



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ im Beisein der Schriftführerin Waltraud Vogelsberger über die Berufung des Bw., vertreten durch die Schweisgut & Kneringer Wirtschafts- und Steuerberatungs-GmbH & Co. KG, vom 10. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte, vertreten durch Benedikt Lorenz, vom 24. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 nach der am 27. September 2011 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2007: 53.877,26 €; Einkommensteuer 2007: 17.872,63 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige führt in A die Fremdenpension (Hotel Garni) „B“, woraus er (teilweise pauschalierte) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Mit Kaufvertrag vom 22. November 2005 erwarb er in der neu errichteten Wohnanlage „HausX“, die sich ca. 50 m von der Fremdenpension entfernt befindet, eine Eigentumswohnung, die seit dem Jahr 2006 kurzfristig an Fe-

riengäste vermietet wird. Aus der Vermietung dieses Appartements „C“, das bis zu neun Personen Platz bietet, erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die erzielten Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung des Appartements „C“ wurden mit den (teilweise pauschalierten) Gewinnen aus der Fremdenpension „B“ und den weiteren Gewinnen aus der Schilehrertätigkeit ausgeglichen.

Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, vertrat die Prüferin die Auffassung, dass das Appartement „C“ in der Wohnanlage „HausX“ zum notwendigen Betriebsvermögen der Fremdenpension „B“ gehöre. Der Homepage der Fremdenpension zufolge würden insgesamt drei Ferienwohnungen vermietet werden: das Appartement „B“ (neben weiteren Gästebetten) in der Fremdenpension, das Appartement „C“ im ca. 50 m entfernten „HausX“ und das Appartement „D“ ca. 150 m von der Fremdenpension entfernt (das allerdings der Freundin des Abgabepflichtigen gehöre und lediglich gemeinsam im Internet angeboten werde, um keine eigene Homepage erstellen zu müssen). Im Hinblick darauf, dass das streitgegenständliche Appartement „C“ im Rahmen der Fremdenpension „B“ angeboten werde, das Vermieten von Appartements einer der Hauptzwecke des Hauptbetriebes sei und die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes eindeutig im Vermieten als Appartement im Rahmen der Fremdenpension „B“ liege, müsse davon ausgegangen werden, dass hier notwendiges Betriebsvermögen vorliege.

Für den Ankauf der Eigentumswohnung in der Wohnanlage „HausX“ seien lt. Schreiben des steuerlichen Vertreters ausschließlich subjektive Momente (Anschaffung für die zukünftigen Wohnbedürfnisse der Kinder) ausschlaggebend gewesen. Für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sei, seien aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht subjektive Motive, wie zum Beispiel der Grund der Anschaffung, sondern die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend.

Ein Vergleich mit einer vom Abgabepflichtigen vor Jahren angeschafften Wohnung in E, die im Gegensatz zur Ferienwohnung in A dauervermietet werde, sei nicht zulässig. Auch eine Abgrenzung zwischen Vermietung und Verpachtung einerseits und Gewerbebetrieb andererseits sei hinsichtlich des Appartements „C“ nicht zielführend. Für die Einstufung als einheitlicher Gewerbebetrieb sei ua. erforderlich, dass zwei Teilbetriebe vorlägen. Die Vermietung einer Ferienwohnung (mit oder ohne Nebenleistungen) stelle für sich betrachtet keinen Gewerbebetrieb, sondern immer Vermietung und Verpachtung dar. Es könne daher schon rein begrifflich kein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegen (vgl. Tz 3 des Bp-Berichtes vom 5. Juni 2009, Bp 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 18. Juni 2009 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - ua. einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, mit dem die Einkünfte aus der Vermietung des Appartements „C“ bei der Fremdenpension „B“ und damit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst wurden. Am 24. Juni 2009 erließ das Finanzamt für das Jahr 2007 einen entsprechenden Erstbescheid betreffend Einkommensteuer.

Gegen diese Sachbescheide erhob der Abgabepflichtige am 10. Juli 2009 fristgerecht Berufungen. Er habe Ende 2005 die Gelegenheit gehabt, in der neu errichteten Eigentumswohnanlage „HausX“ in A eine Eigentumswohnung käuflich zu erwerben. Dies habe sich deshalb als Gelegenheit dargestellt, weil es in A praktisch keine Eigentumswohnungen außerhalb touristisch geprägter Wohnanlagen gebe. Für den Abgabepflichtigen habe sich dadurch die Möglichkeit ergeben, ein zukünftiges Wohnbedürfnis eines seiner drei Kinder zu befriedigen. Bis dieses Wohnbedürfnis schlagend werde, habe er diese Wohnung vermietet. Da in A mit einer wöchentlichen Vermietung an Feriengäste mehr zu verdienen sei als mit einer Dauervermietung, habe er von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

Zur Beantwortung der Frage, ob es sich bei der gegenständlichen Eigentumswohnung um notwendiges Betriebsvermögen der ebenfalls in A befindlichen Frühstückspension „B“ handle, sei - dem Finanzamt folgend - insbesondere die Verkehrsauffassung maßgebend. Die Mieter der Eigentumswohnung müssten zwar bei der Anreise ihren Wohnungsschlüssel in der Frühstückspension „B“ abholen und dort bei der Abreise auch wieder abgeben; ansonsten hätten sie aber keine Berührungspunkte mit der Frühstückspension. Sie bekämen weder Frühstück, noch werde die Eigentumswohnung gereinigt. Die Grundreinigung der Wohnung erfolge erst wieder vor der Anreise eines neuen Mieters. Der Mieter sei vollkommen unabhängig vom Geschehen in der Frühstückspension, dieser benütze die Eigentumswohnung wie ein Eigentümer ohne irgendwelche kontrollierenden Blicke einer Rezeptionistin. Er habe mit der Frühstückspension „B“ nichts zu tun, außer, dass der Eigentümer der vermieteten Wohnung zufällig auch der Eigentümer der Frühstückspension „B“ sei.

Wenn in EStR 2000, RZ 5437 und 5438, als Abgrenzung zwischen Vermietung und Verpachtung einerseits und Gewerbebetrieb andererseits die tägliche Reinigung und die Frühstücksabgabe als wesentliche Unterscheidungsmerkmale angesehen werden, so ergebe sich, dass die Eigentumswohnung zur Vermietung und nicht gewerblich genutzt werde. Da die Art der Nutzung für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Privatvermögen ausschlaggebend sei, könne es sich bei der Eigentumswohnung, bei der keine Berührung mit der Frühstückspension bestehe (keine Frühstücksabgabe, keine tägliche Reinigung), nicht um notwendiges Betriebsvermögen der Frühstückspension handeln.

Dem Finanzamt sei zuzustimmen, dass für die Einstufung als einheitlicher Gewerbebetrieb ua. zwei Teilbetriebe vorliegen müssten. Da die Vermietung einer Ferienwohnung (mit oder ohne Nebenleistungen) für sich betrachtet keinen Gewerbebetrieb, sondern immer Vermietung und Verpachtung darstelle, liege unbestritten kein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Die einzige Frage, die sich stelle, sei jene, ob es sich beim Wirtschaftsgut „Eigentumswohnung“ um notwendiges Betriebsvermögen der Frühstückspension „B“ handle. Wenn die Eigentumswohnung nicht gewerblich genutzt werde, ergebe sich zwingend, dass diese kein notwendiges Betriebsvermögen der Frühstückspension „B“ darstelle.

Zum gemeinsamen Internetauftritt als Argument des Finanzamtes für das Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen sei festzuhalten, dass der Abgabepflichtige als Eigentümer der Frühstückspension „B“ und Vermieter der Eigentumswohnung im „HausX“ seine Leistungen am Markt präsentieren müsse. Dies werde neuerdings nicht mehr ausschließlich mit Prospekten (auf denen die zu vermietende Wohnung nicht aufscheine), sondern über das Internet gemacht. Auf der Internetseite werde aus Kostengründen nicht nur das Angebot der Frühstückspension dargestellt, sondern darauf hingewiesen, dass auch eine Eigentumswohnung in der Wohnanlage „HausX“ vermietet werde. Bei der Argumentation des Finanzamtes dränge sich die provokante Frage auf, ob die aus Gründen der Verwaltungsökonomie auf der Homepage des Abgabepflichtigen ebenfalls angebotene Eigentumswohnung seiner Freundin (die sich in deren zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum befinde) auch zu seinem notwendigen Betriebsvermögen zähle.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. Juli 2009 wurden die Berufungen vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Einkünfte aus der Vermietung einer Ferienwohnung für sich allein betrachtet immer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellten, und zwar unabhängig davon, ob ein Frühstück verabreicht und eine tägliche Reinigung der Wohnung durchgeführt werde oder nicht. Die kurzfristige Vermietung einer Ferienwohnung könne somit schon rein begrifflich keinen „Teilbetrieb“ darstellen. Es könne daher kein einheitlicher Gewerbebetrieb im Hinblick auf die gewerbliche Fremdenpension und die als Privatvermögen einzustufende Ferienwohnung vorliegen. Es sei jedoch zu überprüfen, ob die Ferienwohnung nicht notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes Fremdenpension „B“ darstelle. Diesbezüglich wiederholte das Finanzamt im Wesentlichen die bereits in Tz 3 des Bp-Berichtes vom 5. Juni 2009, Bp 123, dargelegten Argumente. Im Hinblick auf das der Freundin des Abgabepflichtigen gehörende, auf der Homepage ebenfalls angebotene Appartement „D“ führte das Finanzamt aus, dass steuerrechtlich nur jene Wirtschaftsgüter dem (notwendigen) Betriebsvermögen zugerechnet werden könnten, die sich im (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentum des Betriebsinhabers befänden.

Am 13. August 2009 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Wenn das Finanzamt die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes Eigentumswohnung „C“ für den Betrieb Fremdenpension „B“ nur dadurch herauszuarbeiten versuche, dass die Eigentumswohnung auf der gleichen Homepage wie die Fremdenpension angeboten werde, so gehe dies als einzige Begründung ins Leere bzw. vermöge die anderen in den Berufungen angeführten Gründe nicht zu entkräften. Dass auf der genannten Homepage auch die offensichtlich unbestritten private Wohnung der Freundin des Abgabepflichtigen angeboten werde, werde in der herangezogenen Argumentation negiert. Gerade aus dem Anbieten unterschiedlicher Leistungen (Fremdenpension „B“ sowie Vermietung von Eigentumswohnungen) auf der gleichen Homepage ergebe sich, dass dieses Argument alleine für eine Beurteilung, ob es sich bei der Eigentumswohnung „C“ um notwendiges Betriebsvermögen der Fremdenpension „B“ handle, nicht reiche. Weitere Sachverhaltsfeststellungen scheinen von der Finanzverwaltung nicht getätigt worden zu sein.

Die Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde vom Unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 16. September 2011 gemäß § 281 in Verbindung mit § 282 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 2011/15/0092 schwebenden Verfahrens ausgesetzt.

In der am 27. September 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass das in der Fremdenpension ebenfalls angebotene Appartement „B“ praktisch nicht als solches nachgefragt und vermietet werde; dieses Appartement werde fast ausschließlich im Wege einer Zimmervermietung mit täglicher Frühstücksabgabe und Reinigung der Räumlichkeiten genutzt, und zwar als Vermietung von zwei verbundenen Zimmern. Dazu wurde ein Plan des Appartements „B“ vorgelegt und erläutert, dass dieses Appartement lediglich über einen Küchenblock (bestehend aus Herd, Kühlschrank und Spüle) verfüge, der - mangels anderweitiger Verwendung - in einer kleinen Kochnische zwischen den beiden verbundenen Zimmern verblieben sei. Das Appartement „B“ müsste auf der Internetseite zweckmäßigerweise gelöscht werden.

Vom Abgabepflichtigen wurde auch betont, dass das Appartement „C“ und die Fremdenpension „B“ von unterschiedlichen Gästeschichten gebucht würden. Die Gäste des Appartements „C“ - hauptsächlich „durchfeiernde“ Jugendgruppen - seien Selbstversorger und hätten kein Interesse an einem täglichen Frühstück. Daher sei es auch nie vorgekommen, dass diese Gäste - gegen Aufzahlung - den Wunsch nach Verabreichung eines Frühstücks bzw. Nutzung der Wellnesseinrichtungen in der Fremdenpension geäußert hätten. Aus diesem Grund erfolge auch kein Austausch von Gästen zwischen dem Appartement „C“ und der Fremdenpension „B“ im Falle eines Engpasses in einem der beiden Bereiche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ 1 GB 2 mit ua. der GSt-Nr. 3. Auf diesem Grundstück mit der Lageadresse A, A-Straße, befindet sich die Fremdenpension „B“. Dieser Beherbergungsbetrieb verfügt über 29 Gästebetten, die kurzfristig an Feriengäste vermietet werden (mit täglicher Verabreichung eines Frühstücks und Reinigung der Gästezimmer). In der Fremdenpension befindet sich weiters das Appartement „B“, das bis zu vier weiteren Personen Platz bietet und ebenfalls kurzfristig (meist im Rahmen einer herkömmlichen Zimmervermietung) an Feriengäste vermietet wird. Aus dem Betrieb der Fremdenpension „B“ erzielt der Bw. unbestritten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die bis einschließlich 2006 nach der die Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe betreffenden Verordnung [BGBl. II Nr. 227/1999](#) in pauschalierter Form ermittelt wurden.

Im Jahr 2005 wurde auf der Liegenschaft in EZ 4 GB 2 mit der GSt-Nr. 5 die Wohnanlage „HausX“ mit insgesamt 62 Wohnungseigentumseinheiten errichtet. Mit Kaufvertrag vom 22. November 2005 erwarb der Bw. insgesamt 91/1927 Anteile an der Liegenschaft GSt-Nr. 5, womit das ausschließliche Nutzungsrecht an der Eigentumswohnung Top W 6 und den Tiefgaragenabstellplätzen Top TP 5 und TP 6 verbunden war. Für den Kauf der Eigentumswohnung (samt Tiefgaragenabstellplätzen) waren private Motive ausschlaggebend, so sollte ein allenfalls in der Zukunft bestehendes Wohnbedürfnis eines seiner drei Kinder damit befriedigt werden.

Da dieses Wohnbedürfnis zum Zeitpunkt des Kaufes noch nicht schlagend wurde, entschied sich der Bw., die Eigentumswohnung einer Appartementvermietung zuzuführen. Wie das Appartement „B“ wurde auch dieses Appartement „C“, das bis zu neun Personen Platz bietet, kurzfristig an Feriengäste vermietet. Wie der Bw. ausführte, habe er von dieser Art der Vermietung Gebrauch gemacht, weil in A mit einer wöchentlichen Vermietung an Feriengäste mehr zu verdienen sei als mit einer Dauervermietung. Das Appartement „C“ in der Wohnanlage „HausX“ mit der Lageadresse A, B-Weg, befindet sich in einer Entfernung von (unbestritten) ca. 50 m zur Fremdenpension „B“. Die Vermietung des Appartements „C“ wurde vom Bw. – losgelöst von der gewerblichen Fremdenpension „B“ – als reine Vermögensverwaltung behandelt, die in den Streitjahren zu Werbungskostenüberschüssen geführt habe.

Streit besteht nun darüber, ob das Appartement „C“ zum notwendigen Betriebsvermögen der gewerblichen Frühstückspension „B“ gehört. Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, dh. betrieblich verwendet werden. Es handelt sich um Wirtschaftsgüter, die vermöge ihrer Beschaffenheit und unter Bedachtnahme auf die

Verhältnisse des Betriebes nach der Verkehrsanschauung nur dem Betrieb zugerechnet werden können. Maßgeblich ist zwar auch der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar macht; dienstbar können einem Betrieb aber nur Gegenstände gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Maßgebend sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie zB der Grund der seinerzeitigen Anschaffung (vgl. Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 4 Tz 46, mwH).

Auch vermietete Wirtschaftsgüter können notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Diese gehören zunächst dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Vermietung Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit ist (gewerbliche Vermietung, Leasing). Ist dies nicht der Fall, so gehören vermietete Wirtschaftsgüter dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist (vgl. zB VwGH 13.12.1989, [85/13/0041](#); VwGH 3.4.1990, [87/14/0122](#); VwGH 9.5.1995, [94/14/0151](#)). Ein solcher Zusammenhang ist etwa gegeben, wenn die Vermietung an einen Geschäftspartner erfolgt und der Vermieter ein betriebliches Interesse – zB wegen räumlicher Nähe, wegen Bindung an den Betrieb des Vermieters – am Mietverhältnis hat.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist vorab – vor Klärung der Frage, ob notwendiges Betriebsvermögen hinsichtlich des vermieteten Apartments „C“ vorliegt – zu untersuchen, ob die gesamte Gästebeherbergung des Bw. in A im Rahmen einer einheitlichen (demnach gewerblichen) Tätigkeit ausgeübt wird, ob somit ein einheitlicher Gewerbebetrieb hinsichtlich der Vermietungstätigkeit vorliegt. Dies wurde sowohl vom Finanzamt als auch vom Bw. verneint, weil für die Einstufung als einheitlicher Gewerbebetrieb das Vorliegen zweier Teilbetriebe erforderlich sei. Die Vermietung eines Apartments (mit oder ohne Nebenleistungen) stelle für sich betrachtet immer eine reine Vermögensverwaltung und keinen Gewerbebetrieb dar. Es könne daher schon rein begrifflich kein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegen.

Diese Rechtsansicht ist verfehlt, das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes stellt nicht auf das Vorhandensein zweier oder mehrerer Teilbetriebe ab. So können zB auch mehrere unselbständige Betriebsstätten - ohne Teilbetriebe zu sein - einen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden. Es ist die ausgeübte Tätigkeit als solche maßgeblich, die - in ihrer Gesamtheit betrachtet - zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb führen kann. Mehrere vom Steuerpflichti-

gen ausgeübte Tätigkeiten bilden steuerrechtlich dann einen einheitlichen Gewerbebetrieb, wenn die verschiedenen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung und den Betriebsverhältnissen als Teile eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.

Im Streitfall ist entscheidend, ob die gesamte Beherbergungstätigkeit des Bw. (Fremdenpension „B“ und Appartement „C“) eine selbständige organisatorische Einheit bildet. Mehrere Betriebe sind dann zu einem einheitlichen Betrieb zusammenzufassen, wenn sie organisatorisch, wirtschaftlich oder technisch als einheitlicher Betrieb anzusehen sind. Bei Tätigkeiten unterschiedlicher Einkunftsarten bedingen auch derselbe Standort, sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte idR keine einheitliche Tätigkeit (und damit auch keinen einheitlichen Betrieb); eine einheitliche Erfassung auch von Tätigkeiten unterschiedlicher Einkunftsarten ist aber dann geboten, wenn die Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derartig miteinander verflochten sind, dass die gesamte Betätigung nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher Betrieb aufzufassen ist (vgl. Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 4 Tz 28 ff).

Der Unabhängige Finanzsenat geht im Hinblick auf die Fremdenpension „B“ und das Appartement „C“ von einer einheitlichen Tätigkeit und damit einem einheitlichen Gewerbebetrieb aus. Dies aus folgenden Gründen:

- Es wird in beiden Bereichen dieselbe Tätigkeit ausgeübt, nämlich die kurzfristige Vermietung von Räumlichkeiten an Feriengäste.
- In der Fremdenpension „B“ werden überwiegend Gästezimmer mit täglicher Verabreichung eines Frühstücks und täglicher Reinigung der Zimmer vermietet. In diesem Gebäude befindet sich auch das Appartement „B“, das bis zu vier weiteren Personen Platz bietet und ebenfalls kurzfristig vermietet wird. Wie der Bw. in seinem Schreiben vom 28. Februar 2011 und anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 27. September 2011 zum Ausdruck brachte, nehmen auch die Gäste des Appartements „B“ *„fast ausschließlich“* ein tägliches Frühstück und eine tägliche Reinigung der Räumlichkeiten in Anspruch; das ändert aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts daran, dass sich das Angebot des Bw. mit dem mit einem Küchenblock eingerichteten Appartement „B“ grundsätzlich auch an Selbstversorger richtet. Auf die Homepage des Bw. (www) wird diesbezüglich verwiesen, wo das Appartement „B“ – getrennt von den Gästezimmern – als solches beworben und Selbstversorgern angeboten wird. Wie der Berufungswerber anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung zu verstehen gab, wird die Fremdenpension beim örtlichen Tourismusverband nach wie vor auch in der Kategorie *„Ferienwohnung“* gelistet. Auch das Appartement „C“ beherbergt kurzfristig Feriengäste, die sich in entsprechend eingerichteten Räumlichkeiten selbst versorgen (mit Endreinigung durch den Vermieter am Ende des Aufenthaltes). In der

Fremdenpension „B“ und im Appartement „C“ werden somit - wenn auch nur in Teilbereichen - sogar idente Leistungen erbracht bzw. zumindest angeboten.

- Die Fremdenpension „B“ mit der Lageadresse A, A-Straße, befindet sich vom Appartement „C“ mit der Lageadresse A, B-Weg, lediglich ca. 50 m entfernt. Auf der Homepage des Bw. (www) wird sogar davon gesprochen, dass sich das Appartement „C“ *„im benachbarten“* „HausX“ befindet. Die örtliche Nähe der vermieteten Gebäude(teile) rechtfertigt eine einheitliche Betrachtung der gesamten Vermietungstätigkeit. Dass die beiden Gebäude verschiedene Einheitswert-Aktenzeichen, Grundstücksnummern und -adressen sowie EDV-Nummern (beim Tourismusverband) aufweisen, wird vom Unabhängigen Finanzsenat demgegenüber als nicht wesentlich erachtet.
- Wie der Bw. selbst ausführte, müssen die Mieter des Appartements „C“ bei der Anreise ihren Wohnungsschlüssel in der Frühstückspension „B“ abholen und dort bei der Abreise auch wieder abgeben.
- Die gesamte Vermietungstätigkeit des Bw. in A wird in der Öffentlichkeit anhand eines gemeinsamen Internet-Auftritts präsentiert. So werden die Fremdenpension „B“ und das Appartement „C“ im „HausX“ auf derselben Homepage (www) einheitlich beworben. Damit wird auch in der Öffentlichkeit der Eindruck erweckt, dass die Beherbergung im Rahmen eines einheitlichen Gewerbebetriebes abgewickelt wird. Auch auf dem Internet-Reiseportal [www1 etwa](http://www1.etwa) wird die Gästebeherbergung in A einheitlich wie folgt beworben: *„Es stehen Einzel-, Doppel- und Mehrbettzimmer sowie Ferienwohnungen für 4-8 Personen zur Verfügung“*.
- Für die Buchungsabwicklung (Buchungsanfragen, Entgegennahme von Buchungen, Stornierungen, Änderungswünschen usw.) ist bezüglich der Fremdenpension „B“ und des Appartements „C“ ein und dieselbe Person zuständig, von der auch der gesamte E-Mail-Verkehr erledigt wird.
- Für die Fremdenpension „B“ sind vier Mitarbeiterinnen tätig, die saisonal angestellt werden (drei ganztags, eine halbtags). Diese Mitarbeiterinnen sind in den Bereichen Büro/Rezeption (eine Person), Frühstück (eine Person) und Zimmerreinigung (zwei Personen) tätig. Mit Schreiben vom 28. Februar 2011 teilte der Bw. mit, dass das Appartement „C“ *„überwiegend“* von seiner Tochter, für die die Eigentumswohnung als Vorsorgewohnung geplant sei, bei der An- bzw. Abreise der Gäste gereinigt werde. Den vorgelegten Personalstammlisten ist demgegenüber zu entnehmen, dass die Tochter EH erst mit 26. November 2007 erstmals als Mitarbeiterin des Bw. aufscheint. Demnach musste vom Personal der Fremdenpension „B“ im Zeitraum davor auch die wöchentliche Endreinigung des Appartements „C“ übernommen worden sein. Dies wurde vom Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung be-

stätigt. Bezeichnenderweise findet sich in den vorgelegten Überschussrechnungen kein eigener Personalaufwand für das Appartement „C“.

- Im Fall von Beschwerden, Wünschen, Anregungen usw. wenden sich die Gäste des Appartements „C“ an den Bw. bzw. dessen Tochter EH. Es handelt sich dabei um die gleiche Anlaufstelle, die auch den Gästen der Fremdenpension „B“ zur Verfügung steht.
- Verrechnung der Vermietungsleistungen: Die Mieteinnahmen werden – soweit von den Gästen nicht bar bezahlt wird – auf ein einheitliches Bankkonto überwiesen. Für die Fremdenpension „B“ und das Appartement „C“ gibt es keine getrennten Konten.

Die Vermietung des Appartements „C“ kann somit nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates nicht gesondert von der übrigen Vermietungstätigkeit in A beurteilt werden. Die Gästebeherbergung wird im Rahmen eines einheitlichen Gewerbebetriebes ausgeübt und führt insgesamt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Zur Untermauerung seines Vorbringens stützte sich der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Mai 1983, Zl. [82/14/0248](#). Demnach liege bei einer Appartementvermietung und einer Fremdenpension kein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. In diesem Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof aus wie folgt:

„Diese Voraussetzungen (Anm.: für das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes) treffen in Ansehung der vom Beschwerdeführer in V. betriebenen Vermietung von Appartements und der in St.A. von ihm betriebenen Frühstückspension deshalb nicht zu, weil die räumliche Verbindung zwischen beiden Bereichen fehlt, der Beschwerdeführer für beide Bereiche gemeinsames Personal nicht beschäftigt und die von ihm in den beiden Bereichen mit den jeweiligen Mietern abgeschlossenen Verträge weder ihrer für den Durchschnitt beabsichtigten Dauer noch dem Gegenstand des vom Vermieter Angebotenen nach (Einrichtung, Bettwäsche, Geschirr, Frühstück) gleichartig sind. Im Hinblick auf die solcherart klar zutage tretende Art der Betriebsführung waren die Abgabenbehörden im Recht, die Prüfung der weiteren hier streitentscheidenden Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung vorliegen, für die beiden Tätigkeitsbereiche ‚Frühstückspension in St.A.‘ und ‚Appartementvermietung in V.‘ je gesondert vorzunehmen.“

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Mai 1983, Zl. [82/14/0248](#), betraf einen anders gelagerten Sachverhalt. So handelte es sich bei der beschwerdegegenständlichen Appartementvermietung um eine Dauervermietung, die – im Gegensatz zur beschwerdegegenständlichen Fremdenpension - zudem in einem anderen Ort und mit anderem Personal ausgeübt wurde. Bei dieser Sachlage könnten die (kurzfristige) Zimmervermietung in einer Frühstückspension und eine (längerfristige) Appartementvermietung nicht als gleichartige Betätigungen angesehen werden. Auch im Erkenntnis vom 20. November 1989, Zl. 88/14/0230, auf das sich der Bw. ebenfalls berief, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass *„sich eine Frühstückspension einerseits und die an einem rund 50 Straßenkilometer entfernten*

Ort ausgeübte längerfristige Vermietung von Ferienwohnungen nicht als einheitlicher Gewerbebetrieb darstellt⁶.

Die genannten Erkenntnisse sind auf den vorliegenden Streitfall nicht anwendbar. Gerade die vom Verwaltungsgerichtshof als wesentlich erkannten Kriterien für das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes bei einer Appartementvermietung und einer Fremdenpension sind im Streitfall erfüllt. So ist die örtliche Nähe zwischen den beiden Bereichen gegeben, die Fremdenpension „B“ befindet sich vom Appartement „C“ lediglich ca. 50 m entfernt im selben Ort. Für beide Bereiche ist zudem dasselbe Personal tätig (es gibt kein eigenes, nur für das Appartement „C“ zuständiges Personal). Auch liegt eine gleichartige Tätigkeit in Form einer kurzfristigen Vermietung von Räumlichkeiten an Feriengäste vor, wobei in beiden Bereichen eine Appartementvermietung angeboten wird.

Auf der Grundlage der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es auch sachgerecht, die Appartementvermietung des Bw. in E nicht in den einheitlichen Gewerbebetrieb einzubeziehen, zumal sich dieses Mietobjekt nicht in örtlicher Nähe zur Fremdenpension „B“ (ca. 100 km von dieser entfernt) befindet und zudem einer Dauervermietung zugeführt wurde; im Übrigen wurde die Appartementvermietung in E vom Finanzamt ohnehin als „*Liebhaberei*“ eingestuft.

Die Vermietung des Appartements „D“, das sich ca. 150 m von der Fremdenpension des Bw. entfernt befindet, ist in den einheitlichen Gewerbebetrieb ohnehin nicht einzubeziehen. Dieses Appartement befindet sich im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Freundin des Bw., die Mieteinkünfte sind ihr zuzurechnen. Diese Appartementvermietung wurde zunächst - aus Gründen der Verwaltungsökonomie – zwar ebenfalls auf der Homepage des Bw. beworben, mittlerweile besteht nur mehr eine Verlinkung zu diesem Appartement.

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Der geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne ist wie folgt anzupassen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA	22.521,23 €
darin enthalten Freibetrag für investierte Gewinne lt. Erklärung (KZ 9227)	<u>3.736,57 €</u>
Zwischensumme	26.257,80 €
Freibetrag für investierte Gewinne lt. UFS	<u>-2.625,78 €</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	23.632,02 €

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 29. September 2011