

GZ. RV/0487-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Voitsberg betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 und Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2002 vom 5. April 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen	S 622.888,00	€ 45.267,00
Abgabenschuld (Einkommensteuer für das Jahr 2000)	S 198.618,00	€ <b>14.434,00</b>
Vorauszahlung für das Jahr 2002		€ <b>15.733,00</b>

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

### 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.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem Gasthaus und einem Altenpflegeheim (einheitlicher Gewerbebetrieb). Für das Jahr 2000 erklärte sie zunächst einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von S 668.713,00. In der Berufung erklärte sie, ihr Gewinn betrage lediglich S 193.987,00, weil sie ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 die Anwendung der Verordnung des BM Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmittel und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, BGBl. II Nr. 227/1999, beantrage.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass die Pauschalierung für Betriebe des Gaststättengewerbes, für Betriebe des Beherbergungsgewerbes und für Betriebe in Betracht komme, die sowohl das Gaststätten- als auch das Beherbergungsgewerbe betreiben. Für die Beurteilung, ob Betriebe des Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes im Sinn der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, vorliegen, sei es nicht schädlich, wenn in untergeordnetem Ausmaß auch Leistungen erbracht werden, die nicht zum typischen Leistungsangebot von Betrieben des Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes gehören, sofern das branchentypische Leistungsangebot derart überwiege, dass im Gesamtbild der Charakter eines Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes nicht verloren gehe. Als Ansatzpunkt dafür könne die Relation von Umsätzen aus branchentypischen Leistungen und nicht branchentypischen Leistungen herangezogen werden. Bei mehr als 25% nicht branchentypischer Leistungen könne nicht mehr von einem Betrieb des Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes im Sinn der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, gesprochen werden. Für das Jahr 2000 seien Gasthauserlöse von insgesamt S 377.086,78 und Erlöse aus der Altenpflege von S 2.262.838,06 erklärt worden. Wenn auch die im Gasthaus produzierten Speisen und Getränke zur Verpflegung der Insassen des Altenpflegeheimes verwendet werden, liege das Hauptgewicht der zu erbringenden Leistungen dort wohl in der fachgerechten Altenpflege. Es werden somit überwiegend Leistungen erbracht, die nicht zum typischen Leistungsangebot eines Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes gehören. Die V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, könne für den gegenständlichen Betrieb daher nicht angewendet werden.

Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, die Bw. betreibe ein Ausflugsgasthaus mit Fremdenpension. Aus wirtschaftlichen Gründen werde die Pension jedoch bereits seit vielen

Jahren als Seniorenpension geführt, in der überwiegend ältere Leute über längere Zeit beherbergt werden. Es liege somit unzweifelhaft ein Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb vor, der unter die V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, falle. Dies werde auch durch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) bestätigt, weil die V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, selbst keine Definition des Beherbergungsbetriebes enthalte. Betriebe des Beherbergungsgewerbes seien Betriebe, bei denen zur Nutzungsüberlassung für Zwecke der Beherbergung von Menschen Nebenleistungen oder Umstände hinzutreten, die im Sinn der bestehenden Rechtsprechung und Verwaltungsübung der Betätigung den Charakter der Gewerblichkeit verleihen. Fremdenpensionen, die steuerlich als Gewerbebetrieb anzusehen seien, fallen jedenfalls unter die V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999. Unzweifelhaft liege im gegenständlichen Fall ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, dessen Betriebszweck einerseits die Verpflegung, andererseits die Beherbergung von fremden Menschen darstelle. Die Tatsache, dass überwiegend ältere Leute über einen längeren Zeitraum verpflegt und beherbergt werden, ändert nichts an der Bezeichnung dieses Betriebes als Fremdenpension. Selbst wenn man die altersbedingt erforderliche Betreuung (Altenpflege) als branchenuntypische Nebenleistung betrachte, könne nur der auf die Betreuung entfallende Umsatzanteil für die 25%-Grenzbetrachtung herangezogen werden. Wenn man im vorliegenden Fall die Verpflegung und Beherbergung mit S 550,00 pro Person und Tag bewerte, werde der Grenzwert von 25% für branchenuntypische Leistungen nicht erreicht bzw. überschritten. Die Frage, ob ein Betrieb im Sinn der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, vorliege sei auch nach der Verkehrsauffassung zu beantworten. Demnach sei ein Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung und Beherbergung von Menschen liege. Der wesentliche Betriebszweck des Betriebes der Bw. liege unzweifelhaft ebenfalls in der Bewirtung und Beherbergung von Menschen. Die allgemeine Verkehrsauffassung werde überdies wesentlich vom äußeren Erscheinungsbild eines Betriebes geprägt. Im gegenständlichen Fall handle es sich für einen externen Beobachter eindeutig um ein ortsübliches Gasthaus samt Fremdenpension. Es liege somit eindeutig ein Betrieb im Sinn der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, vor. Für den Fall der Abweisung der Berufung werde beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Anwendung der Verordnung des BM Finanzen über die Individualpauschalierung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern, BGBl. II Nr. 230/1999, in Höhe von S 642.098,00 festzusetzen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Pauschalierung gemäß der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, kommt für Betriebe des Gaststättengewerbes (zB bloßes Gasthaus), Betriebe des Beherbergungsgewerbes (zB bloße Fremdenpension) und für Betriebe in Betracht, die sowohl das Gaststättengewerbe als auch das Beherbergungsgewerbe betreiben (zB Hotel, Gaststätte mit Fremdenzimmern).

Betriebe des Gaststättengewerbes liegen gemäß § 2 Abs. 2 V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Betriebe des Beherbergungsgewerbes sind nach herrschender Rechtsauffassung Betriebe, bei denen zur Nutzungsüberlassung für Zwecke der Beherbergung von Menschen Nebenleistungen oder Umstände hinzutreten, die im Sinn der bestehenden Rechtsprechung und Verwaltungsübung der Betätigung den Charakter der Gewerblichkeit verleihen. So spricht etwa der Umstand, dass mit der Gebrauchsüberlassung nicht typischerweise verbundene Nebenleistungen (etwa Zurverfügungstellung von Wäsche, Besteck, Geschirr, Reinigen der Wohnung, Verpflegung – auch bloß mit Frühstück, tägliche Wartung der Zimmer) erbracht werden, insbesondere in Verbindung mit kurzfristigen Vermietungen für Gewerblichkeit. Fremdenpensionen, die steuerlich als Gewerbetrieb anzusehen sind, stellen zB Betriebe des Beherbergungsgewerbes dar.

Für die Beurteilung, ob Betriebe des Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes im Sinn der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, vorliegen, ist es nicht schädlich, wenn in untergeordnetem Ausmaß auch Leistungen erbracht werden, die nicht zum typischen Leistungsangebot von Betrieben des Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes gehören, sofern das branchentypische Leistungsangebot derart überwiegt, dass im Gesamtbild der Charakter eines Betriebes des Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes nicht verloren geht. Die Relation von Umsätzen aus branchentypischen Leistungen und nicht branchentypischen Leistungen kann dafür einen Anhaltspunkt darstellen. Bei einer Relation von mehr als 25% nicht branchentypischer Leistungen wird nicht mehr vom Vorliegen eines Betriebes des Gaststätten- und/oder Beherbergungsgewerbes im Sinn der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, gesprochen werden können (vgl. zB Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 17 Tz 76).

Dieser herrschenden Rechtsansicht schließt sich die Bw. im Vorlageantrag an. Der darüber hinaus vertretenen Ansicht der Bw. kann jedoch insoweit nicht gefolgt werden als die Bw. die Altenpflege (im engeren Sinn) als – wenn auch branchenuntypische - Nebenleistung zur

Beherbergung betrachtet. Die Altenpflege im engeren Sinn, dh. die Pflege und Betreuung der alten Menschen, ist jedoch vielmehr der zentrale Leistungsinhalt der Tätigkeit "Führen eines Altenpflegeheimes". Die Leistungen "Verpflegung" und "Beherbergung" kommen notwendigerweise hinzu. Eine Aufspaltung der Tätigkeit "Führen eines Altenpflegeheimes" in die Komponenten "Beherbergung", "Verpflegung" und "Altenpflege im engeren Sinn" und die Aufteilung des einheitlichen Leistungsentgeltes im Schätzungswege ist nicht zulässig, weil es sich bei der Tätigkeit "Führen eines Altenpflegeheimes" um eine einheitliche Tätigkeit handelt. Zutreffenderweise hat die Bw. selbst für das Streitjahr einerseits die Erlöse aus dem Gasthaus, andererseits die Erlöse aus der Betreuung von Pfleglingen erklärt, ohne die letztgenannten in Erlöse für Verpflegung, Beherbergung und Pflege im engeren Sinn aufzuspalten. Da die Erlöse aus der Führung des Altenpflegeheimes im Streitjahr S 2.262.838,06, die Gasthauserlöse laut Erklärung der Bw. jedoch nur S 377.086,78 betragen haben, handelt es sich bei der Führung des Altenpflegeheimes nicht um Leistungen im untergeordneten Ausmaß. Für den einheitlichen Gewerbebetrieb der Bw kann der Gewinn daher nicht nach der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 227/1999, ermittelt werden. Auch die Berücksichtigung der von der Bw. mehrmals angesprochenen allgemeinen Verkehrsauflassung kann zu keiner anderen Beurteilung dieser Frage führen, weil auch nach der allgemeinen Verkehrsauflassung ein Altenpflegeheim nicht mit einer Fremdenpension gleichgesetzt wird. Das bloße äußere Erscheinungsbild des Gebäudes, das auf eine frühere Nutzung dieses Gebäudes als Fremdenpension zurückgeht, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Dem Eventualantrag, den Gewinn unter Anwendung der V BM Finanzen, BGBl. II Nr. 230/1999, zu ermitteln, ist statzugeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher erklärungsgemäß in Höhe von S 642.098,00 zu erfassen.

Die Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2002 beträgt gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. I Nr. 400/1988, € 15.733,00.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, 14. März 2003