlagen bzw. der Entwicklung der Bankverbindlichkeiten der Bf. sowie aus seitens des BFG vorgenommenen Firmenbuchabfragen und Recherchen im Abgabeninformationssystem.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

In Streit steht, ob die Tätigkeit der Bf. in den Streitjahren - mit Ausnahme des Wein- und Warenhandels, der von den Parteien unstrittig als gewerbliche Tätigkeit angesehen wird – als Liebhabereibetätigung oder als ertragsteuerlich relevante Betätigung einzustufen ist.

Sofern eine ertragsteuerlich relevante Tätigkeit bejaht wird, ist überdies zu beurteilen, ob die Bf. ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat oder auch solche aus Vermietung und Verpachtung sowie der Betriebsausgabencharakter von Fremdfinanzierungsaufwendungen, Verfahrenskosten und Wertpapierverlusten.

- Fremdüblichkeit

Das Finanzamt hat die zeitweise Verpachtung des ***1***-Areal schon deshalb als steuerlich unbeachtliche Tätigkeit der Bf. betrachtet, weil sie den im zwischen der Bf. und einem Bruder der Kommanditistin abgeschlossenen Pachtvertrag festgelegten monatlichen Pachtzins von 500,00 € netto wertgesichert als nicht fremdüblich qualifizierte. Als Vergleich zog das Finanzamt einen Pachtvertrag heran, den die Bf. im Jahr 2008 mit einer natürlichen Person abschloss, die weder in einem Angehörigen- noch in einem sonstigen Naheverhältnis zu ihren Gesellschaftern stand. Bei diesem Pachtverhältnis hatte der Pächter für ein Vier-Sterne-Hotel bestehend aus Gastlokal, Rezeption, Küche sowie Nebenräumen (Keller, Toiletten, Lager,

Kühlräume, Sauna), einem Restaurant im Obergeschoss sowie 12 Zimmern bzw. Suiten samt Gastgarten und Parkplatz mit Schrankenanlage einen Pachtzins von 4.600,00 € netto monatlich wertgesichert zu entrichten.

Rechtlich ist zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auszuführen, dass diese wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - bestimmten Anforderungen genügen müssen, um steuerlich beachtlich zu sein. Hintergrund für diese "wirtschaftliche" Betrachtungsweise ist die Verhinderung einer willkürlichen Herbeiführung steuerrechtlicher Wirkungen zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller und der Umstand, dass der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegengewirkt werden soll (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; UFS 13.9.2005, RV/0059-F/05; UFS 12.10.2009, RV/0539-S/09).

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfahren dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe dazu VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Im Unterschied zum obig dargestellten Pachtverhältnis der Bf. mit einem fremden Dritten handelte es sich bei dem an den Bruder der Kommanditistin verpachteten Objekt um ein Gebäude, das vor dem Erwerb durch die Bf. als Erholungsheim diente und nicht um ein Vier-Sterne-Hotel. Das betreffende Gebäude verfügte weder über einen Wellnessbereich noch über ein Restaurant, sondern lediglich über zwei Aufenthaltsräume. Darüber hinaus befanden sich in den insgesamt 36 Zimmern des Gebäudes nur zum Teil Duschen und WC's, sodass die Mehrheit der Gäste Etageduschen und -WC's benutzen musste. Hinzu kommt, dass der Pächter zwar vertraglich nicht verpflichtet war, Investitionen zu tätigen, die Bf. jedoch plausibel dargetan hat, dass solche zwingend erforderlich waren, zumal das im Oktober 2005 erworbene Gebäude bis zur Verpachtung im Dezember 2012 nicht genutzt wurde. Zu sanieren waren die Heizung, die Wasserrohre und das Dach. Der Pächter hat sich nicht nur bereit erklärt, diese Sanierungskosten in Höhe von 58.537,77 € zu tragen, sondern beispielsweise auch die Kosten für die Neuerrichtung der Küche, die Einrichtung der Zimmer, für Elektrik, Feuer und Brandmeldesicherheit sowie Internet mit einem Investitionsvolumen von rund 120.000,00 €. Im Hinblick darauf, dass der Pachtvertrag überdies lediglich für 5 Jahre ohne Verlängerungsoption abgeschlossen wurde, jener mit dem fremden Dritten zwar auch für 5 Jahre aber mit Verlängerungsoption, erachtet das BFG den Pachtzins von bloß 500,00 € netto wertgesichert nicht als unangemessen und fremdunüblich.

- Feststellung der Beurteilungseinheit für die Liebhabereibeurteilung

Da die Bf. ab dem Jahr 2013 neben der beabsichtigten Führung eines Hotel- bzw. Gastronomiebetriebs auch einen Wein- und Warenhandel betrieb, ist primär zu beurteilen, ob sämtliche von der Bf. ausgeübten Tätigkeiten als Einheit zu werten sind oder ob jede dieser beiden Tätigkeiten eine eigene Beurteilungseinheit für die Liebhabereibeurteilung darstellt.

Die Liebhabereibeurteilung erstreckt sich nach § 1 Abs. 1 und Abs. 2 LVO gesondert auf jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit (siehe dazu z.B. VwGH 23.5.1996, 93/15/0215). Dass Einkünfte von Mitunternehmenschaften, die einen Gewerbebetrieb führen, stets und in vollem Umfang als gewerblich gelten, bedeutet deshalb nicht, dass nicht auch hinsichtlich einzelner Teilbereiche von Liebhaberei ausgegangen werden könnte (siehe dazu z.B. VwGH 18.10.2005, 2001/14/0042; VwGH 24.11.2011, 2007/15/0154).

Im Beschwerdefall lag dem beabsichtigten Hotel- bzw. Gastronomiebetrieb und dem Wein- und Warenhandel eine einheitliche Buchführung zugrunde. Auch sollten sich der geplante Hotel- bzw. Gastronomiebetrieb und der Wein- und Warenhandel insofern ergänzen bzw. gegenständig unterstützen, als im wesentlichen dasselbe Personal in diesen Bereichen tätig werden und auch eine gemeinsame Finanzierung beider Bereiche erfolgen sollte.

Nach Ansicht des BFG ist daher bezüglich der gegenständlichen Tätigkeiten von einer einheitlichen Beurteilungseinheit im Sinne der LVO auszugehen.

- Liebhabereibeurteilung

Die Frage der Liebhaberei ist nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, in der Folge abgekürzt: LVO) zu beurteilen. Die Anwendung dieser Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst.

Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen alle Betätigungen, die hinsichtlich Art und Umfang typisch erwerbswirtschaftlich sind, d. h. nach dem äußeren Erscheinungsbild einem typischen Gewerbebetrieb entsprechen.

Wirtschaftsgüter fallen dann unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO, wenn sie sich nach der Verkehrsauffassung besonders für eine private Nutzung eignen und typischerweise einer privaten Neigung entsprechen (siehe dazu VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164, unter Verweis auf Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 461, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 33.1).

Die (beabsichtigte) Führung eines Hotels bzw. eines Gastronomiebetriebes entspricht ebenso wie ein Wein- und Warenhandel typischerweise nicht einer privaten Neigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO, sondern grundsätzlich einer typischen erwerbswirtschaftlichen Betätigung im

Sinne des § 1 Abs. 1 LVO (siehe dazu z.B. VwGH 26.11.2014, 2010/13/0159). Entscheidend sind die Erfolgsaussichten im jeweiligen Kalenderjahr. Es ist also für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen, ob nach den objektiven Umständen die Absicht bestand, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu z.B. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086; VwGH 19.03.2008, 2007/15/0134) liegt eine gewerbliche Tätigkeit bereits in der Vorbereitungsphase vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase ist besonderes Gewicht darauf zu legen, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist.

Die Bf. hat - wie unter Pkt. II.1. aufgezeigt wurde – mittels einer in Auftrag gegebenen Standort- und Bedarfserhebung bereits unmittelbar nach Erwerb der bebauten Liegenschaft eine Architektin mit der Planung des Neubaus eines Familienhotels mit 180 Betten beauftragt. Nach Erstellung einer die Unwirtschaftlichkeit des Projekts aufzeigenden Nachkalkulation und Umsatzprognose wurden weitere Architekten mit unterschiedlichsten Konzepterstellungen befasst, Finanzierungsangebote eingeholt, Verhandlungen mit potentiellen Projektpartnern geführt, Investoren gesucht, Bewilligungen eingeholt, etc. Nachdem die zahlreichen Versuche der Umsetzung des Hotel-, Ferien- und Gastronomieprojektes scheiterten, wurde trotz Vergabe mehrerer Verkaufsaufträge erstmalig bereits zwei Jahre nach Erwerb der Liegenschaft erfolglos versucht, diese zu veräußern. Nach weiteren gescheiterten Inbetriebnahme- und Verkaufsversuchen wurde die bebaute Liegenschaft verpachtet und zwecks Verringerung der Verluste überdies ein Wein- und Warenhandel begonnen. Nach Scheitern eines weiteren Projektes wegen Finanzierungsproblemen (Neubau von fünf Berg-Chalets sowie Umbau des vorhandenen Gebäudes als Gewerbefläche (Gastronomie)) konnte die verpachtete bebaute Liegenschaft samt Gastronomieinventar veräußert werden.

Nach Auffassung des BFG hat die Bf. durch die obig aufgezeigten Handlungen in den Streitjahren ausreichend ihre ernsthafte Absicht, eine gewerbliche Tätigkeit aufzunehmen, dokumentiert. Dass es durch die beschriebenen Umstände letztendlich zu einer Verpachtung der bebauten Liegenschaft kam und die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht verwirklicht werden konnte, steht der Annahme einer ertragsteuerlich relevanten Betätigung nicht entgegen.

- Einkunftsart

Gemäß § 2 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 gelten als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften,

Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.

Gemäß § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.

Gemäß § 22 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen.

Gemäß § 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.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der 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, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Betätigungen können unter mehrere Einkunftsarten fallen. Da hinsichtlich des Umfangs der Einkünfte und deren Ermittlung große Unterschiede bestehen, ist die Rangfolge der Einkünfte für die richtige Zuordnung der Einkunftsquelle von wesentlicher Bedeutung (siehe dazu z.B. Jakom/Ehgartner EStG, 2022, § 2 Rz 104).

Aus § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ergibt sich, dass betriebliche Einkünfte Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stets vorgehen.

Bei einer Personengesellschaft wie der Kommanditgesellschaft – um eine solche handelt es sich bei der Bf. – führt bereits die geringste gewerbliche Tätigkeit zu gewerblichen Einkünften kraft Rechtsform (siehe dazu bei Jakom/Ehgartner EStG, 2022, § 2 Rz 109). Sofern also die

Kommanditgesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, ist ihre gesamte Tätigkeit als gewerblich zu beurteilen (VwGH 12.6.1991, 89/13/0180; VwGH 13.9.1988, 88/14/0072, betreffend OHG mit Landwirtschaft und gewerblichem Holzhandel, siehe diesbezüglich auch EStR 5832f; Bergmann ÖStZ 08/700, 360).

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass für die Streitjahre 2013 bis 2018, in denen die Bf. auch einen Wein- und Warenhandel betrieb, sämtliche von ihr erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

Für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2011 und 2012 ist die Tätigkeit der Bf. nach Auffassung des BFG deshalb als gewerblich zu beurteilen, weil die Bf. in diesen Jahren nachweislich nicht eine Verpachtung, sondern eine Eigennutzung des Gebäudes „***1***“ als Hotel anstrebte. Dokumentiert wird dies durch die obig dargestellten zahlreichen Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit. Dass das betreffende Gebäude, wie seitens der Bf. glaubhaft aufgezeigt wurde, zwecks Verringerung der Verluste in den nachfolgenden Kalenderjahren (beginnend mit Dezember 2012) verpachtet wurde, ist für die Jahre 2011 und 2012 schon deshalb nicht entscheidend, weil für die Beurteilung der Art der Einkünfte grundsätzlich auf die Umstände des einzelnen Veranlagungsjahres abzustellen ist (VwGH 7.10.03, 2000/15/0024; Jakom/Peyerl EStG, 2022, § 23 Rz 3).

- (Nachträgliche) Betriebsausgaben

Diesbezüglich ist zu prüfen, ob die im Zusammenhang mit dem Erwerb, dem Umbau sowie mit der Sanierung des ***67*** in Zusammenhang stehenden Fremdfinanzierungsaufwendungen (Darlehenszinsen sowie Fremdwährungskursverluste) und die auf Grund eines Rechtsstreits im Rahmen einer seitens der Bank aus der Sicht der Bf. falsch ausgeübten Stopp-Loss-Vereinbarung angefallenen Kosten auch nach der Veräußerung dieses Hotels im Jahr 2010 noch als (nachträgliche) Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind. Zu beurteilen ist auch der Betriebsausgabencharakter von angefallenen Wertpapierverlusten.

Wie obig bereits dargelegt wurde, handelt es sich bei der Bf. um eine Mitunternehmerschaft. Eine solche kann nach herrschender Meinung nur einen einzigen Betrieb haben (siehe dazu z.B. Jakom/Peyerl EStG, 2021, § 23 Rz 126, unter Verweis auf UFS 5.10.2010, RV/0290-W/06; Urnik/Payerer in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren⁴ (2015) Personenmehrheiten, S. 76; dazu kritisch z.B. Bergmann, Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? ÖStZ 2008/700, 360 f, mwH). Dieser Schluss wird primär aus § 2 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 gezogen, wonach *„als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften gelten, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes*

anzusehen sind“ (siehe dazu auch EStR 5832). Unterstützend wird auch auf § 21 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 sowie auf § 22 Z 3 zweiter Satz erster Teilstrich EStG 1988 verwiesen, wonach Voraussetzung dafür, dass Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) gelten, ist, dass „die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit (selbständige Arbeit) anzusehen ist.“

In diesem Sinne hat auch das BMF in einer Anfragebeantwortung unter Verweis auf die „Abfärbetheorie“ des § 2 Abs. 4 EStG 1988 die Rechtsauffassung vertreten, dass verschiedene voneinander abgrenzbare Tätigkeiten, die bei einer natürlichen Person steuerlich jeweils getrennt zu beurteilen wären, bei einer Mitunternehmerschaft als eine einheitliche gewerbliche Betätigung anzusehen seien, sofern auch nur eine dieser Tätigkeiten gewerblich sei. Das BMF ist deshalb zum Schluss gekommen, dass bei langfristiger Verpachtung eines dem Grunde nach eigenständigen Gewerbebetriebes keine Betriebsaufgabe vorliege. Vielmehr wachse diese – nunmehr dem Grunde nach außerbetriebliche Tätigkeit – in derselben juristischen Sekunde dem anderen Betrieb zu und stelle wieder eine gewerbliche Tätigkeit dar (siehe dazu Pölzl, Aktuelle abgabenrechtliche Anfragebeantwortungen aus den Ministerien (BMF und BMJ), AFS 2016, 122).

Das BFG teilt die Auffassung, dass auf Grund von § 2 Abs. 4 EStG 1988 fiktiv davon auszugehen ist, dass eine Mitunternehmerschaft nur einen einzigen Betrieb hat. Das Gericht kommt deshalb zum Ergebnis, dass erst bei Ausscheiden aller betriebswesentlichen Wirtschaftsgüter eine Betriebsaufgabe vorliegt. Da im Beschwerdefall die beschwerdeführende Mitunternehmerschaft (Bf.) in den Streitjahren trotz Veräußerung des ***67*** weiterhin gewerblich tätig war (siehe dazu oben), sind sämtliche Fremdfinanzierungsaufwendungen (Darlehenszinsen sowie Fremdwährungskursverluste) und Zivilrechtsstreitkosten - nicht nur diejenigen, die aus dem Erwerb der Liegenschaft „***1***“ resultieren – als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 anzuerkennen.

Hinsichtlich der Wertpapierverluste wurde unter Pkt. II.1. aufgezeigt, dass die zu Beginn des Jahres 2011 mit betrieblichen Geldern auf Anraten der involvierten Banken erworbenen Wertpapiere (Anschaffungswert: Rund 710.000,00 €) die Tilgung sämtlicher Darlehen der Bf. ermöglichen sollten. Dass es sich dabei nicht um hochriskante Anlageprodukte handelte, ergibt sich nach Ansicht des BFG schon aus dem Umstand, dass sich das diese Wertpapiere verwaltende Bankinstitut (***51***) gegenüber der kreditgebenden Bank (***50***) zu einer Kreditsicherungsgarantie in Höhe von maximal 580.000,00 € bis zum 31. Dezember 2015 verpflichtete. Die betreffenden bilanziell erfassten Wertpapiere mussten dennoch bereits im Erwerbsjahr mit einem Verlust von 201.780,05 € verkauft werden. Der Veräußerungserlös wurde wiederum betrieblich verwendet (siehe dazu unter Pkt. II.1.).

Bei der Bf. handelte es sich um eine Mitunternehmerschaft, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelte, sodass auch gewillkürtes Betriebsvermögen möglich war.

Die höchstgerichtliche Judikatur (siehe dazu z.B. VwGH 24.6.04, 2001/15/0002; VwGH 20.2.98, 96/15/0192) zählt zum notwendigen Betriebsvermögen grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Fallweise wird bei der Zurechnung zum notwendigen Betriebsvermögen allerdings auch auf die betriebliche Verwendung abgestellt (VwGH 21.2.01, 2000/14/0158; VwGH 22.4.99, 94/15/0173), entscheidend ist jedenfalls die Art der Nutzung (VwGH 10.4.97, 94/15/0211). Auch eine Fehlinvestition kann zum Betriebsvermögen zählen (BFH 23.7.75, I R 6/73). Die Zugehörigkeit zum (notwendigen) Betriebsvermögen beginnt in der Regel mit dem entgeltlichen oder unentgeltlichen Betriebserwerb, der Anschaffung, der Herstellung, der Einlage und dem unentgeltlichen Erwerb des einzelnen Wirtschaftsgutes und endet beispielsweise durch entgeltliche oder unentgeltliche Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe oder Veräußerung.

Der Begriff des Privatvermögens ist im EStG nicht explizit erwähnt, sondern ergibt sich vielmehr als Gegenstück zum Betriebsvermögen. Unter notwendigem Privatvermögen ist nach der Rechtsprechung (siehe dazu z.B. VwGH 17.1.95, 94/14/0077) ein Wirtschaftsgut zu verstehen, das objektiv erkennbar privaten Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist. Unmaßgeblich bei notwendigem Privatvermögen ist die buchmäßige Behandlung.

Unter gewillkürtem Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellen und durch Unternehmer, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermitteln, als Betriebsvermögen „gewidmet“ werden (siehe dazu Jakom/Ebner-Marschner EStG, 2022, § 4 Rz 126f).

Wirtschaftsgüter eignen sich nur dann als gewillkürtes Betriebsvermögen, wenn sie in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich sind. Als Fallbeispiel wird in der Judikatur (VwGH 12.12.95, 94/14/0091) ein „*betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung*“ genannt. Der „*Förderzusammenhang*“ soll eine weniger intensive Bindung zum Betrieb ausdrücken als das „*Dienen*“ im Zusammenhang mit notwendigem Betriebsvermögen. Das Wirtschaftsgut muss unmittelbar durch Erträge oder mittelbar durch Stärkung des Betriebsvermögens zum Betriebserfolg beitragen (Wiesner SWK 91, A I 143). Wertpapiere können grundsätzlich gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen, da sie sich einerseits als Liquiditätsreserve sowie andererseits als Anlage betrieblicher Mittel eignen (Marschner/Lehner SWK 08, S. 343; Bertl/Hirschler RWZ 98, 42).

Im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass die Wertpapiere zumindest mittelbar der Sicherung der Liquidität des Unternehmens dienen, sodass sie jedenfalls als gewillkürtes Betriebsvermögen zu werten sind. Daher stellen die mit diesen Wertpapieren in

Zusammenhang stehenden Verluste in Höhe von 201.780,05 € im Jahr 2011 Betriebsausgaben dar.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Bei der Beurteilung der Frage, ob § 2 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 (iVm §§ 21 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz und 22 Z 3 zweiter Satz erster Teilstrich EStG 1988) über die einheitliche Einkunftsart hinaus auch zwingende Basis für die Fiktion eines einheitlichen Betriebes ist, fehlt eine höchstgerichtliche Rechtsprechung, sodass eine, einer (ordentlichen) Revision zugängliche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG vorliegt. Die übrigen im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. November 2022