



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LG, vertreten durch RTG Rätikon Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen im Jahr 1998 beträgt:	371.003 S	26.961,84 €
-------------------------------------	-----------	-------------

Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	160.792,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	408.429,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	569.221,00 S
(Topf-)Sonderausgaben	- 6.539,00 S
Sonderausgaben: Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Einkommen	561.682,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	184.914,00 S
Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	179.414,00 S
Steuer auf sonstige Bezüge	3.562,02 S
Einkommensteuer	182.976,02 S
Anrechenbare Lohnsteuer	- 127.698,90 S
Festgesetzte Einkommensteuer	55.277,00 S

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift in Euro:

Festgesetzte Einkommensteuer	4.017,14 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	10.429,50 €
Abgabengutschrift:	- 6.412,36 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wies in seiner Einkommensteuererklärung für das Berufungsjahr (wie auch für die Vorjahre) neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 152.503,00 bzw. € 11.082,83 aus. Er führte bis zum Jahre 1986 im gemischt genutzten Fremdenheim "Haus S" mit Standort in T, L-Straße 735, Zimmervermietungen durch (sechs Zimmer mit zehn Betten im Obergeschoss und zwei Ferienwohnungen im Dachgeschoss samt Aufenthaltsraum im Erdgeschoss), zeigte mit 1. Mai 1987 das Ruhen der Gewerbeausübung an (vgl. Schreiben der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Vorarlberg vom 11. März 1988) und verpachtete die obgenannten Räumlichkeiten per 1. Mai 1987 an die Fa. S GmbH.

Mit Bescheid vom 6. Oktober 1999 veranlagte das Finanzamt Feldkirch den Bw. erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 1998.

Im Jahr 2000 fand beim Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 statt. Dabei stellte die Prüferin die Aufgabe des gegenständlichen Gewerbebetriebes per 31. Dezember 1998 mit einem Aufgabegewinn in Höhe von S 576.170,57 bzw. € 41.871,95 fest (vgl. Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 27. September 2000).

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm mit Bescheid vom 27. September 2000 das Verfahren betreffend die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 1998.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 17. Oktober 2000 beantragte der Bw., die bisher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärten Einkünfte von Beginn an als solche aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen und andernfalls die Betriebsaufgabe in das Jahr 1987 zu verlegen. Die steuerliche Vertretung des Bw. führte sachverhaltsbezogen ergänzend aus, dass die Zimmervermietung an ständig wechselnde Mieter mit den üblichen Nebenleistungen, wie Frühstücksabgabe, laufende Reinigung der Zimmer, Bettenmachen usw. erfolgt sei. Die beiden Ferienwohnungen seien ohne weitere Tätigkeiten und Nebenleistungen ebenso an ständig wechselnde, sich selbst versorgende Gäste vermietet worden. Die gegenständlichen Vermietungen seien in Form einer häuslichen Nebenbeschäftigung ausgeübt worden, wobei der Bw. als unselbstständig Beschäftigter selbst dieses Haus bewohnt habe.

Ausgehend von der Rechtsansicht, dass für eine Einstufung als vermögensverwaltende bzw. als gewerbliche Tätigkeit nicht die Anzahl der Zimmer bzw. Betten, sondern der Umfang der mit der Vermietung verbundenen Verwaltungsarbeit maßgeblich sei, erklärte die steuerliche Vertretung des Bw. unter Verweis auf die Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 30. November 1999, RV 836/1-V6/99, weiters, dass das Angebot und die Leistung des gegenständlichen Betriebes mit dem eines Hotel- oder gewerblichen Pensionsbetriebes in keiner Art und Weise vergleichbar sei und damit von Beginn an Vermögensverwaltung bzw. die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" vorgelegen sei. Die irrtümliche Einstufung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch den Bw. sei für die nunmehrige Entscheidung unmaßgeblich. Im Übrigen habe die Finanzlandesdirektion für Vorarlberg entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, der auf das Gesamtbild aller maßgeblichen Sachverhaltsmerkmale abstelle, selbst die Meinung vertreten, dass bei einer Zimmervermietung von mehr als zehn Betten keine Zimmervermietung von geringem Ausmaß vorliege (vgl. Schreiben der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 14. Juli 1980, Zl. 1714-1/1980).

Nach entsprechenden rechtlichen Erläuterungen zum Zeitpunkt der Aufgabe eines Gewerbebetriebes bzw. zur Abgrenzung eines ruhenden verpachteten Betriebes vom aufgegebenen Betrieb zählte die steuerliche Vertretung des Bw. folgende Indizien auf, welche für eine Betriebsaufgabe im Jahre 1987 sprechen würden:

Der Bw. habe einerseits in V einen eigenen Hausstand begründet und damit zu erkennen gegeben, dass er die Zimmervermietung in der bisherigen Art und Umfang nicht mehr weiter

betreiben wolle und könne. Andererseits sei der Pachtvertrag nach Ablauf eines Jahres auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden. Ein weiteres ausschlaggebendes Kriterium ergebe sich durch die Änderung der bisherigen Betriebsart durch die Pächterin, die - abgesehen von den zwei Ferienwohnungen - die Zimmer an nicht mehr ständig wechselnde Gäste, sondern an Firmenmitglieder und deren Angehörige vermietet habe, zumal bei einer Betriebsverpachtung, bei der keine Betriebsaufgabe vorliege, wesentliches Element sei, dass der Pächter den Betrieb in der bisherigen Form und Art weiterführe und dadurch den Firmenwert des Verpächters nutze. Der Firmenwert, der im Berufungsfall im Wesentlichen im Kundenstock, Bekanntheitsgrad und in der Organisation bestehe, gehöre zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, deren Nutzung der Pächter im laufenden Pachtentgelt bezahle. Wechsle der Pächter die Betriebsart und nutze er infolgedessen nicht den Firmenwert des Verpächters, liege eindeutig eine Betriebsaufgabe vor (Verweis auf Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 165 zu § 24 EStG 1988). Ein weiteres Indiz für den Wechsel der Betriebsart sei auch darin zu sehen, dass die Pächterin nicht mehr im Tourismusprospekt der Gemeinde T aufscheine und diese den Kundenstock des Verpächters nicht übernommen habe (Verweis auf VwGH 22.10.1980, 82/14/0041). Abschließend erklärte die steuerliche Vertretung des Bw., dass nichts für die Verlegung der Betriebsaufgabe in das Jahr 1998 spreche, habe sich doch weder in den faktischen noch in den rechtlichen Verhältnissen eine Änderung ergeben. Das Gesamtbild der Verhältnisse habe sich im Berufungsjahr nicht geändert.

Nach Einholung einer schriftlichen Stellungnahme der Betriebsprüferin zum gegenständlichen Berufungsvorbringen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2001 (vgl. die diesbezügliche Bescheidbegründung vom 30. August 2001).

Mit Schriftsatz vom 26. September 2001 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung des Bw. in Ergänzung zur Berufung sowie in Entgegnung zur Berufungsvorentscheidung vor, dass der Pachtvertrag mit der Fa. S GmbH im März 1987 für den Verpächter unkündbar auf fünf Jahre abgeschlossen worden sei. Dieser Pachtvertrag sei bereits im Jahre 1992 und nicht erst im Jahre 1998 um sechs Jahre verlängert worden. Weiters sei auf das Berufungsvorbringen betreffend die Änderung der Bewirtschaftungsart durch die Pächterin nicht eingegangen worden. Im Hinblick auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe verweist die steuerliche Vertretung des Bw. abschließend auf eine Anfrageerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 21. Dezember 2000 (FJ 3/2001 bzw. ARD 5191/16/2001).

Mit Schriftsatz vom 15. Juni 2004 brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. ergänzend vor, dass aus dem gegenständlichen Mietvertrag vom 24. März 1987 mit der Fa. S GmbH auf eine reine Dauervermietung (ohne etwaige Nebenleistungen) geschlossen werden könne. Trete im Jahre 1987 ein Wechsel von der gewerblichen Beherbung zur bloßen Vermögensverwaltung (Dauervermietung) ein, sei in diesem Jahr auch die Betriebsaufgabe eingetreten. Zu einer Entnahmesteuereuerung könne es dann später nicht mehr kommen, auch wenn in den folgenden Steuererklärungen die Einkünfte unrichtig als solche aus Gewerbebetrieb deklariert würden (BMF 21. Dezember 2000). Aus diesem Grund, nämlich dem Übergang von Gewerbebetrieb zu Vermietung und Verpachtung, sei im Jahre 1987 eine Betriebsaufgabe vorzunehmen. Auch die Betriebsprüferin habe diesen Übergang auf eine reine Dauervermietung als Betriebsaufgabe gewürdigt; die Festsetzung des Aufgabegewinnes sei jedoch im Jahr 1998 erfolgt.

Zur Thematik "Festsetzungs(Bemessungs-)verjährung" führte die steuerliche Vertreterin des Bw. weiters aus, dass nach dem Jahre 1987 keine Unterbrechung der Verjährung (zB durch eine Betriebsprüfung oder Abänderung von Bescheiden) eingetreten sei, wodurch das Recht der Festsetzung des Aufgabegewinnes verwirkt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob im Jahr 1998 hinsichtlich des gegenständlichen Fremdenheimes "Haus S" eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist und damit zu Recht für dieses Jahr ein Veräußerungsgewinn angesetzt wurde.

Soweit die steuerliche Vertreterin des Bw. die Annahme einer Betriebsaufgabe im Berufungsjahr damit zu entkräften versucht, als richtigerweise von Beginn an Vermögensverwaltung und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgelegen haben, ist Folgendes zu sagen:

Eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts liegt dann vor, wenn sie selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht, unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird und diese Tätigkeit weder als land- und forstwirtschaftliche noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist und über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung (ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal) hinausgeht. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn besondere Tätigkeiten und Nebenleistungen hinzutreten bzw. wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt somit erst dann vor, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß

erreicht, dass sie im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist. Durch eine solche Verwaltungstätigkeit erheblichen Umfangs oder wesentliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tritt der Unternehmenscharakter in den Vordergrund. Maßgebliches Unterscheidungskriterium ist somit, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht. Die Anzahl der vermieteten Objekte und deren Größe sind damit für die Frage, ob ein Gewerbebetrieb anzunehmen ist, grundsätzlich ohne Belang.

Eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters wird vor allem in den typischen Fällen "gewerblicher" Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen erbracht. Diese weitere Tätigkeit besteht dort insbesondere in der (angebotenen) Verpflegung der Gäste (und sei es auch nur in Form eines Frühstücks) und in der täglichen Wartung der Zimmer (Reinigung, Bettenmachen). Wenn solche Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen sie keinen steuerlichen Gewerbebetrieb. Umgekehrt führt aber eine Fremenzimmervermietung, bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Zimmern eine Tätigkeit bedingen, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Entscheidend ist das Gesamtbild der besonderen Umstände im Einzelfall (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0059, 92/15/0107; VwGH 26.1.1994, 92/13/0144; VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; VwGH 30.5.1989, 88/14/0117; VwGH 10.12.1997, 95/13/0115; VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202; siehe dazu auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 114 ff zu § 23 EStG 1988, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 17 zu § 23 EStG 1988).

Die Verwaltungspraxis betrachtet(e) in der Regel als gewerbliche Betätigung (Gewerbebetrieb)

- das saisonale Zimmervermieten von mehr als zehn Betten mit Verabreichung des Frühstücks sowie
- das saisonale Vermieten von mehr als fünf Appartements (Ferienwohnungen).

Diese Verwaltungspraxis steht entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bw. mit der oben dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Widerspruch, zumal eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist, weil sie dann eben in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern

jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblicher Charakter verleiht.

Im Rahmen des gegenständlichen Fremdenheimes wurden ganzjährig sechs Zimmer mit zehn Betten im Obergeschoss und zwei Ferienwohnungen im Dachgeschoss samt einem Aufenthaltsraum im Erdgeschoss unterhalten. Der Bw. musste sich stets um neue Feriengäste umsehen und hatte bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Zimmer samt Einrichtung in einem weiterhin vermietbaren Zustand befanden, was neben der laufenden Kontrolle und Reinigungsarbeiten beim Mieterwechsel in erhöhtem Maße auch Nachschaffungen und Reparaturen bei der Zimmereinrichtung bedingte.

Maßgebliches Kriterium für die Einstufung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit als gewerbliche Vermögensnutzung ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates (UFS) die keinesfalls nur in bescheidenem Ausmaß anfallende laufende Wartung (Nachschaffungen und Reparaturen) bzw. tägliche Reinigung der ganzjährig vermieteten möblierten Fremdenzimmer. Im Berufungsfall schlägt sich die nicht unbeträchtliche Zahl der Betten (sechs Zimmer mit zehn Betten und zwei Ferienwohnungen) auf die Verwaltungsarbeit insofern zu Buche, als eine Vielzahl oft wechselnder Personen nicht nur häufige (personenbezogene) polizeiliche An- und Abmeldungen, sondern auch täglich einen überdurchschnittlichen Arbeitsaufwand mit der Bettwäsche zur Folge hat und der häufige Wechsel der Personen innerhalb der einzelnen Räume auch die praktisch laufende Säuberung derselben bedingt. Weiters manifestiert sich die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des vermietenden Bw. auch in der täglichen Verabreichung eines Frühstückes an - ob der relativ großen Anzahl von Betten - eine Vielzahl von Personen.

Zutreffend hat das Finanzamt auch den Umstand, dass der Bw. die gegenständlichen Zimmervermietungen langjährig selbst als gewerbliche Vermietung eingestuft hat, indem er Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte und für das Gebäude einen höheren AfA-Satz in Anspruch genommen hat, sowie die Ausstellung eines Gewerbescheines (Gastgewerbe in der Betriebsart eines Fremdenheimes) als wichtiges Indiz für die Entfaltung einer gewerblichen Zimmervermietung durch den Bw. gewertet.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überwiegen nach Ansicht des UFS die Merkmale einer betrieblichen Einkunftsquelle (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung - dem Vorbringen des Bw., dass gegenständlich von Beginn an eine private Vermögensverwaltung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) vorgelegen habe, nicht zu folgen.

Im Hinblick auf den Einwand der steuerlichen Vertreterin des Bw., dass auch bei Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit eine Betriebsaufgabe nicht im Berufungsjahr, sondern bereits im

Jahre 1987 anzunehmen wäre, ist Folgendes zu erwidern:

Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (VwGH 19.9.1995, 91/14/0222).

Die Änderung einer betrieblichen Tätigkeit in eine außerbetriebliche (zB Gewerbebetrieb wird zur Vermietung und Verpachtung) stellt grundsätzlich eine Betriebsaufgabe dar.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung ist jedoch die Verpachtung eines Betriebes für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 anzusehen, sondern stellt eine Art Ruhen des Betriebes dar. Die Frage, ob eine solche im Falle der Verpachtung dennoch anzunehmen ist oder nicht, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab; sie wird dann bejaht, wenn diese Umstände **objektiv** darauf schließen lassen, **dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters** - eine Absicht ist ein innerer Willensentschluss, der erst durch nach außen erkennbare Handlungen konkretisiert wird - **spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen** (vgl. bspw. VwGH 16.1.1999, 97/14/0089; VwGH 16.12.1999, 97/15/0134; VwGH 17.5.2000, 98/15/0009; siehe auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 156 zu § 24 EStG 1988).

Auf den im Jahr 1987 gelegenen Zeitpunkt bezogen, ergibt sich nach Ansicht des UFS aus der Gesamtheit der gegebenen Umstände keinesfalls die Beurteilung, dass der Bw. das gegenständliche Fremdenheim nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wollte bzw. könnte. Zu Recht weist das Finanzamt darauf hin, dass der Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Pachtvertrages im 32. Lebensjahr stand und dieser Vertrag auf ein Jahr mit Kündigungsverzicht während der darauf folgenden fünf Jahre abgeschlossen wurde, der Bw. somit - abgesehen von möglichen Fällen einer vorzeitigen Vertragsauflösung auf Grund der gesetzlichen Kündigungsgründe - schon im 38. Lebensjahr das Fremdenheim wieder selbst führen können. Auch der sonstige Inhalt des Pachtvertrages lässt nicht erkennen, dass dem Verpächter mit hoher Wahrscheinlichkeit die Möglichkeit genommen worden ist, den Betrieb in absehbarer Zeit wieder auf eigene Rechnung zu führen. So verpflichtet sich bspw. die Pächterin in den Punkten V, VI und XVI des gegenständlichen Vertrages die Baulichkeiten und das Inventar in ordentlichem Zustand zu erhalten und bei Beendigung des Pachtverhältnisses in einwandfreiem Zustand zurückzustellen. Weiters dürfen bestimmte bauliche Veränderungen nur mit Zustimmung des Verpächters vorgenommen werden (vgl. Punkt VI des Vertrages).

Im vorliegenden Fall ist außerdem zu berücksichtigen und spricht in diesem Zusammenhang nicht für, sondern gegen eine Betriebsaufgabe im Jahr 1987, dass der Bw. die Gewerbeberechtigung nicht zurückgelegt, sondern (nur) ruhend gemeldet hat (vgl. Schreiben der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Vorarlberg vom 11. März 1988).

Dem Vorbringen des Bw. im Berufungsschriftsatz betreffend die Verlegung seines Wohnsitzes bzw. betreffend des Umstandes, dass er im öffentlich aufgelegten Prospekt als Zimmervermieter nicht mehr aufscheine, ist zu erwidern, dass diese Umstände nach Ansicht des UFS nicht dafür sprechen, dass der Bw. nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage gewesen wäre, seinen Betrieb fortzuführen, oder dass der Bw. den Betrieb nach einer möglichen Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen beabsichtigte.

Zur Frage der Änderung der Bewirtschaftungsart durch den Mieter ist zu sagen, dass dieses vom Bw. ins Treffen geführte Argument nicht geeignet ist, jene hohe Wahrscheinlichkeit für die mangelnde Weiterführungsabsicht des Bw. zu bewirken, die - wie oben dargestellt - von der ständigen Rechtsprechung für die Annahme der Betriebsaufgabe gefordert wird. Der Kundenstock bildet im Übrigen keine wesentliche Betriebsgrundlage einer Fremdenpension. Bei Fremdenpensionen stehen das Gebäude, das Grundstück sowie die Einrichtung als wesentliche Betriebsgrundlagen im Vordergrund (vgl. VwGH 20.11.1990, 90/14/0122; VwGH 17.8.1994, 91/15/0092). Ein mangelnder Kundenstock stünde einer Fortführung des Pensionsbetriebes nicht entgegen.

Zusammenfassend gesehen lagen keinerlei Anzeichen dafür vor, dass der Bw. im Jahre 1987 nicht mehr in der Lage gewesen wäre, den verpachteten Betrieb wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. Der Bw. hat - abgesehen von seiner Aussage vom 16. Mai 2000 im Rahmen der gegenständlichen Betriebsprüfung, wonach weder er noch seine Gattin beabsichtige, den Pensionsbetrieb jemals wieder zu führen - keine nach außen - auch für das Finanzamt - erkennbare Handlung gesetzt, aus der seine Absicht geschlossen hätte werden können, dass er die gegenständliche gewerbliche Vermietung nach Ablauf des Pachtverhältnisses nicht wieder weiterführen wird. Vielmehr steht das Berufungsvorbringen des Bw. im Widerspruch zu der dem Finanzamt gegenüber langjährig geäußerten Willenserklärung bzw. der tatsächlich praktizierten steuerlichen und buchtechnischen Behandlung.

Im Hinblick auf die Annahme einer Betriebsaufgabe und die Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes im Jahr 1998 gelangte der UFS zur Auffassung und stimmt insofern den Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. im Berufungsschriftsatz zu, dass sich im Berufungsjahr weder in den faktischen noch in den rechtlichen Verhältnissen eine

grundlegende Änderung gegenüber den Vorjahren ergeben hat. Der angefochtene Bescheid sowie die gegenständliche Berufungsvorentscheidung enthält keine Feststellungen, aus denen sich der oben definierte Betriebsaufgabepunkt anhand objektiver Kriterien für das Jahr 1998 nachvollziehen lässt. Aus dem Umstand, dass der Bw. am 16. Mai **2000** im Rahmen der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 in eindeutiger und unmissverständlicher Weise nach außen zum Ausdruck gebracht hat, dass er den Betrieb aufgibt bzw. den Betrieb nicht wieder aufnehmen will, kann nicht schlüssig abgeleitet werden, dass der Aufgabepunkt hinsichtlich des in Rede stehenden Fremdenheimes "Haus S" für das Jahr 1998 anzunehmen ist.

Gesamthaft gesehen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. Juli 2004