



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BfADR, vertreten durch RTG Rümmele Treuhand GmbH, Steuerberatungskanzlei, 6850 Dornbirn, Marktstraße 30, vom 6. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vom 9. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat bei einer beim Berufungsführer durchgeföhrten Betriebsprüfung unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

„Tz 2 Betriebsvermögen

Im Jahr 1992 wurde das Objekt Hotel B in M vom [Berufungsführer] erworben und infolge saniert und umgebaut. Im Erdgeschoss (ca. 310 m²) befindet sich ein Kiosk, eine Bäckerei (nur Verkauf), zwei Lokale (Bl und Bh) und Lagerräume, welche von Beginn an, an verschiedene Mieter verpachtet wurden. Ebenso wurde das im 1. Stock des Gebäudes gelegene Restaurant Bs (ca. 214m²) von Beginn an verpachtet. Der restliche Teil des 1. Stockes (Rezeption, Frühstücksraum, Aufenthaltsraum und Frühstücksküche im Ausmaß von ca. 79 m²) sowie der 2. und 3. Stock im Ausmaß von jeweils 329 m² werden vom Abgabepflichtigen im Rahmen eines Einzelunternehmens als Appartementhotel B gewerblich genutzt. Die im 4. Obergeschoss befindlichen Räume werden im Ausmaß von ca. 128 m² für den Betrieb des Hotels (Abstellräume, Waschküche, 2 Zimmer) genutzt, diverse Räume (ca.

51 m²) werden vom Pächter des Restaurants genutzt und 4 Zimmer (ca. 70m²) werden vom Abgabepflichtigen dauer vermietet.

Das Appartementhotel Bären verfügt über 20 Zimmer, jeweils ausgestattet mit Küchenzeile inkl. Kaffeemaschine, Herd, Kühlschrank, Mikrowelle; TV, Bad/Dusche, WC und Wohnecke. Als Buchungsvarianten werden angeboten: nur Übernachtung, Übernachtung mit Frühstücksbuffet und Halbpension, wobei den Gästen das Frühstück im hoteleigenen Frühstücksraum, hingegen das im Rahmen der Halbpension gebuchte Abendmenü im verpachteten Restaurant Bs angeboten wird. Die von den Gästen konsumierten Menüs werden dem Abgabepflichtigen vom Pächter und Betreiber des Restaurants monatlich in Rechnung gestellt.

Das gesamte Gebäude wurde als Betriebsvermögen in der Bilanz ausgewiesen, da nach Ansicht des Pflichtigen und dessen steuerlichen Vertreters eine wirtschaftliche Verflechtung vorliegt und die verpachteten Räumlichkeiten durch ihre Bewirtschaftungsart seinem Hotelbetrieb dienen und daher auch dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellen diese Gebäudeteile kein notwendiges Betriebsvermögen des gewerblichen Hotelbetriebes des Pflichtigen dar. Da der Gewinn nach § 4(1) EStG ermittelt wird, kann gewillkürtes Betriebsvermögen nicht vorliegen.

Für die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb kommt es darauf an, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob und in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird. Dies ist nach Ansicht der BP nicht gegeben. Der Steuerpflichtige stellt lediglich Räumlichkeiten zur Verfügung.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Verflechtung wird seitens der Betriebsprüfung die Ansicht vertreten, dass der Zukauf der Halbpensionsleistungen für Gäste von einem Fremdbetrieb erfolgt. Dass dieser räumlich günstig zum Hotelbetrieb gelegen ist, mag von Vorteil für die Gäste sein. Grundsätzlich wäre es ebenso möglich, diese Fremdleistungen andernorts zuzukaufen und die Gäste zur Einnahme der Halbpension gegebenenfalls außer Haus gehen müssten. Dies wird in anderen Beherbergungsbetrieben durchaus praktiziert. Zumal auch eine vollständige räumliche Trennung und kein gemeinsames Personal zwischen den einzelnen Betrieben gegeben ist, ist eine wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung nicht erkennbar (vgl. VwGH vom 9.5.95, 94/14/0151, und vom 3.4.90, 87/14/01222). Nur durch die räumliche Nähe zum Hotelbetrieb wird der verpachtete Teil des Gebäudes nicht zum Betriebsvermögen. Da die Verpachtung der einzelnen Lokalitäten bereits nach Fertigstellen der Umbauarbeiten im Jahr 1993 erfolgt ist, sind die auf diese Gebäudeteile entfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten seit jeher zu Unrecht als Betriebsvermögen ausgewiesen. Diese sind dem Privatvermögen zuzuordnen, die daraus erzielten Einkünfte stellen solche aus Vermietung und Verpachtung dar.

Aufgrund der durchgeföhrten Nutzflächenberechnung sind 57% dem Betriebsvermögen zuzurechnen (hinsichtlich Detail wird auf Anlage A verwiesen).

Die Detailberechnung der Werte für Grund und Boden bzw. Gebäude und weiterer Wirtschaftsgüter ist in Anlage B ersichtlich.

Die entsprechenden Bilanzpositionen (EB - Berichtigung zum 1.1.2001) sind zu berichtigen.

Tz. 3 Grundwert

Entsprechend der Nutzflächenermittlung werden nur 57% des Grundwertes als Betriebsvermögen in der Bilanz belassen. Die Berechnung des Bilanzwertes ist in der Anlage B

ersichtlich. Aufgrund der durchzuführenden Bilanzberichtigung ergibt sich keine steuerliche Auswirkung.

Tz. 4 Gebäude

Hinsichtlich der detaillierten Berechnung und dem Wert der Bilanzposition wird auf Anlage B verwiesen.

Hotel B: Afa-Differenz

Zeitraum	2001	2002	2003
	ATS	€	€
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Nach BP	181.606,66	13.197,60	13.197,59
Differenz	181.606,66	13.197,60	13.197,59

Tz. 5 BuG-Ausstattung

Die Wirtschaftsgüter lt Inventarnummern 55000200 bis 55005200, die Einrichtung Br und der Herd für SP werden aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und im Zuge der V+V-Überschussermittlung in Ansatz gebracht.

Die Detailberechnung zu den Bilanzwerten ist in Anlage B ersichtlich. Aufgrund der Bilanzberichtigung wirkt sich nur die Abschreibung gewinnerhöhend aus.

Hotel B: Afa BuG

Zeitraum	2001	2002	2003
	ATS	€	€
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Nach BP	96.816,00	6.895,70	6.640,10
Differenz	96.816,00	6.895,70	6.640,10

Tz. 6 Einlagen V+V

Die bei der Gewinnermittlung des Hotel B berücksichtigten Mieteinnahmen aus dem Kiosk, der Bäckerei, für die Bh, das Bl und das Restaurant sowie aus den dauer vermieteten Zimmern im Dachgeschoss werden als Einlagen gewertet und aus der Gewinnermittlung ausgeschieden.

Hotel B:

Zeitraum	2001	2002	2003
	ATS	€	€
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Nach BP	-751.182,49	-52.225,74	-57.004,01
Differenz	-751.182,49	-52.225,74	-57.004,01

Tz. 7 gemischte Ausgaben

Die Ausgaben iZm Gebäudeversicherung und Grundsteuer sind zu 43% den vermieteten Gebäudeteilen zuzuordnen. Zusätzlich sind direkt der Vermietung zuordenbare Kosten aus der Gewinnermittlung auszuscheiden und bei der Überschussermittlung der V+V in Ansatz zu bringen.

Die Berechnung ist in Anlage B ersichtlich.

Hotel B:

Zeitraum	2001	2002	2003
	ATS	€	€
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Nach BP	19.446,56	1.159,35	1.209,16
Differenz	19.446,56	1.159,35	1.209,16

Vermietung im B M:

Zeitraum	2001	2002	2003
	ATS	€	€
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Nach BP	-19.446,56	-1.159,35	-1.209,16
Differenz	-19.446,56	-1.159,35	-1.209,16

Tz. 8 V+V Einnahmen

Die bei der Gewinnermittlung des Hotel B als Einlage ausgeschiedenen Einnahmen der verschiedenen Mieter bzw. Pächter werden bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung entsprechend angesetzt.

Von der Verschiebung einzelner Einnahmen gemäß dem Zuflussprinzip innerhalb der Prüfungsjahre wird aus Vereinfachungsgründen abgesehen.

Vermietung im B M:

Zeitraum	2001	2002	2003
	ATS	€	€
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Nach BP	751.182,49	52.225,74	57.004,01
Differenz	751.182,49	52.225,74	57.004,01

Tz. 9 AfA-Gebäudeteile

Die Abschreibungsgrundlage für die verpachteten Gebäudeteile ist in Anlage B ersichtlich.

Vermietung im B M:

Zeitraum	2001	2002	2003
	ATS	€	€

<i>Vor BP</i>	0,00	0,00	0,00
<i>Nach BP</i>	-90.801,11	-6.598,82	-6.598,82
<i>Differenz</i>	-90.801,11	-6.598,82	-6.598,82

Tz. 10 Afa-Einrichtung

Die bei der Gewinnermittlung des Hotelbetriebes ausgeschiedenen Afa-Beträge für Wirtschaftsgüter werden im Zuge der Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Vermietung im B M:

<i>Zeitraum</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
	<i>ATS</i>	<i>€</i>	<i>€</i>
<i>Vor BP</i>	0,00	0,00	0,00
<i>Nach BP</i>	-96.816,00	-6.895,70	-6.640,10
<i>Differenz</i>	-96.816,00	-6.895,70	-6.640,10

*Anlage A**Nutzflächenberechnung für Hotel B, M*

Anhand der in den Prüfungsunterlagen vorhandenen Pläne mit Nutzflächenangaben ermittelt:

<i>Untergeschoss</i>	<i>gesamt</i>	<i>betrieblich</i>	<i>V+V</i>	<i>gemischt</i>
<i>Bh + Lagerräume ca</i>	75,00			
<i>Bl</i>				
<i>Kellerlager</i>				
<i>WC Anlagen</i>				
<i>Bäckerei</i>				
<i>Trafik</i>				
<i>ca</i>	310,00		310,00	
<i>Erdgeschoss</i>				
<i>Eingangsbereich, Gang</i>	20,29			20,29
<i>Rezeption</i>	16,64	16,64		
<i>Aufenthaltsraum</i>	29,25	29,25		
<i>Frühstücksraum</i>	25,98	25,98		
<i>Frühstücksküche</i>	6,94	6,94		
<i>Stüble</i>	27,72		27,72	
<i>Restaurant</i>	64,47		64,47	
<i>Bar</i>	29,56		29,56	

<i>Kühlraum – Lager fehlt lt Plan ca</i>	14,06		14,06	
<i>Lager, Kühlräume</i>	20,91		20,91	
<i>Vorbereitung/Küche</i>	56,91		56,91	
	312,73	78,81	213,63	20,29
<i>1. Obergeschoss</i>				
<i>Stiegenhaus, Gang</i>	41,12			
<i>10 Zimmer gesamt</i>	287,96			
	329,08	329,08		
<i>2. Obergeschoss</i>				
<i>Stiegenhaus, Gang</i>	41,12			
<i>10 Zimmer gesamt</i>	287,96			
	329,08	329,08		
<i>3. Obergeschoss</i>				
<i>Zimmer</i>	18,74		18,74	
<i>Fluchtzimmer</i>	8,58	8,58		
<i>Zimmer</i>	9,09	9,09		
<i>Zimmer</i>	20,45		20,45	
<i>Abstellraum</i>	10,26	10,26		
<i>Waschküche</i>	14,30	14,30		
<i>Dusche, WC</i>	7,80		7,80	
<i>Abstellraum</i>	30,19	30,19		
<i>Abstellraum</i>	14,71		14,71	
<i>Abstellraum</i>	7,90		4,90	
<i>Abstellraum</i>	55,22	55,22		
<i>Zimmer</i>	20,42		20,42	
<i>Zimmer</i>	10,58		10,58	
<i>Zimmer</i>	11,59		11,59	
<i>Zimmer</i>	19,43		19,43	
<i>Flur, Stiegenhaus, Liftbereich</i>	39,30			39,30
	295,56	127,64	128,62	39,30
<i>gesamt</i>	1.576,45	864,61	652,25	59,59

<i>abzüglich gemischt genutzt</i>	-59,59	<i>wäre anteilig wieder zu BV oder PV zuzurechnen</i>		
	1.516,86			
<i>in Prozent</i>	100,00%	57,00% BV	43,00% PV	

Anlage B

<i>Grundstückswert</i>		<i>AW ursprüngl.</i>		<i>BW 1.1.2001</i>	
		<i>ATS</i>	<i>ATS</i>	<i>davon BV</i>	<i>für V+V</i>
<i>Grundanteil</i>	01.07.1992	856.100,00	856.100,00	487.977,00	386.123,00
<i>Vertragskosten</i>	06.07.1993	14.467,24	14.467,24	8.246,33	6.220,91
<i>97 m² à 2000, von Gemeinde</i>	14.08.1996	194.000,00	194.000,00	110.580,00	83.420,00
<i>Bertschler, Teilungsplan</i>	11.11.1998	10.710,00	10.710,00	6.104,70	4.605,30
<i>GrEST Tausch</i>	19.11.2001	9.660,00	0,00	0,00	0,00
			1.075.277,2 4	612.908,0 3	462.369,2 1

*Bilanzberichtigung zum 1.1.2001 um 462.369,21 ATS**Im Jahr 2001 werden 57% der Grunderwerbsteuer beim BW-Grundwert erhöht, das sind 5.506,20; der Rest betrifft die Vermietung.*

<i>Bilanzposition Grundstück</i>		<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>	
		<i>ATS</i>	<i>€</i>	<i>€</i>	
<i>Grundwert lt. BP</i>		618.414,23	44.941,91	44.941,91	
<i>Grundwert lt. Bilanz</i>		1.048.937,24	78.845,47	78.845,47	
<i>Vermögensänderung</i>		-466.523,01	-33.903,56	-33.903,56	
<i>VÄ EB-Berichtigung</i>		462.369,21	33.903,56	33.903,56	
<i>Erfolgsänderung</i>		-4.153,80	0,00	0,00	
<i>Entnahme GrEST für V+V Anteil</i>		4.153,80			
<i>Gebäude und bauliche Anlagen</i>		<i>AW ursprüngl.</i>	<i>BW 1.1.2001</i>	<i>BW 1.1.2001</i>	<i>BW 1.1.2001</i>
		<i>ATS</i>	<i>ATS</i>	<i>davon BV</i>	<i>davon V+V</i>
<i>Hotelgebäude B</i>	01.07.199 2	4.057.458,00	2.901.088,00	1.653.620,16	1.247.467,84

<i>Vertragskosten</i>	<i>06.07.1993</i>	<i>66.809,40</i>	<i>51.110,00</i>	<i>29.132,70</i>	<i>21.977,30</i>
<i>Umbaukosten 1993</i>	<i>31.12.1993</i>	<i>2.797.823,21</i>	<i>2.210.284,00</i>	<i>1.259.861,88</i>	<i>950.422,12</i>
<i>Zugang 1994 bis 31.3.</i>	<i>31.03.1994</i>	<i>647.020,70</i>	<i>511.149,00</i>	<i>291.354,93</i>	<i>219.794,07</i>
<i>Zugang 4-12/1994</i>	<i>31.12.1994</i>	<i>5.733.975,95</i>	<i>4.615.851,00</i>	<i>2.631.035,07</i>	<i>1.984.815,93</i>
<i>Umbaukosten 1995</i>	<i>31.12.1995</i>	<i>368.511,46</i>	<i>298.351,00</i>	<i>170.060,07</i>	<i>128.290,93</i>
		<i>13.671.598,72</i>		<i>6.035.064,81</i>	<i>4.552.768,19</i>
<i>Baubewilligung</i>	<i>15.04.1996</i>	<i>46.660,00</i>	<i>39.664,00</i>	<i>0,00</i>	<i>39.664,00</i>
<i>Einbauten Br</i>	<i>15.04.1996</i>	<i>128.000,00</i>	<i>108.800,00</i>	<i>0,00</i>	<i>108.800,00</i>
		<i>13.846.258,72</i>	<i>10.736.297,00</i>	<i>6.035.064,81</i>	<i>4.701.232,19</i>

Ermittlung Buchwerte:

<i>Gebäude BW 1.1.2001 lt BP</i>	<i>6.035.064,81</i>		
<i>Afa 3% von 57% der ursprüngl. AW</i>	<i>-233.784,34</i>		
<i>BW 31.12.2001</i>	<i>5.801.280,47</i>	<i>421.595,49</i>	
<i>Afa 3% von 57% der ursprüngl. AW</i>		<i>-16.989,77</i>	
<i>BW 31.12.2002</i>		<i>404.605,72</i>	<i>404.605,72</i>
<i>Afa 3% von 57% der ursprüngl. AW</i>			<i>-16.989,77</i>
<i>BW 31.12.2003</i>			<i>387.615,95</i>
<i>Bilanzposition Gebäude</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
	<i>ATS</i>	<i>€</i>	<i>€</i>
<i>Gebäude lt BP</i>	<i>5.801.280,47</i>	<i>404.605,72</i>	<i>387.615,95</i>
<i>Gebäude lt Bilanz</i>	<i>10.320.906,00</i>	<i>719.862,12</i>	<i>689.674,76</i>
<i>Vermögensänderung</i>	<i>-4.519.625,53</i>	<i>-315.256,40</i>	<i>-302.058,81</i>
<i>VA EB-Berichtigung</i>	<i>4.701.232,19</i>	<i>328.454,00</i>	<i>315.256,40</i>
<i>Erfolgsänderung</i>	<i>181.606,66</i>	<i>13.197,60</i>	<i>13.197,59</i>
<i>In €</i>	<i>13.197,87</i>		

aufgrund der Rundungsdifferenzen stimmen die Afa-Beträge nicht völlig überein.

Betriebs und Geschäftsausstattung:

Jene Wirtschaftsgüter, die den vermieteten Bereichen zuzurechnen sind, sind aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden und im Rahmen der V+V abzusetzen.

	<i>BW 1.1.2001</i>		
	<i>ATS</i>	<i>Für V+V</i>	
<i>Inventar Nr 55000200 bis 55005200</i>	<i>19.463,00</i>	<i>19.463,00</i>	
		<i>8.946,00</i>	<i>Afa 2001</i>
		<i>10.517,00</i>	<i>BW 31.12.2001 bei V+V</i>
<i>Lüftungsgerät und Vertragskosten</i>		<i>764,30</i>	<i>BW in €</i>
<i>Es wurden 2002 die WGs lt AV komplett abgeschrieben</i>		<i>-509,95</i>	<i>Afa 2002</i>
<i>Lüftungsgerät</i>		<i>254,35</i>	<i>BW 31.12.2002 bei V+V</i>
		<i>-254,34</i>	<i>Afa 2003</i>
<i>Einrichtung Br</i>	<i>429.650,00</i>	<i>429.650,00</i>	
		<i>85.930,00</i>	<i>Afa 2001</i>
		<i>343.720,00</i>	<i>BW 31.12.2001 bei V+V</i>
		<i>24.979,11</i>	<i>BW in €</i>
		<i>-6.244,77</i>	<i>Afa 2002</i>
		<i>18.734,34</i>	<i>BW 31.12.2002 bei V+V</i>
		<i>-6.244,77</i>	<i>Afa 2003</i>
		<i>12.489,57</i>	<i>BW 31.12.2003</i>
<i>Herd Sandro Parrotta</i>	<i>8.730,00</i>	<i>8.730,00</i>	
		<i>1.940,00</i>	<i>Afa 2001</i>
		<i>6.790,00</i>	<i>BW 31.12.2001 bei V+V</i>
		<i>493,45</i>	<i>BW in €</i>
		<i>-140,98</i>	<i>Afa 2002</i>
		<i>352,47</i>	<i>BW 31.12.2002 bei V+V</i>
		<i>-140,98</i>	<i>Afa 2003</i>
		<i>211,49</i>	
<i>Auszuscheidende WGs</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
	<i>ATS</i>	<i>€</i>	<i>€</i>
<i>Wert lt. BP</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Wert bisher</i>	<i>361.027,00</i>	<i>19.341,16</i>	<i>12.701,06</i>

<i>Vermögensänderung</i>	-361.027,00	-19.341,16	-12.701,06
<i>VÄ EB-Berichtigung</i>	457.843,00	26.236,86	19.341,16
<i>Erfolgsänderung</i>	96.816,00	6.895,70	6.640,10

Bilanzposition Kaution H:

Ist auszuscheiden, da die Kaution iZm der V+V steht und somit keine betriebliche Verbindlichkeit darstellt. Steuerlich ergibt sich aufgrund der Bilanzberichtigung keine Auswirkung.

<i>Ermittlung Abschreibungsbasis für V+V</i>			
<i>43% der ursprüngl. AK iHv 13.671.598,72</i>		5.878.787,45	
<i>Zuzüglich Einrichtung Br und Baubewilligung</i>		174.660,00	
<i>Afa-Bemessungsgrundlage</i>		6.053.447,45	
<i>Davon 1,5% Afa</i>			
	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
	<i>ATS</i>	<i>€</i>	<i>€</i>
	90.801,71	6.598,82	6.598,82
<i>Afa für Einrichtung</i>	96.816,00	6.895,70	6.640,10

Gemischte Ausgaben:

43% der Grundsteuer, 43% der Gebäudeversicherung und direkt zurechenbare Kosten (anteilige Kosten für Reparatur Küche in der Pizzeria an den Mieter SP bezahlt) sind aus dem Betriebsaufwand auszuscheiden und bei den V+V Einkünften zu berücksichtigen.

	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
	<i>ATS</i>	<i>€</i>	<i>€</i>
<i>Grundsteuer 43%</i>	4.539,25	329,90	364,62
<i>Bündelversicherung 43%</i>	11.109,31	829,45	844,54
<i>Direkter Aufwand</i>	3.798,00		
<i>Entnahme aus Betrieb und Ansatz bei V+V</i>	19.446,56	1.159,35	1.209,16

Auf Grund dieser Feststellungen hat das Finanzamt Bregenz das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 wiederaufgenommen und hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 Sachbescheide auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung erlassen.

In den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Die Berufung richtet sich gegen die Umqualifizierung der vom Berufungsführer vermieteten bzw. verpachteten Räumlichkeiten im Hotel B als notwendiges Privatvermögen.“

Der Berufungsführer erwarb im Jahr 1992 das Objekt Hotel B. Es handelt sich dabei um ein Drei-Sterne-Hotel mit 20 Appartements für 2 bis 4 Personen. Jedes Zimmer verfügt über eine Küchenzeile mit Mikrowelle, Kaffeemaschine, Herd und Kühlschrank. Das Hotel verfügt überdies über ein Speiserestaurant Bs, ein Imbissrestaurant sBl, eine Bar/Pub Bh, eine hauseigene Bäckerei und einen Zeitungskiosk, wobei diese Betriebe jeweils nicht vom Berufungsführer, sondern im Rahmen von Miet- bzw. Pachtverträgen von Dritten betrieben werden.

Als Buchungsvarianten werden angeboten:

Übernachtung

Übernachtung mit Frühstücksbuffet

Halbpension,

wobei das Frühstücksbuffet mit Backwaren aus der hauseigenen Bäckerei in einem hoteleigenen (d.h. nicht vermieteten oder verpachteten) Frühstücksraum und das Abendessen in der (verpachteten) Bs gereicht wird. Die Kosten für das Abendessen werden vom Pächter der Bs an den Berufungsführer verrechnet.

Das Finanzamt Bregenz vertrat im Rahmen der nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheide die Auffassung, dass die vermieteten und verpachteten Teile des Hotelgebäudes mangels ausreichender wirtschaftlicher Verflechtung mit dem Hotelbetrieb nicht dem notwendigen Betriebsvermögens des Berufungsführers zuzurechnen seien. In concreto reiche die räumliche Nähe der durch die Vermietungen und Verpachtungen ermöglichten Zusatzleistungen nicht aus, um die Räumlichkeiten zum notwendigen Betriebsvermögen zu machen. Es wäre – so das Finanzamt – durchaus möglich gewesen, die Halbpensionsgäste außer Haus zu verpflegen. Dies werde auch in anderen Beherbergungsbetrieben durchaus praktiziert.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden. Dabei ist insbesondere die Verkehrsauflösung maßgeblich. Auch vermietete Wirtschaftsgüter können zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters gehören, 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 Tätigkeit des Vermieters förderlich ist, und zwar insbesondere dadurch, dass sie zur Steigerung der Einnahmen aus der betrieblichen Tätigkeit beiträgt. Folgende Erkenntnisse sind im gegebenen Zusammenhang ua bereits ergangen:

VwGH 3.4.1990.87/14/0122

Der Beschwerdeführer (Bf) stellte im Rahmen eines Einzelunternehmens Lederbekleidung her. Er vermietete Räumlichkeiten an seine Ehegattin, welche diese als Verkaufsräume und Lagerraum nutzte. Der VwGH rechnete die vermieteten Räumlichkeiten im Wesentlichen deshalb dem notwendigen Betriebsvermögen des Bf zu, weil die Ehegattin eine der Hauptabnehmerinnen des Einzelunternehmens des Bf war und deshalb eine starke wirtschaftliche Verflechtung vorliege. Hinzu kam, dass Arbeitskräfte des Bf teilweise auch im Betrieb der Mieterin eingesetzt wurden.

VwGH 9.5.1995.94/14/0151

Der Bf führte im Rahmen eines nicht protokollierten Einzelunternehmens einen Handels- und Reparaturbetrieb von Landmaschinen. In der Folge vermietete er einen Teil des Betriebsgebäudes an eine ihm gehörende GmbH, welche ebenfalls einen Handel und eine Reparatur von Kfz betrieb. Im Rahmen einer Bescheidbeschwerde an den VwGH führte der Bf als Argumente für eine (von ihm behauptete) wirtschaftlich-organisatorische Verflechtung zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH neben den gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen lediglich ins Treffen, dass die GmbH keine eigenen Räumlichkeiten besessen habe und die beiden Betriebe den gleichen Geschäftsgegenstand hätten. Aufgrund dieses ungeschickten Vorbringens des Bf wies der VwGH die Beschwerde als unbegründet ab – es sei aus dem Vorbringen des Bf nicht zu entnehmen, worin nun konkret die behauptete organisatorisch-wirtschaftliche Verflechtung liegen solle.

VwGH 12.12.1995. 94/14/0091

Der Bf betrieb ein Einzelunternehmen, das ursprünglich die Erzeugung und den Handel mit Bekleidung zum Betriebsgegenstand hatte. In der Folge wurde der gesamte Betrieb in eine GmbH eingebbracht und betrieb im Rahmen des Einzelunternehmens nur noch eine Maßschneiderei. Die GmbH mietete die Betriebsräume vom Bf an. Als Argument für eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen den beiden Betrieben brachte der Bf vor, dass der für das Einzelunternehmen tätige Schneider insofern ausschließlich für die GmbH tätig gewesen sei, als nur diese Maßaufträge von Kunden, die keine passenden Konfektionsanzüge gefunden hätten, an das Einzelunternehmen vermittelt hätte. Der VwGH erachtete das vorgebrachte Argument zu Recht als nicht stichhaltig, weil die Vermietung – um notwendiges Betriebsvermögen des Vermieterbetriebes der vermieteten Räumlichkeiten zu begründen – dem Vermieterbetrieb dienlich sein muss und nicht wie im streitgegenständlichen Fall umgekehrt bloß der Vermieterbetrieb dem Mieterbetrieb dient.

VwGH 25.2.1997. 93/14/0196

Der Bf führte im Untergeschoss eines Gebäudes eine Backstube samt Nebenräumen, im Erdgeschoss ein Verkaufslokal für Backwaren mit einem kleinen Cafe sowie Wohnräume und im Obergeschoss drei Ferienwohnungen mit insgesamt 14 Betten. Der VwGH nahm wohl zur Kenntnis, dass die Gäste in den Ferienwohnungen hie und da in der Bäckerei einkauften und damit deren Umsatz steigerten, nur war diese Umsatzsteigerung im konkreten Fall im Verhältnis zum Gesamtumsatz der Bäckerei derart gering, dass bezüglich der Ferienwohnungen von einem dem Betrieb der Bäckerei Dienen nicht gesprochen werden könne.

Unter Beachtung der soeben kurz skizzierten einschlägigen Judikatur ergibt sich uE aufgrund folgender Erwägungen zweifelsohne die Zugehörigkeit der vermieteten bzw. verpachteten Räumlichkeiten zum notwendigen Betriebsvermögen des Berufsführers:

Aufrechterhaltung des „3-Sterne-Status“

Unabdingbare Voraussetzung für eine Einstufung des gegenständlichen Betriebes als gehobener Beherbergungsbetrieb mit 3 Sternen ist das Angebot einer gehobenen Gastronomie. Eine solche liegt nach den Kriterien des Fachverbandes für Hotellerie der Österreichischen Wirtschaftskammer nur dann vor, wenn folgende Verpflegungsmöglichkeiten im Hause bestehen:

Speiseangebot: Dreigängiges Menü mit Wahlmöglichkeit beim Hauptgang oder a la carte oder Buffet

Imbisskarte: 10 von 24 Stunden

*Getränkekarte: 12 von 24 Stunden, statt Getränkесervice auch Minibar möglich
Hausbar oder Theke mit Sitzgelegenheit*

Sämtliche der angeführten Verpflegungsmöglichkeiten werden im vorliegenden Fall nicht vom Berufsführer, sondern vielmehr ausschließlich von den Pächterbetrieben erbracht. Dies bedeutet, dass ohne die Verpachtungen der 3-Sterne-Status nicht aufrecht erhalten werden könnte, was zu einem dramatischen Einnahmenausfall führen würde. In diesem Zusammenhang würde es auch nichts nützen, wenn den Gästen eine Verpflegung außer Haus angeboten wird, denn für die Klassifizierung eines Hotelbetriebes kommt es nur auf die Verpflegungsmöglichkeiten im betreffenden Hause an.

Synergieeffekte -Marketingüberlegungen

In sämtlichen Werbeeinschaltungen – sei es in Printmedien oder im Internet – wird das Hotel B bewusst damit beworben, dass zum Hotel ein Restaurant, ein Schnellimbiss, eine Bar, eine Bäckerei und ein Zeitungskiosk befinden. Für den Gast ist es in keiner Weise erkennbar, dass die angeführten Services nicht vom Berufsführer sondern von Mietern bzw. Pächtern erbracht werden.

Hinsichtlich der im Speiserestaurant Bs im Rahmen der Halbpension angebotenen Abendessen kommt hinzu, dass der Pächter diese Leistungen nicht unmittelbar an den Gast, sondern vielmehr an den Berufsführer verrechnet und dieser dann die Kosten über die Halbpension kalkulatorisch an den Gast weiterbelastet. Regelmäßig kommt es auch vor, dass die Räumlichkeiten des Pächters vom Berufsführer als Frühstücksraum mitbenutzt werden, da die eigenen Räumlichkeiten nicht ausreichen. Im Gegenzug kommt es auch vor, dass der Pächter Räumlichkeiten des Berufsführers benutzt, um seinen Gästen Abendessen reichen zu können. Eine stärkere wirtschaftliche Verflechtung ist somit kaum vorstellbar. Die vom Finanzamt als Alternativvariante angeführte Möglichkeit, die Halbpensionsgäste außer Haus zu verpflegen wird in der Praxis zwar hie und da durchgeführt, allerdings wohl nicht als betriebswirtschaftlich sinnvolle Konzeption, sondern vielmehr bloß als Notlösung, zumal in diesem Fall der 3-Sterne-Status verloren ginge. Würde die Bs nicht im Rahmen einer Verpachtung geführt werden, müsste der Berufsführer aus betriebswirtschaftlichen Gründen zweifelsohne selbst eine entsprechende Verpflegungsmöglichkeit im Hause anbieten. Demzufolge ist die Bs nicht nur sinnvoll, sondern geradezu unentbehrlich für den Betrieb des Hotel B.

Das für die Bs Gesagte gilt in gleichem Maße auch für die Lokale Bh und sBl, welche ebenfalls im Rahmen von Pachtverträgen betrieben werden. Auch diese Lokale sind für die Aufrechterhaltung des 3-Sterne-Status unentbehrlich und werden von den Hotelgästen gerne und regelmäßig in Anspruch genommen. Insbesondere für die Einnahme von Mahlzeiten untertags und zur Unterhaltung am Abend werden die Lokale stark von den Hotelgästen frequentiert. Angesichts der geringen Verpflegungsmöglichkeiten in der Umgebung des Hotel B und des eher bescheidenen Nachtlebens in M würde das Hotel B ohne die Bh und ohne sBl wesentlich an Attraktivität einbüßen und wären in der Folge starke Einnahmenausfälle zu beklagen. Auch diese Lokale müsste der Berufsführer aus betriebswirtschaftlichen Gründen ohne Pachtvertrag selbst führen.

Ein Aspekt, der in der bisherigen Diskussion wenig Beachtung gefunden hat ist der Umstand, dass betreffend Bs, Bh und sBl keine Miet-, sondern vielmehr Pachtverträge abgeschlossen wurden. Dieses Faktum ist uE durchaus bedeutsam, stellt doch nach hA die Verpachtung eines (Teil)Betriebes keine Betriebsaufgabe, sondern vielmehr bloß ein Ruhen des betreffenden (Teil)Betriebes dar. Gegenstand der Verpachtung sind im vorliegenden Fall nicht bloß die betreffenden Räumlichkeiten, sondern überdies das gesamte Inventar, somit praktisch ein lebender Betrieb. Bei einer Auflösung des Pachtvertrages wäre der Berufsführer jederzeit in der Lage, die Lokale unverändert weiterzuführen. Wie bereits ausgeführt, wäre eine solche Betriebsfortführung aus betriebswirtschaftlichen Gründen auch unabdingbar. UE kommt in diesem Zusammenhang dem Umstand, dass die Lokale von Anfang an verpachtet wurden, keine entscheidende Bedeutung zu, vielmehr geht es an dieser Stelle nur darum zu beurteilen, ob der Verpächter im konkreten Fall in der Lage und bereit

(gewesen) wäre, die Pachtbetriebe im Falle einer Auslösung der Pachtverträge auf eigene Rechnung und Gefahr fortzuführen. Hinzu kommt, dass der Betriebsvorgänger des Berufungsführers die nunmehr verpachteten Betriebe selbst führte.

Was die hauseigene Bäckerei anbelangt, so ist zu bedenken, dass diese dem Hotel-Betrieb stets das gesamte Brot und Gebäck für das Frühstück liefert. Auch für die Gäste, welche nur Übernachtungen buchen, ist es sehr angenehm, wenn sie sich im Hause frische Brotwaren für ein Frühstück besorgen können, was besonders bei frühen Wanderungen sehr gut ankommt. Diese Möglichkeiten werden übrigens ebenfalls explizit prospektmäßig beworben.

Auch der Zeitungskiosk stellt eine wichtige Zusatzleistung dar, welche aktiv beworben wird. Viele Gäste wollen auch im Urlaub zum Frühstück ihre spezielle Tageszeitung lesen und sind froh darüber, wenn sie die Zeitung nicht frühmorgens außer Haus besorgen müssen.

Insgesamt betrachtet kommen wir daher zum Ergebnis, dass die vom Berufungsführer in Bestand gegebenen Räumlichkeiten Bs, sBl, Bh, die Bäckerei und der Zeitungskiosk das Gesamtangebot des Hotel B nicht nur ergänzen bzw. abrunden, sondern gesamthaft gerade den Reiz des Hotels ausmachen. Dies zeigt sich auch eindrücklich daran, dass in sämtlichen Werbebotschaften des Hotels dieses Gesamtpaket im Detail angepriesen wird. Ohne genau sagen zu können, welche Umsatzeinbußen das Hotel B nunmehr erleiden würde, wenn das eine oder andere Geschäftslokal nicht vorhanden wäre, so kann doch mit Sicherheit gesagt werden, dass die Umsatrückgänge jeweils erheblich wären. Der Wegfall der verpachteten Lokale Bs, sBl und Bh würden sich zweifelsfrei sogar existenzbedrohend auf den Betrieb des Hotel B auswirken.

Bereits bei Zurechnung der zum Zwecke des Betriebes der Lokale Bs, sBl und Bh verpachteten Räumlichkeiten zum notwendigen Betriebsvermögen ergibt sich ein betrieblicher Anteil am Gebäude von weit über 80%, sodass die übrige Nutzung (z.B. Bäckerei, Zeitungskiosk) jedenfalls untergeordnet ist. Wir beantragen daher, der Berufung Folge zu geben und das Gebäude des Hotel B erklärungsgemäß zur Gänze dem notwendigen Betriebsvermögen des Berufungsführers zuzurechnen. Es ergeben sich dadurch folgende Änderungen der angefochtenen Bescheide:

<i>Einkommensteuer 2001</i>		
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BP</i>	ATS	-7.013.652,27
<i>Änderung auf Grund Berufung</i>	ATS	453.313,27
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsantrag</i>	ATS	-6.560.339,00
<i>Einkünfte aus V+V lt BP</i>	ATS	1.371.122,82
<i>Änderung auf Grund Berufung</i>	ATS	-544.118,82
<i>Einkünfte aus V+V lt. Berufungsantrag</i>	ATS	827.004,00
<i>Einkommensteuer 2002</i>		
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BP</i>	€	-230.001,59
<i>Änderung auf Grund Berufung</i>	€	-30.973,09
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsantrag</i>	€	-260.974,68
<i>Einkünfte aus V+V lt BP</i>	€	86.318,53
<i>Änderung auf Grund Berufung</i>	€	-37.571,87

<i>Einkünfte aus V+V lt. Berufungsantrag</i>	€	48.746,66
<i>Einkommensteuer 2003</i>		
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BP</i>	€	-48.488,66
<i>Änderung auf Grund Berufung</i>	€	35.957,16
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsantrag</i>	€	-12.531,50
<i>Einkünfte aus V+V lt BP</i>	€	83.175,23
<i>Änderung auf Grund Berufung</i>	€	-42.555,93
<i>Einkünfte aus V+V lt. Berufungsantrag</i>	€	40.619,30

Ferner beantragen wir gem. § 282 Abs. 1 Z 1 u. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsverfahrensentscheidung vom 6. September 2006 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte in der Begründung im Wesentlichen aus:

„Der Berufungsführer erwarb 1992 zum Preis von 4.700.000 ATS das Hotel B in M und ließ es nachfolgend, entsprechend seinem Raumkonzept, aufwändig in verschiedene, selbständige bewirtschaftbare, also von einander völlig getrennte räumliche Einheiten aus- bzw. umbauen.

Im Erdgeschoß befindet sich beispielsweise ein Kiosk, eine Bäckerei, sBl und die Bh (Bar). Im ersten Obergeschoß ein Restaurant und Teile des Hotels B (Empfang, Frühstücksraum). Im zweiten Obergeschoß ausschließlich dem Hotelbetrieb zuordenbare Zimmer (Ferienwohnungen) und schließlich im dritten Obergeschoß drei fix vermietete Zimmer, diverse Räume der Pächter und solche des Hotels B.

Der Berufungsführer ist Einzelunternehmer und rechnet die den diversen Pächtern überlassenen Flächen deshalb seinem (notwendigen) Betriebsvermögen zu, weil Synergieeffekte vorliegen. Im Bericht der Prüferin ist festgehalten, die verpachteten Raumeinheiten zählen nicht zum Betriebsvermögen, sondern zum (notwendigen) Privatvermögen, weil insbesondere eine wirtschaftliche Verflechtung des Gewerbebetriebes Hotel Bären mit den verpachteten Einheiten nicht gegeben sei.

In der Begründung zur Berufung vom 6.2.2006 wird angedacht, unabdingbare Voraussetzung für eine Einstufung des gegenständlichen Betriebes als gehobener Beherbergungsbetrieb mit 3 Sternen ist das Angebot einer gehobenen Gastronomie.

Die Delegiertenversammlung von hotellerie suisse kennt bspw. die Einstufung eines Beherbergungsbetriebes als Hotel nur mit Frühstück bis zur Reihung als 4*-Hotel. Ein derartiger Betrieb darf keine eigene Restauration haben. Ein Restaurant mit separatem Patent und ausschließlich öffentlichem Zugang ist zulässig.

Die deutsche Hotelklassifizierung (www.hotelsterne.de/) fordert diesbezüglich

a) Mindestvoraussetzungen für jede Kategorie (Frühstücksbuffet, Raumgröße, Besetzung der Rezeption, zweisprachige Mitarbeiter, Getränkeangebot auf Zimmer, technische Ausstattung, Behandlung von "Beschwerden" usf.) und zusätzlich

b) eine gewisse Anzahl von Punkten um einen Betrieb als 3*-Unterkunft (mind. 220 Punkte) werten zu können. Ein eigenes in den Hotelbetrieb eingebundenes Restaurant ist als "Garnibetrieb" nicht erforderlich.

Das System der in Österreich gebräuchlichen Hotelklassifizierung unterscheidet zwischen "Vollbetrieben" (z.B. Hotel, Pension, Gasthof) und "Garnibetrieben" (Hotel garni, Frühstückspension). Die Unterschiede zwischen Vollbetrieben und Garnibetrieben finden sich im Bereich "Gastronomie". Dies bedeutet, ein Garni-3-Betrieb verfügt, abgesehen vom erforderlichen Frühstücksbuffet, über kein Speisenangebot (siehe: www.hotelsterne.at), wobei die Einstufung in eine Sternenklasse auf Antrag des Betriebes durch eine unabhängige Kommission erfolgt.*

Das Hotel B ist gewerberechtlich als Vollbetrieb konzessioniert. Der Dienstleistungspalette nach zu urteilen, ist somit eine Beherbergung und ein Ausschank möglich.

Im Rahmen der steuerlichen Beurteilung kann es dahingestellt bleiben, ob für die Einstufung als Hotel-Vollbetrieb aus der Sicht des Gastes ein in das Betriebsgeschehen integriertes Restaurant vorhanden ist oder nicht, denn der 3-Status als Garnibetrieb ist auf Grund der tatsächlichen Organisation des Hotels Bären jedenfalls gewahrt. Diese ergänzende (und im Streitfall extern erbrachte) Serviceeinrichtung des hauszugehörigen Restaurants mag für einzelne Gäste von Vorteil sein, ändert aber nichts daran, dass die grundlegende Entscheidung, ein in das Hotel B unmittelbar integriertes Restaurant nicht selbst zu führen, bereits anlässlich der Entscheidung über die zukünftige Nutzung des 1992 erworbenen Gebäudes, also bereits in der Planungsphase für den Umbau des Hauses, getroffen wurde. Die Möglichkeit, die Leistung "Halbpension" zu ordern, ist aus der Sicht des Gastes diesfalls insofern von sekundärer Bedeutung, als der Hotelbetrieb primär auf solche Gäste eingestellt ist, die Übernachtungen mit oder ohne Frühstück buchen. Die marginale Bedeutung des Angebotsträgers "Halbpension" im Rahmen der Gesamterlöse des Hotels "Bären" verdeutlicht im Übrigen die überaus schwache Nachfrage der Hotelgäste nach diesem Angebot durch eine Relation der gesamten Leistungserlöse zu den Einnahmen aus der Sparte "Halbpension".*

	Umsatz	davon Halbpension	Anteil HP
2001	3.565.815,12 S	281.803,18 S	7,9 %
2002	428.691,92 €	28.864,08 €	6,7%
2003	262.718,68 €	32.407,68 €	12,3 %
2004	244.717,79 €	23.530,96 €	9,6 %

Der Anteil des Segmentes Halbpension ist Schwankungen unterworfen, bewegt sich im Schnitt aber deutlich unter 10% der Einnahmen. Daraus folgt, etwa 91 % des Umsatzes des Hotels Bären entfallen auf die beiden Dienstleistungen Übernachtung oder Übernachtung mit Frühstücksbuffet.

Der Umsatzanteil der "Halbpensionserlöse" fördert des weiteren zu Tage, dass aus betriebswirtschaftlicher Sicht ein Restaurant ausschließlich für die Hotelgäste unter keinen Bedingungen kostendeckend eingerichtet werden könnte. Bereits der Aufwand für eine Arbeitskraft (bspw. Koch) übertrifft die erzielten Erlöse bei weitem. Ganz abgesehen von weiteren Kostenfaktoren (Raum, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Wareneinkauf, Energie usf.), die unweigerlich zu einer defizitären Teilbetriebsleistung führten.

Der Zuschnitt des Hotels B ist somit dem Schwerpunkt (Angebot) nach auf jenen Kundenkreis festgelegt, der am Urlaubsort bestenfalls das Frühstück in das Pauschalangebot integriert wissen will, sich ansonsten aber selbst über die vorhandene Infrastruktur im angemieteten Zimmer versorgt oder die fehlenden Leistungen im räumlichen Nahebereich zum Hotel B beliebig nachfragt. Die Bewerbung des Hotels im Internet (bspw.

www.bregenzerwaldhotels.at) dergestalt: "Garconnieren-Appartement mit Bad/Dusche, WC, Telefon, TV, Wohnecke, inklusive Kücheneinheit mit Kühlschrank und Mikrowellenherd" unterstreicht den angepeilten Kundenkreis. Das Bewerben der Zimmer des Hotels B (bspw. im Internet) weist ausdrücklich auf die Möglichkeit hin, die bloße "Übernachtung" zu buchen. Die bewusst primäre Platzierung des Hotels als "Garni-Betrieb" besetzt eine Marktnische, die auf Hotel-Niveau in M praktisch konkurrenzlos ist. Dem angepeilten Kundenkreis ist deshalb das Vorhandensein eines Restaurant-Betriebes im Hause kein vordringliches Anliegen.

Da der Berufungsführer primär Appartements im Hotel B und diese auch ohne zusätzliche Nebenleistungen, d.h. ohne jeden weiteren Service (insbesondere ohne Frühstück) anbietet, hat er bereits selbst seine Angebotspalette abschließend definiert. Letztlich bietet er über die Ausstattung als "Garconnieren-Appartement" bis hin zur Hotelvariante mit Halbpension ein umfangreiches Angebot im Bereich der 3* (Garni-)Hotels an. Der weitaus überwiegende Teil der Nachfrage, nämlich durchschnittlich über 90% hinsichtlich der vom Berufungsführer angebotenen Leistungen orientiert sich aber, wie über sein tatsächliches Hotelkonzept von vornherein festgelegt, an den Buchungsvarianten als bloßes Appartement oder als Appartement mit Frühstück.

Diese Sichtweise wird durch die Preisgestaltung im Hotel "Bären" für die "Übernachtung" wie auch der "Übernachtung mit Frühstück" gestützt; denn die Preise der weiteren Hotels in der 3*-Kategorie der Gemeinde M sind insofern zwischen ca. 20% und ca. 50% höher angesetzt als jene im Hotel B. Dies ist ein weiteres Indiz dahingehend, dass die Positionierung des Hotels B durch den Berufungsführer in erster Linie auf den Appartementbetrieb abzielt.

Die Halbpensionsvariante ist im gegebenen Zusammenhang als Abrundung zu verstehen, um auch Kunden, die aus dem angepeilten Kundenkreis dieses Service nachfragen, bedienen zu können. Die tatsächliche und primäre Stoßrichtung als Garni-Betrieb kanalisiert aber bereits die Nachfrage in eine spezifische Richtung, die überwiegend aus Selbstversorgern oder solchen Gästen besteht, die im Hotel B nur das Frühstück ordern. Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, der Hotelbetrieb wird von einer einzigen Person geleitet, die für das Ein- und Auschecken zuständig ist, das Frühstück organisiert und zubereitet sowie Wünsche, Anregungen und Beschwerden entgegennimmt. Lediglich die Zimmerreinigung wird von stundenweise beschäftigtem weiterem Personal erledigt. Und: Die Zimmerreservierung erfolgt nicht im Hotel B, sondern über BR. Das betriebswirtschaftliche Konzept, mit minimalem Personalaufwand und reduzierter Ausstattung ein 3*-Haus im Zentrum von M primär auf dem Niveau eines "Garni-Betriebes" zu führen, wird durch vorstehende Argumente eindeutig untermauert. Die weiteren, im Gebäudekomplex B angesiedelten Betriebe sind dem Grunde nach als (zum Teil) hilfreiche Ergänzung untereinander zu verstehen, ohne jedoch eine wirkliche strukturelle Interdependenz aufzuweisen. Die angesiedelten Betriebe sind vielmehr (auch) als willkommene Dienstleister innerhalb der Gemeinde zu verstehen und nach diesem Gesichtspunkt vom Berufungsführer ausgewählt worden, um sich die Mieteinnahmen aus der Verpachtung von Geschäftsräumen mittel- bis langfristig zu sichern. Die – in absoluten Zahlen betrachtet – wenigen Hotelgäste des B bilden jedoch weder quantitativ noch qualitativ eine Überlebensbasis für sämtliche hauszugehörigen weiteren Betriebe. Zudem ist für den im Hotel B lozierten Gastronomiebetrieb der Umsatzträger Halbpension Hotel B von untergeordneter Bedeutung (vgl. VwGH vom 3.4.1990, 21. 87/14/0122). Weitere Synergieeffekte (gemeinsamer Einkauf von Waren; Austausch von Personal usf.) zwischen den beiden Betrieben (Hotel und Restaurant) sind nicht gegeben.

Ebenso lassen sich derartige Verflechtungen mit den anderen im Hotel B angesiedelten Dienstleistern bzw. Gewerbebetrieben (Kiosk, Bärenhöhle, Bäckerei) nicht ausmachen.

Die Übernachtung im Hotel B ist im Sommer 2006 mit 21,90 €, die Übernachtung mit Frühstücksbuffet mit 31,80 € zu veranschlagen. Vergleichbare (3*) Hotels in M verrechnen für eine Übernachtung mit Frühstück zwischen 44,00 € und 53,00 €. Andere Hotels in M (insbes. E, K und S) bieten bloße Übernachtungen nicht an. Dies ist ein weiterer Hinweis dahingehend,

dass dem Restaurant für den Hotelbetrieb durch den Berufungsführer von vornherein keine wirtschaftlich ins Gewicht fallende Stütze zugedacht gewesen sein konnte. Ist das Hotel B doch in erster Linie darauf ausgelegt, Gäste auf Selbstversorgerbasis nahezu exklusiv in M auf 3*-Niveau bedienen zu können.

Der Einwand, "in sämtlichen Werbeeinschaltungen, sei es in den Printmedien oder im Internet, wird das Hotel B bewusst damit beworben, dass sich im Hotel ein Restaurant, ein Schnellimbiss, eine Bar, eine Bäckerei und ein Zeitungskiosk befinden. Für den Gast ist es in keiner Weise erkennbar, dass die angeführten Services nicht vom Berufungsführer, sondern von Mieter oder Pächtern erbracht werden", überzeugt insofern nicht, als auch andere zentral gelegene Beherbergungsbetriebe mit einer derartigen oder ähnlichen Infrastruktur in ihrem Nahebereich (gleiches Gebäude oder Nachbarschaft) regelmäßig in ihren Broschüren auf die "besondere Lage" hinweisen und naturgemäß für Werbezwecke heranziehen.

Aus der Sicht der Hotelgäste kommt dem Merkmal "Services im selben Gebäude" allerdings nicht die zentrale Bedeutung zu, die der Vertreter des Berufungsführers in der Begründung zur Berufung suggerieren will. Gilt es doch aus der Sicht des Touristen den Ferienort zu erkunden, die vorhandenen Geschäfte kennenzulernen, nach möglichen Freizeitaktivitäten Ausschau zu halten oder Souvenirs für Bekannte, Verwandte oder Freunde ausfindig zu machen. Die Einnahme der Mahlzeiten im selben Haus ist sicherlich ein Argument gegenüber potenziellen Gästen, allerdings fällt diese Tatsache bei Appartementgästen nicht derart ins Gewicht, um von einem qualitativen Vorteil gegenüber (insofern) ähnlich gelagerten Betrieben sprechen zu können. Wiederholt sei gesagt, die Ausrichtung des Hotels B ist tendenziell eindeutig auf Gäste zugeschnitten, die Selbstversorger sind oder bestenfalls – zusätzlich zum Appartement – ein Frühstück als weiteres Service buchen. Gerade das Frühstück wird jedoch in eigenen Räumlichkeiten des Hotels B für die Gäste zubereitet und serviert. Objektiv betrachtet, ist es zudem bedeutungslos, ob das Frühstücksgebäck aus dem eigenen oder dem benachbarten Gebäude angeliefert wird. Neuerlich ist festzuhalten, tatsächlich ist dem Hotel B die Funktion als Appartementbetrieb zugedacht, wobei das in gepachteten Räumen betriebene Restaurant einer insgesamt vernachlässigbaren Anzahl von Hotelgästen die Möglichkeit bietet, das Abendessen im selben Hause einzunehmen.

Ein angeblich bisher unbeachtlich gebliebener Aspekt, dass hinsichtlich Bs, Bh und sBl Verpachtungen von Teilbetrieben vorlägen, erweist sich hintergründig betrachtet aus folgenden Gründen als Scheinargument:

Unter Betriebsverpachtung ist begrifflich ein Sachverhalt zu verstehen, der einen bereits bestehenden Gewerbebetrieb, den der Steuerpflichtige auf eigene Rechung und Gefahr geführt hatte, gegen fortlaufendes Entgelt einem anderen Unternehmer zur Einkunftszielung überlässt. Diese Voraussetzung lag diesfalls aus folgenden Gründen nicht vor:

der Berufungsführer hatte nie konkrete Gewerbeberechtigungen zum Betrieb vorstehender Lokale erlangt oder zu erlangen versucht;

im Firmenbuch waren die Betriebe, sofern überhaupt erfolgt, nicht im Zusammenhang mit dem Berufungsführer als "Kaufmann" eingetragen;

die jeweiligen Betriebs- und Geschäftsausstattungen wurden durch die Pächter angeschafft;

der Berufungsführer trat gegenüber der GKK oder anderen öffentlichen Einrichtungen insofern zu keiner Zeit als Arbeitgeber in Erscheinung;

der Berufungsführer war nicht "Unternehmer" der erwähnten Betriebe, den diesbezüglich eine latente (oder potenzielle) öffentliche Abgabenlast oder sonstige öffentlich-rechtliche Verpflichtungen getroffen hätten;

in den angesprochenen Betrieben erzeugte der Berufungsführer weder eigenverantwortlich Waren noch bot je er irgendwelche Dienstleistungen selbständig an.

Der Berufungsführer verpachtet(e) somit keine Betriebe, sondern Räumlichkeiten gegen Entgelt. Gerade zum Zeitpunkt der (erstmaligen) Pachtvertragsabschlüsse waren in den gepachteten Räumen nicht einmal Betriebs- und Geschäftsausstattungen vorhanden. Oblag es doch den Pächtern, diese nach ihren Bedürfnissen festzulegen und anzuschaffen.

Das alleinige Überlassen von Bestandssachen, ohne Hinzutreten weiterer Leistungen führt typischerweise zur Vermögensverwaltung, die in der Hauptsache darin besteht, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen.

Unwesentlich für dieses Verfahren ist es, welche Betriebe der Rechtsvorgänger im Hotel B geführt hatte. Denn nach der Anschaffung der Liegenschaft durch den Berufungsführer erfolgte ein Totalumbau des Gebäudes mit sodann anderen, vor allem teilweise neuen Zweckwidmungen.

Wäre der Berufungsführer (gewerbe-)rechtlich in der Lage, bspw. die Bäckerei nach (vorzeitigem) Ende des Pachtvertrages selbst fortzuführen, entstünde in seiner Person aus steuerlicher Sicht insoweit erstmals eine betriebliche Betätigung mit den damit verbundenen Rechten und Pflichten.

Im Übrigen kann und wird es zutreffen, dass die "hauseigene Bäckerei" die Hotelgäste mit Brotwaren versorgt. Allerdings sind diese Umsätze im Verhältnis zum Gesamtumsatz der Bäckerei völlig bedeutungslos.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

Die wirtschaftliche Entwicklung des Hotels B ist konzeptionell als Appartementhaus (Garni-Hotel) angelegt. Angesprochen wird der Gast mit schlankem Budget, der sich am Urlaubsort vorwiegend selbst versorgen will. Diese Gäteschicht verschaffte dem Hotel B im Prüfungszeitraum den weitaus überwiegenden Teil der Leistungserlöse.

Wenn der Berufungsführer (dessen steuerlicher Vertreter) vorbringt, "insbesondere für die Einnahme der Mahlzeiten untertags und zur Unterhaltung am Abend würden die Lokale Bh, Bs und sBl von den Hotelgästen stark frequentiert", ist zu erwidern, dass dies einerseits eine unbewiesene Behauptung und andererseits einen Widerspruch zu den tatsächlich getätigten Buchungen der Gäste des Hotels B darstellt. Denn es ergibt keinen Sinn, wenn der weitaus überwiegende Teil der Hotelgäste im Vorhinein tatsächlich ein Arrangement bucht, das entweder nur die Übernachtung oder zusätzlich auch das Frühstück inkludiert, und sodann vor Ort, wie die Halbpensionsgäste, dennoch individuell die dem Grunde nach pauschal buhbare Halbpensionsleistung (Abendessen) im Nachhinein regelmäßig in Anspruch nimmt.

Der steuerliche Vertreter des Berufungsführers bemüht mehrfach die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (E vom 3.4.1990, 87/14/0122; E vom 9.5.1995, 94/14/0151; E vom 12.12.1995, 94/14/0091; E vom 25.2.1997, 93/14/0196), um einseitig den Schluss zu ziehen, "unter Beachtung der soeben kurz skizzierten einschlägigen Judikatur ergibt sich zweifelsohne die Zugehörigkeit der vermieteten bzw. verpachteten Räumlichkeiten zum notwendigen Betriebsvermögen des Berufungsführers".

Der vorliegende Sachverhalt ist allerdings nicht derart beschaffen, dass dieser den vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien, die alleine zu notwendigem Betriebsvermögen im Zusammenhang mit der Verpachtung von Anteilen an Liegenschaften eines Einzelunternehmers führen, entspräche. Insbesondere fehlt (dies wurde vorstehend mehrfach aufgezeigt) eine wirtschaftliche Verflechtung des Hotels B und den an verschiedene Unternehmer verpachteten Räumlichkeiten (deren Betrieben). Ansonsten wird auf den BP-Bericht vom 5.1.2006 verwiesen."

Im Vorlageantrag vom 9. Oktober 2006 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Das System der Hotelklassifizierung in Österreich unterscheidet grundsätzlich zwischen“ Vollbetrieben“ (z.B. Hotel, Pension, Gasthof) und “Garnibetrieben“ (Hotel garnie, Frühstückspension). Während es für 3-Sterne-Garni-Betriebe ausreicht, wenn ein Frühstücksbuffet angeboten wird, ist unabdingbare Voraussetzung für den 3-Sterne-Vollbetrieb (siehe z.B. www.hotelsterne.at oder www.hotelverband.at):

Dreigängiges Menü mit Wahlmöglichkeit beim Hauptgang oder a la carte oder Buffet

Imbisskarte -10 von 24 Stunden

Getränkесervice 12 von 24 Stunden bzw. auch Minibar möglich

Hausbar oder Theke mit Sitzgelegenheit

Die angeführten Kriterien müssen für den 3-Sterne-Status im Vollbetrieb kumulativ erfüllt werden, wobei das Hotel B nur über das über das Speiserestaurant Bs und das Imbissrestaurant sBl in der Lage ist, diese Kriterien zu erfüllen.

Da somit klar bewiesen ist, dass 3-Sterne im Garni-Bereich und 3-Sterne im Vollbetriebs-Bereich keineswegs gleichwertig sind und die 3 Sterne im Vollbetrieb nur mithilfe der Bs und des sBl erreicht werden können, erstaunt es umso mehr, als das Finanzamt argumentiert, der 3- Sterne-Status als Garnibetrieb sei auch ohne Bs jedenfalls erfüllt

Zunächst einmal muss festgehalten werden, dass die Berechnungen des Finanzamtes hinsichtlich der Umsatzanteile des Angebotsträgers “Halbpension” unrichtig sind. Die Fehler betreffen sowohl die Gesamtumsätze als auch die Halbpensionsumsätze. So betragen die Gesamtumsätze aus dem Betrieb des Hotel B in den Streitjahren 2001 bis 2004 (siehe Jahresabschlüsse) nicht wie vom Finanzamt angenommen ATS 3.565.815,12 (2001), € 428.691,92 (2002), € 262.718,68 (2003) und € 244.717,79 (2004), sondern richtigerweise nur € 143.330,06 (2001), € 148.481,37 (2002), € 167.125,36 (2003) bzw. € 147.480,06 (2004). Die vom Finanzamt festgestellten Werte stammen offensichtlich aus der Umsatzsteuererklärung des Berufungsführers und beinhalten auch die Vermietung HB in R, welche mit dem Hotel B nachweislich nichts zu tun hat. Doch auch die vom Finanzamt angesetzten Halbpensionsumsätze stimmen bei weitem nicht mit den tatsächlichen Werten überein, sondern umfassen vielmehr nur die (kalkulatorischen) Umsätze aus der Verabreichung der Abendessen. Die Halbpensionsleistung beinhaltet jedoch neben dem Abendessen auch das Frühstück und die Übernachtung.

Tatsächlich ist es so, dass ca. 45% der Nächtigungen mit Halbpension gebucht werden. Weiters zeigen die Erfahrungen, dass ca. 50% der Gäste, welche nur Nächtigung oder Zimmer mit Frühstück buchen, in der Bärenstube a la carte zu Abend essen (Beweis: Zeugeneinvernahme des Pächters der Bs). Dies erklärt sich damit, dass es den meisten Gästen wichtig ist, dass sie im Hause preiswerte und doch ansprechende Speisemöglichkeiten zur Verfügung haben ohne gleichzeitig zeitlich und örtlich zu stark angebunden zu sein. Dies haben zahlreiche Gästebefragungen ergeben (Beweis: Zeugeneinvernahme von Frau BaF).

Aus den dargestellten Wertverhältnissen heraus ergibt sich, dass das Hotel B sich in einer existenziellen betriebswirtschaftlichen Abhängigkeit vom Speiserestaurant Bs befindet – ca. 3/4 der Hotelgäste nehmen dieses Verpflegungsangebot in Anspruch. Da sämtliche Überlegungen des Finanzamtes von einem Anteil der Halbpension in Höhe von unter 10% ausgehen und somit von einer völlig falschen Sachverhaltsannahme in einem den Bescheidspruch tragenden Punkt ausgehen, muss auf diese Erwägungen nicht im Detail eingegangen werden, zumal sich die Überlegungen des Finanzamtes nicht auf empirisches Datenmaterial stützen, sondern vielmehr bloß anhand von einigen dem ersten Anschein nach

nicht unplausibel erscheinenden Überlegungen versuchen, das zuvor gewonnene – und wie gezeigt wurde, völlig falsche – Berechnungsergebnis zu erklären.

Nach übereinstimmenden Aussagen der Betreiber des Hotel B und der Pächter des sBl und der Bh besuchen ca. 1/3 der Individualgäste in den Sommermonaten regelmäßig diese Lokale. Bei den Gruppen- und Wintergästen geht dieser Anteil in Richtung 100% (Beweis: Zeugeneinvernahme der jeweiligen Pächter). Dies ist neben dem Zuschnitt der Lokale auf das Zielpublikum des Hotel B auch darauf zurückzuführen, dass sich keinerlei Lokale dieser Art in der näheren Umgebung des Hotel B befinden.

Nach den Erfahrungen des Kiosk-Pächters kaufen ca. 60% der Hotelgäste im Kiosk ein. Das Anbot des Kiosk ist im Gegensatz etwa zum Speiserestaurant Bs für den Betrieb des Hotel B zwar nicht überlebensnotwendig, bietet für die Hotelgäste jedoch einen angenehmen und gut aufgenommenen Zusatzservice.

Wenn das Finanzamt das Hotel B als eine Art Selbstversorgungseinrichtung charakterisieren möchte, dann müsste man eigentlich davon ausgehen, dass der Bäckerei ein hoher Stellenwert beigemessen wird, da sich die Gäste in diesem Fall überwiegend selbst versorgen müssten. Erstaunlicherweise kommt das Finanzamt hier aber zum gegenteiligen Ergebnis, nämlich dass der Anteil der Hotelgäste an den Gesamtumsätzen der Bäckerei völlig bedeutungslos sei. Ungeachtet dessen, dass das Finanzamt den Beweis für diese Behauptung schuldig geblieben ist, kommt es für die Zuordnung zum notwendigen Betriebs- oder Privatvermögen nicht darauf an, ob der Betrieb des Steuerpflichtigen dem Bestandnehmer nützt, sondern ist vielmehr umgekehrt zu untersuchen, ob der Steuerpflichtige vom Betrieb des Bestandnehmers profitiert (vgl. VwGH 25.2.1997. 93/14/0196). Exakte empirische Werte für die Beantwortung dieser Frage liegen derzeit noch nicht vor. Es ist jedoch zu beobachten, dass die Selbstversorgergäste regelmäßig auch in die Bäckerei einkaufen gehen.“

Mit Telefax vom 22. August 2007 übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden

Vorhalt:

„Sie werden ersucht die genauen Namen und Anschriften der von Ihnen beantragten Zeugen bekannt zu geben.

Weiters werden Sie ersucht die genauen Flächenausmaße folgender vermieteten Räumlichkeiten bekannt zu geben:

1. Bärenstube
2. S'Bärle
3. Bärenhöhle
4. Kiosk
5. Bäckerei

Weiters werden Sie ersucht die genauen Ausmaße der selbst genutzten Flächen und der gemischt genutzten Flächen bekannt zu geben.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2007 hat der Berufungsführer die Adressen der Zeugen bekannt gegeben. Weiters führte er aus:

Angabe der Nutzflächen für die einzelnen vermieteten Lokale im Erdgeschoss und Kellergeschoss:

Bärenstube	225 m ²
------------	--------------------

Bärle	51 m ²
Bärenhöhle	72 m ²
Kiosk	42 m ²
Bäckerei	55 m ²

Im Erdgeschoss werden ca. 99 m² durch das Hotel genutzt, das gesamte 1. und 2. OG wird ausschließlich durch das Hotel genutzt (je Geschoss ca. 329 m² Nutzfläche), das 3. OG wird dzt. ca. die halbe Fläche durch das Hotel genutzt, die andere Hälfte vermietet, da diese Zimmer dzt. nicht für das Hotelpersonal benötigt werden (wären grundsätzlich als Personalzimmer vorgesehen). Stiegenhäuser etc. im Keller- und Erdgeschoss werden auch durch das Hotel mitbenutzt und sind in den angegebenen Hotelflächen noch nicht enthalten.

Mit Telefax vom 7. April 2008 übermittelte der UFS der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

Sie werden ersucht binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens folgende Fragen zu beantworten bzw Unterlagen dem UFS vorzulegen:

Vertrag mit dem Pächter der Bärenstube über die Erbringung des Abendessens an die Halbpensionsgäste des Bären

Inventarliste Bärenstube laut Mietvertrag

Öffnungszeiten Bärenstube, Bärenhöhle, s'Bärle, Bäckerei und Kiosk im Streitzeitraum

Speise- und Getränkekarten Bärenstube, Bärenhöhle und s'Bärle während des Streitzeitraumes

Anzahl der Nächtigung aufgegliedert nach nur Nächtigung, Nächtigung Frühstück und Halbpension während des Streitzeitraumes

Aufgliederung der Einnahmen auf die Bereiche nur Nächtigung, Nächtigung Frühstück und Halbpension während des Streitzeitraumes

Altersstruktur der Gäste

Vertrag über die wechselseitige Nutzung von Räumlichkeiten des Berufungsführer und der Bärenstube als Frühstücksraum bzw Raum für das Abendessen der Halbpensionsgäste

Sämtliche Unterlagen zur Hotelklassifizierung

Sämtliche Unterlagen der Gästebefragungen im Streitzeitraum

Auf Wunsch des steuerlichen Vertreters des Berufungsführers wurde am 8. Juli 2008 ein Lokalaugenschein durchgeführt. Dabei wurden die Pächter der Bh und des Bl sowie der Bs und der Berufungsführer als Auskunftspersonen vernommen. Diese Einvernahmen ergaben folgenden Sachverhalt:

60% bis 70% der Hotelgäste besuchen sowohl im Sommer als auch im Winter die Bh bzw das Bl. Die Hausgäste des B bringen ca 40% bis 50% des Umsatzes des Bl bzw der Bh.

Öffnungszeiten Bl:	Sommer	Mi – Fr	15:00 bis 1:00
		Sa – So	10:00 bis 1:00

	Winter	Mo – Fr	15:00 bis 1:00
		Sa – So	10:00 bis 1:00
Öffnungszeiten Bh	Sommer	Fr – So	19:30 bis 2:00
	Winter	Di – So	19:30 bis 2:00

Die Wintersaison beginnt am 26. Dezember und dauert bis Ostern.

Das Inventar wurde von den Pächtern angeschafft. Die Bh und das BI bieten folgende Snacks an:

Toast

Schinkenbaguette

Hamburger

Cheeseburger

Der Pächter der Bs konnte keine Angaben über die Anzahl der Gäste des B, die in seinem Restaurant speisen, machen. Das Menü kostet im Rahmen der Halbpension 13 €. Das Essen in der Bs ist in der Regel billiger als das Halbpensionsmenü; das Halbpensionsmenü umfasst aber mehr Gänge.

Die Öffnungszeiten umfassen Di – So 17:00 bis 24:00. Am Montag ist für Hausgäste des B geöffnet. Urlaub im November.

Es gibt weder einen schriftlichen Vertrag über die Erbringung der Leistungen an Halbpensionsgäste des B noch über die wechselseitige Nutzung des Frühstücksraumes des Bären durch den Pächter der Bs und der Nutzung der Bs für das Frühstück durch den Pächter der Bs. Die Rezeptionistin des B gibt eine Liste der Halbpensionsgäste an den Pächter der Bs weiter. In der Bärenstube wurde ursprünglich das gesamte Inventar durch den Berufsführer gestellt. Defekte Gegenstände wurden teils durch den Pächter, teils durch den Berufsführer ersetzt.

Im 3. Stock wurden Zimmer in der Größe von ca 60 m² an den Pächter der Bärenstube vermietet.

In der Folge wurden vom Berufsführer noch Angaben über die Anzahl der Nächtigungen sowie die damit verbundenen Umsätze, den Einstufungsbescheid als Drei-Sterne-Betrieb, die Inventarliste laut Pachtvertrag über die Bs, sowie eine Rechnung über Inventar der Bs vorgelegt.

	Nur Übernachtungen		Nächtigung / Frühstück		Halbpension		Gesamt	
	Anzahl	Umsatz	Anzahl	Umsatz	Anzahl	Umsatz	Anzahl	Umsatz
2001	1.686	419.440,00	1.908	711.541,00	2.411	1.132.401,00	6.005	2.263.382,00

2001 in %	28,08%	18,53%	31,77%	31,44%	40,15%	50,03%		
2002	1.774	31.880,12	1.652	47.488,55	2.732	92.620,28	6.158	171.989
2002 in %	28,81%	18,54%	26,83%	27,61%	44,37%	53,85%		
2003	1.517	29.646,30	1.897	52.958,44	2.816	99.408,60	6.230	182.013
2003 in %	24,35%	16,29%	30,45%	29,10%	45,20%	54,62%		

In der Stellungnahme vom 22. September 2008 brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor, dass die von der Pizzeria verrechneten Leistungen sich im Verhältnis zur Betriebsleistung des Hotels zwischen 12,39% und 14,97% bewegten. Während des anberaumten Augenscheins sei seitens der Pächter vorgebracht worden, die Hotelgäste beeinflußten deren Umsatzentwicklung zu mindestens 50% bzw zu weitaus mehr als 50%. Diese Aussagen würden mit der Realität nicht übereinstimmen. Das Finanzamt übermittelte die Tageslosungen der Pächter. Es lasse sich eindeutig erkennen, dass die Auslastung des Hotels keinen Einfluss auf die Frequenz in den verpachteten Lokalen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beim gegenständlichen Hotelbetrieb handelt es um einen Drei-Sterne-Vollbetrieb. Das Hotel verfügt überdies über ein Speiserestaurant Bs, ein Imbissrestaurant s'Bl, eine Bar/Pub Bh, eine hauseigene Bäckerei und einen Zeitungskiosk, wobei diese Betriebe jeweils nicht vom Berufsführer, sondern im Rahmen von Miet- bzw. Pachtverträgen von Dritten betrieben werden.

Der Gewinn wird nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt. In die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG kann nur notwendiges Betriebsvermögen mit einbezogen werden. Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Maßgeblich für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind:

die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes

die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges, sowie

die Verkehrsauffassung

Vermietete Wirtschaftsgüter gehören dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Vermietung zumindest einer von mehreren Hauptzwecken der betrieblichen Tätigkeiten ist. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Vermietung nicht einen Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit bildet.

Bildet die Vermietung hingegen nicht den Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit, so gehören vermietete Wirtschaftsgüter nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb dient, somit in wirtschaftlichem 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. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn über die Vermietung hinaus enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen Vermieter und Mieter bestehen.

Unabdingbare Voraussetzung für eine Einstufung des gegenständlichen Betriebes als gehobener Beherbergungsbetrieb mit 3 Sternen ist das Angebot einer gehobenen Gastronomie. Eine solche liegt nach den Kriterien des Fachverbandes für Hotellerie der Österreichischen Wirtschaftskammer nur dann vor, wenn folgende Verpflegungsmöglichkeiten **im Hause** bestehen:

Speiseangebot: Dreigängiges Menü mit Wahlmöglichkeit beim Hauptgang oder a la carte oder Buffet

Imbisskarte: 10 von 24 Stunden

Getränkekarte: 12 von 24 Stunden, statt Getränkесervice auch Minibar möglich

Hausbar oder Theke mit Sitzgelegenheit

Sämtliche der angeführten Verpflegungsmöglichkeiten werden im vorliegenden Fall nicht vom Berufungsführer, sondern vielmehr ausschließlich von den Pächterbetrieben erbracht. Dies bedeutet, dass ohne die Verpachtungen der 3-Sterne-Status als Vollbetrieb nicht aufrecht erhalten werden könnte. In diesem Zusammenhang würde es auch nichts nützen, wenn den Gästen eine Verpflegung außer Haus angeboten wird, denn für die Klassifizierung eines Hotelbetriebes kommt es nur auf die Verpflegungsmöglichkeiten im betreffenden Hause an. Die verpachteten Betriebe Bs, Bh und s'Bl waren daher für den Erhalt des Drei-Sterne-Status als Vollbetrieb notwendig. Wenn das Finanzamt ausführt, dass zum Erhalt eines Drei-Sterne-Status als Garnibetrieb die drei genannten Betriebe nicht notwendig sind, so ist für den Standpunkt des Finanzamtes nichts zu gewinnen, da es eine ausschließlich im Bereich des Unternehmers gelegene Entscheidung ist, ob er die Klassifizierung als Drei-Sterne-Vollbetrieb oder als Drei-Sterne-Garnibetrieb beantragt. Hätte der Berufungsführer sein Hotel als Drei-Sterne-Garnibetrieb klassifizieren lassen, dann wären die drei genannten Betriebe nicht notwendiges Betriebsvermögen. Da aber keine fiktiven Sachverhalte zu beurteilen sind, und der Berufungsführer sein Hotel tatsächlich als Drei-Sterne-Vollbetrieb klassifizieren hat lassen, gehören die drei genannten Betriebe zum notwendigen Betriebsvermögen des

Berufungsführers. Zudem ist aus der vorgelegten Aufstellung betreffend Anzahl der Nächtigungen der Halbpensionsgäste und der daraus resultierenden Umsätze klar hervorgegangen, dass im Streitzeitraum die Halbpensionsgäste ca 45% bis 50% der Nächtigungen gebucht haben und dass ca 50% bis 55% des Umsatzes durch Halbpensionsgäste bestritten wurde.

Die Tatsache, dass sich im Gebäude eine Bäckerei und ein Kiosk befinden, ist sicher angenehm für die Gäste des Hotels – besonders für die Selbstversorger – allerdings ist es kein ausschlaggebendes Kriterium für die Gäste, dass sie gerade im Hotel des Berufungsführers Urlaub machen, da es den Selbstversorgern in der Regel genügt, dass eine Bäckerei bzw ein Kiosk sich in der Nähe des Hotels befinden. Dem Berufungsführer ist jedenfalls der Nachweis, dass Gäste nur deswegen in seinem Hotel nächtigen, weil sich im selben Gebäude ein Kiosk bzw eine Bäckerei befinden, nicht gelungen.

Die Nutzfläche der übrigen im Gebäude befindlichen allesamt vermieteten Räumlichkeiten – mit Ausnahme der Bs, Bh und Bl – beträgt unter 20% der Gesamtnutzfläche. Die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes unterbleibt, wenn einer der beiden verbleibenden Teile (betrieblicher oder privater Teil) nur von untergeordneter Bedeutung ist, was anzunehmen ist, wenn dieser Teil weniger als ca. 20% des Objektes umfasst (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025; 10.4. 1997, 94/15/0211). Daher gehört im gegenständlichen Fall das gesamte Gebäude zum notwendigen Betriebsvermögen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist es nicht wesentlich ob das Hotel den verpachteten Betrieben wesentliche Umsätze bringt, sondern ist ausschließliches Kriterium für die Betriebsnotwendigkeit der verpachteten Betriebe, ob diese dem Hotel im Wesentlichen Ausmaß dienen (vgl. VwGH vom 25.2.1997, 93/15/0196).

Die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 errechnet sich folgendermaßen:

Einkommensteuer 2001	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	4.741.356 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-6.560.339 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	68.504 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	827.004 S
Nichtausgleichsfähige Verluste	+12.308 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-911.167 S

Topf-Sonderausgaben	-10.000 S
Kirchenbeitrag	-1.000 S
Verlustabzug	-27.760 S
Einkommen	0 S
Einkommensteuer	0,00 €
Einkommensteuer 2002	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	324.792,76 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-199.028,50 €
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen	15.225,15 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	48.746,66 €
Nichtausgleichsfähige Verluste	-2.773,92 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	186.962,15 €
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Topfsonderausgaben können daher nicht berücksichtigt werden	
Kirchenbeitrag	-75,00 €
Verlustabzug	-68.234,48 €
Einkommen	118.652,67 €
Einkommensteuer	51.076,64 €
Einkommensteuer 2003	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	311.280,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-12.531,50 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	40.619,30 €

Nichtausgleichsfähige Verluste	-11,88 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	339.355,92 €
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Topfsonderausgaben können daher nicht berücksichtigt werden	
Kirchenbeitrag	-75,00 €
Kosten für auswärtige Berufsausbildung von Kindern	-330,00 €
Einkommen	338.950,92 €
Einkommensteuer	161.225,76 €

Feldkirch, am 14. Oktober 2008