



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 2xxx S., R-Gasse - Abteilung X, vom 21. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vom 19. Juni 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2008 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Stadtgemeinde, die mit "Mietvertrag" vom 14. Dezember 1966 den im Einkaufszentrum in 2xxx S., S-Straße, Top 1x, gelegenen Verkaufsraum samt Lager (Magazin) im Ausmaß von 62,50 m² zur Ausübung des Friseurgewerbes an H.A. auf unbestimmte Zeit vermietete.

Mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 trat mit Zustimmung der Bw. E.K. als Nachmieterin in den Mietvertrag zwischen der Bw. und ihrer Schwester H.A. in diesem Mietvertrag ein. Dabei wurde ein Hauptmietzins für dieses Geschäftslokal iHv S 100,-- pro m² vereinbart, d.s. bei einer Nutzfläche von 62,50 m² S 6.250,-- pro Monat zuzügl. 20% USt. Zu diesem Betrag wird das laufende Betriebskostenpauschale hinzugerechnet.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2003 bis 2005 wird in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass die Vermietung des vorstehenden im Einkaufszentrum befindlichen Friseurlokals die Verpachtung eines Betriebes gewerblicher

Art durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts darstelle und eine Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 KStG begründe.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung stelle die Vermietung eines Verkaufslokals mitsamt Magazin, wobei eine Verwendung zu anderen bzw. zu Wohnzwecken ausgeschlossen wurde, die Vermietung eines Gewerbebetriebes dar, die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb begründen. Insbesondere sei seinerzeit durch die Vormieterin H.A. ein Friseurbetrieb geschaffen worden, wo nach Beendigung des mit H.A. begründeten Bestandverhältnisses sämtliche Rechte am Mietobjekt ins Eigentum der Bw. übergegangen seien. Folglich habe die Bw. der Nachmieterin E.K. einen von der Vorpächterin entwickelten (Friseur) Betrieb entgeltlich überlassen.

Diesen Feststellungen der BP hält die Bw. entgegen, dass seitens der BP keine Sachverhaltsermittlungen bezüglich Art und Umfang der überlassenen Inventargegenstände getroffen worden seien. Seitens der BP seien keine Erhebungen darüber durchgeführt worden, welche betriebsspezifischen Inventargegenstände im konkreten Fall überlassen hätten werden müssen, um die Ausübung eines Friseurbetriebes zu ermöglichen. Die BP habe auch keine Ermittlungen darüber angestellt, ob die betriebsspezifischen Inventargegenstände von der Bw. an E.K. überlassen worden seien.

Dieser Feststellung der Betriebsprüfung liegt der nachstehend beschriebene Sachverhalt zu Grunde:

Das in Rede stehende Geschäftslokal ist Teil eines in den 60er Jahren von der Bw. als Bauherr errichteten Einkaufszentrums, das in Form eines ebenerdigen Reihenhausgebäudes mit 13 aneinander gereihten Verkaufsständen errichtet wurde. Bei Erstvermietung der in diesem Einkaufszentrum befindlichen Geschäftslokale an die Mieter sei folgendes mietvertraglich festgehalten worden:

Die Bw. hat in der S-Straße in Form eines ebenerdigen Reihenhausgebäudes mit aneinander gereihten Verkaufsständen ein Gebäude errichtet, um für die Bevölkerung ein Einkaufszentrum zu schaffen.

Die Vermieterin vermietet und die Mietpartei mietet den Verkaufsstand Nr. NN, bestehend aus einem Verkaufslokal und einem Magazin im Ausmaß von NN m² zum Zwecke der Ausübung des N.N. Gewerbes.

Der zwischen der Bw. und der Vormieterin H.A. abgeschlossene "Mietvertrag" vom 14. Dezember 1966 hat den nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

I.

Die Bw. hat in S. an der S1-Straße in Form eines ebenerdigen Reihengebäudes mit aneinander gereihten Verkaufsständen ein Gebäude errichtet, um für die Bevölkerung ein Einkaufszentrum zu schaffen.

II.

Die Vermieterin vermietet und die Mietpartei mietet in der genannten Anlage den Verkaufsstand Nr. 10, bestehend aus 1 Verkaufslokal und 1 Magazin im Ausmaß von 62,50 m² zum Zwecke der Ausübung des Friseurgewerbes durch die Mietpartei.

Beginn 1. Jänner 1967

III.

Dieser Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Er kann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer vierteljährigen Kündigungsfrist zu den gesetzlichen Kündigungsfristen aufgelöst werden.

IV.

Auf diesen Mietvertrag finden die Bestimmungen des Mietgesetzes in Ansehung der Mietzinsfestsetzung keine Anwendung.

Der Mietzins beträgt monatlich S 9,40 pro m², sohin S 587,50. Er ist im Vorhinein und zwar jeweils am 1. eines jeden Monats zu entrichten.

V.

Die Mietpartei ist verpflichtet, ihr Gewerbe im Mietobjekt während der Vertragsdauer tatsächlich und ununterbrochen auszuüben. Die Verwendung des Mietobjekts zu anderen Zwecken, insbesondere zu Wohnzwecken, ist unzulässig.

VII.

Das Mietobjekt wird im leeren Zustand, bloß versehen mit einem Wasserauslauf und einer Waschmuschel, vermietet.

Die Mietpartei ist verpflichtet, das Mietobjekt, abgesehen von der normalen Abnutzung, in gutem Zustand zu erhalten. Adaptierungen der Mietpartei am Bauzustand dürfen nur mit Zustimmung der Vermieterin vorgenommen werden. ...

Die Anbringung der üblichen Geschäftsaufschriften hat zwecks Erzielung eines einheitlichen Gesamtbildes der gesamten Anlage im Einvernehmen mit der Vermieterin zu erfolgen.

VIII.

Die Vermieterin ist nach Punkt 3. berechtigt, diesen Vertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist als aufgehoben zu erklären, wenn die Mietpartei ihre Betriebspflicht im Sinne des Punkt V. trotz schriftlicher Mahnung beharrlich verletzt.

IX.

Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist die Mietpartei verpflichtet, das Mietobjekt in gutem und benutzungsfähigem Zustand zurück zu stellen.

Vorhandene Adaptierungen sind nach Wahl der Vermieterin von der Mietpartei auf ihre Kosten zu entfernen oder von der Vermieterin zum Gebrauchswert im Zeitpunkt der Beendigung abzulösen.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 1998 wurde von der Bw. die Abtretung der Hauptmietrechte von der Vormieterin H.A. an die Nachmieterin E.K. für das Geschäftslokal in 2xxx S., S-Straße, zum 1. Jänner 1999 zur Kenntnis genommen. Die Vormieterin H.A. ist nach der telefonischen Auskunft von E.K. die Schwester der Nachmieterin E.K.. Demnach betrage der Hauptmietzins für dieses Geschäftslokal S 100,-- pro m². Das seien bei einer Nutzfläche von 62,50 m² S 6.250,-- plus 20% Mehrwertsteuer pro Monat. Zu diesem Betrag werde das laufende Betriebskostenpauschale hinzugerechnet.

Nach dem Schreiben vom 14. Juli 2008 habe die Mieterin E.K. kein Inventar (betriebs-spezifisch) von der Bw. mitvermietet erhalten. Sämtliches Betriebsinventar stehe im Eigentum der Mieterin. Mit Mietvertrag vom 30. Dezember 1998 sei der Mieterin E.K. an Inventar lediglich eine Waschmuschel überlassen worden.

Mit 31. März 2007 hat E.K. das Mietverhältnis mit der Bw. betreffend das Friseurlokal im Einkaufszentrum in 2xxx S., S-Straße, einvernehmlich gekündigt, da kein Nachmieter gefunden worden sei. Dabei verpflichtete sich E.K., das Geschäftslokal vollkommen geräumt von allen Fahrnissen termingerecht mit allen Wohnungsschlüsseln an die Bw. zu übergeben. Für die von E.K. vorgenommene Portalerneuerung samt Verglasung sowie für den Einbau einer Gastherme hat E.K. von der Bw. keine Rückerstattung der von ihr getätigten Aufwendungen im Gesamtbetrag von € 5.000,-- erhalten.

14. Dezember 1966 zwischen der Bw. und H.A. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, für die Jahre 2003 bis 2005 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und für das Jahr 2008 die Höhe der Körperschaftsteuervorauszahlungen wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	2003	2004	2005	KVZ 2008
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	5.106,30	5.008,39	4.868,99	
Körperschaftsteuer:	1.736,14	1.702,85	1.217,25	1.387,67

Gegen die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen von Körperschaftsteuer 2008 vom 19. Juni 2008 wurde mit Eingabe vom 21. Juli 2008 fristgerecht berufen und eine ersatzlose Behebung beantragt. Diese Berufung richtet sich gegen die steuerliche Qualifikation der Überlassung der wesentlichen Einrichtungen eines Friseurlokals als entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG. Begründend wurde ausgeführt, die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art kraft gesetzlicher Fiktion setze das Bestehen eines BgA einer KÖR voraus, der entgeltlich überlassen werde. Seitens der Behörde hätten daher Untersuchungen dahin angestellt werden müssen, ob ein BgA der Bw. vorliege, der entgeltlich überlassen werde.

Nach Auffassung der Bw. können nur jene Betätigungen der Gemeinden, die äußerlich das Bild eines gewerblichen Unternehmens bieten, einen BgA begründen, der mit seinen Gewinnen der Körperschaftsteuer unterliege. Da nur gewerbliche Tätigkeiten eine Steuerpflicht begründen können, würde der außerbetriebliche Bereich, also die Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG nicht zu den BgA zählen. Einkünfte im Rahmen der Vermögensverwaltung, das sind solche aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte würden daher keinen BgA begründen können. Erst wenn die Tätigkeit über den Bereich der Vermögensverwaltung hinausgehe und als gewerblich einzustufen sei oder als Hilfsgeschäft

innerhalb eines BgA anfallende oder kraft Gesetzes einen BgA darstelle, werde die Steuerpflicht begründet. Ob eine Tätigkeit "gewerblich" sei, werde nach jenen Grundsätzen zu beurteilen sein, die im Einkommensteuerrecht zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung entwickelt worden seien. Die Bw. verweist auf die Rechtsansicht der Finanzverwaltung, der zufolge auch ein umfangreicher Liegenschaftsbesitz einer Gemeinde, der eine entsprechende Verwaltungsorganisation (Geschäfts- oder Magistratsabteilung) erfordere, nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinausgehe und keinen körperschaftsteuerlichen BgA begründe.

Mit der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG soll der möglichen Vermeidung der Steuerpflicht durch eine entgeltliche Überlassung eines BgA entgegen gewirkt werden. Zu prüfen sei aber, ob ein BgA vorliegen würde, der steuerpflichtig wäre, wenn er vom Überlasser (einer Gemeinde) selbst betrieben würde. Für die entgeltliche Überlassung eines BgA sei es unerheblich, ob bereits ein bestehender Betrieb oder ein von der Gemeinde neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb entgeltlich zur Nutzung überlassen werde. Es müsse sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Hingegen führe die Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter nicht zur Steuersubjektseigenschaft. Ob ein einzelnes Wirtschaftsgut oder ein Betrieb überlassen werde, sei danach zu entscheiden, ob die überlassenen Wirtschaftsgüter dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglichen. Für die entgeltliche Überlassung eines BgA müssen folglich Betriebsgrundlagen in einem Umfang überlassen werden, die ausreichen, um dem Nutzenden die Fortführung eines bescheidenen Betriebes zu ermöglichen. Nicht erforderlich sei die Übertragung sämtlicher Betriebsgrundlagen, es müsse sich aber dem Grunde nach um einen betriebsbereiten Betrieb handeln. Die Überlassung von leer stehenden Geschäftsräumlichkeiten sei nicht ausreichend, um einen Betrieb führen zu können. Die Tätigkeit der Bw. beschränke sich auf die bloße Überlassung der leer stehenden Geschäftsräumlichkeiten, was wie folgt belegt werden könne:

- Der Hauptmietzins setze sich nach Punkt IV. des Mietvertrages (Beilage ./A) aus einem "Hauptmietzins pro m²" zusammen. Eine Entgeltskomponente für mitvermietetes Inventar sei nicht vorhanden.
- Punkt VII. des Mietvertrages enthalte die Feststellung: "*Das Mietobjekt werde im leeren Zustand, bloß versehen mit einem Wasserauslauf und einer Wassermuschel vermietet*".
- Die Abtretung der Hauptmietrechte habe von der Bw. lediglich zur Kenntnis genommen werden können (Beilage ./B).
- Das Anlagenverzeichnis der Bw. enthalte keine Wirtschaftsgüter diesen Mietgegenstand betreffend.
- In dem Schriftstück vom 14. Juli 2008 (Beilage ./C) erkläre E.K., dass die Mieterin kein betriebsspezifisches Inventar von der Bw. mitvermietet erhalten habe. Sämtliches Betriebsinventar stehe im Eigentum der Mieterin.

Der Betriebsprüfer habe es unterlassen, sich mit den Argumenten der Bw. auseinander zu setzen.

Für den Fall der Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Den Berufungsausführungen hält die BP in der Stellungnahme vom 5. März 2009 entgegen, es liege die Verpachtung eines BgA vor, da ein bereits eingeführter Friseurbetrieb vom Vorpächter aufgegeben und ein solcher Friseurbetrieb nunmehr vom Neupächter geführt werde. Theoretisch hätte die Bw. – nach Kündigung des ehemaligen Pächters – dieses Geschäft selbst übernehmen und als BgA führen können. Schlussendlich sei dieser Friseurbetrieb dann verpachtet worden, wobei die Verpachtung eines BgA ebenfalls einen BgA darstelle.

Nach der Rechtsprechung des VwGH stelle die Entwicklung eines Einkaufszentrums mit Grundstückswidmungsgesprächen, Erstellen von Finanzierungskonzepten, Errichten eines Einkaufszentrums selbst und Suche nach geeigneten Mietern eine gewerbliche Tätigkeit dar. Die Planung mit Errichtung und Entwicklung eines Einkaufszentrums mit Bedachtnahme auf einen entsprechenden Branchen-Mix unter den einzelnen Geschäftslokalpächtern, sodass dieses Einkaufszentrum von Konsumenten auch entsprechend angenommen werde, stelle hinsichtlich der unternehmerischen Tätigkeit einen so hohen Anspruch, dass von einer reinen Vermögensverwaltung keine Rede mehr sein könne. Nach Auffassung der BP liege bereits bei der Errichtung und der anschließenden Vermarktung eines Einkaufszentrums eine gewerbliche Tätigkeit der Bw. vor.

Nach den Feststellungen der BP sei es weiters unzutreffend, dass von der Bw. bloß leer stehende Geschäftsräumlichkeiten vermietet und die Mieterin kein Inventar von der Bw. mitvermietet erhalten habe. Dies mit der Begründung, dass durch den Vorpächter aus ursprünglich leeren Verkaufsräumen ein Betrieb entwickelt worden sei. Da der Vorpächter kein Weitergaberecht noch sonstige über die bloße Nutzung hinausgehende Rechte am Mietgegenstand gehabt habe, seien folglich sämtliche Rechte am Mietobjekt nach Beendigung des Mietverhältnisses ins Eigentum der Bw. übergegangen.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien nämlich auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet sei. In diesem Zusammenhang wird seitens der BP ausgeführt, dass der Mieter selbstverständlich Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen (Bereicherungseinrede im ABGB) habe. Andererseits hätte die Bw.

dem Nachmieter diese Investitionen wieder weiterverrechnen können, was zu einem verwaltungsintensiven Nullsummenspiel geführt hätte. Aus diesem Grund sei es mit Zustimmung der Bw. zu einer direkten Übergabe des Inventars von Altpächter an Neupächter gekommen. Der Neupächter habe einen eingeführten Betrieb samt Kundenstock übernommen, was auch zu einem neuen, höheren Pachtzins geführt habe.

In der mit 29. April 2009 erstatteten Gegenäußerung wird von der Bw. festgehalten, dass die Bw. mit H.A. einen "Mietvertrag" und keinen Pachtvertrag betreffend der Räumlichkeiten in der S-Straße, Top 1x, abgeschlossen habe. Seitens der BP sei nicht dargelegt worden, weswegen der zwischen der Bw. und H.A. abgeschlossene Mietvertrag in einen Pachtvertrag umgedeutet werde. Seitens der BP sei auch nicht dargelegt worden, von wem E.K. einen Friseurbetrieb übernommen habe. Im Übrigen könne ein Betrieb, den die Bw. ihrerseits nicht übernommen und auch nicht "geschaffen" habe, nicht verpachtet werden. Denn niemand könne mehr Rechte übertragen, als er selbst habe. Wenn seitens der BP ausgeführt werde, dass eine "theoretische" Geschäftsübernahme die rechtliche Grundlage einer Betriebsverpachtung an E.K. darstelle, so könne seitens der Bw. nicht nachvollzogen werden, was eine "theoretische" Geschäftsübernahme sei.

Den Ausführungen der BP, die von der Bw. entfaltete Vermietung von Grundstücken in Zusammenhang mit dem Betrieb eines Einkaufszentrums sei eine gewerbliche, hält die Bw. entgegen: Der VWGH habe die genannten Tätigkeiten im Falle einer beruflichen Nahebeziehung (in diesem Erkenntnis ein Immobilienmakler) als gewerblich eingestuft. Seitens der BP sei keine berufliche Nahebeziehung der Bw. zu den genannten Tätigkeiten dargelegt worden. Auch die Beschreibung unseres "Einkaufszentrums" sei seitens der Betriebsprüfung nur teilweise richtig. Es habe im Planungsstadium mit keinen zukünftigen Mietern von Geschäften Gespräche durch die Bw. gegeben. Die Räumlichkeiten seien somit nicht speziell für die künftigen Mieter gestaltet worden. Es habe bislang auch keine gemeinsame Werbelinie und keine Marketingmaßnahmen gegeben, ebenso wenig sei den Mietern die Gestaltung ihrer Auslagen, die Preisgestaltung, die Ladenöffnungszeiten etc. vorgeschrieben worden. Die Räumlichkeiten seien an keinen speziellen Nutzer angepasst worden, was sich darin zeige, dass alle Geschäftsräume dieselbe Ausstattung, nämlich Wasserauslauf, Wassermuschel und Lichtinstallationen aufweisen. Nach Auffassung der Bw. liege weder der Betrieb eines Einkaufszentrums noch die Verpachtung eines BgA vor.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung sei seitens der BP von "Investitionen des Mieters" gesprochen, aber im Einzelnen nicht erläutert worden, um welche Investitionen es sich dabei handle. Ebenso wenig sei in der Stellungnahme der BP zur Berufung dargelegt worden, welche Betriebsgrundlagen seitens der Bw. zum Betrieb eines Frisiersalons an E.K. überlassen worden seien, um überhaupt die Verpachtung eines BgA argumentieren zu

können. Insbesondere habe die Bw. mit Schreiben vom 30. Dezember 1998 die Abtretung der Hauptmietrechte von H.A. an E.K. gemäß den geltenden Bestimmungen des MRG mit 1.1.1999 zur Kenntnis genommen. Dazu werde seitens der Betriebsprüfung auch nicht eingegangen. Die Tätigkeit der Bw. beschränke sich daher auf die bloße Überlassung von leer stehenden Räumlichkeiten.

Nach dem Telefonat vom 14. April 2011 der als Auskunftsperson gemäß § 143 Abs. 1 BAO befragten E.K. stamme das gesamte Inventar zum Betrieb des in Rede stehenden Friseurlokales von ihrer Schwester H.A., die die Vermieterin dieses Friseurlokals gewesen sei. Das Geschäftslokal habe bloß einen Heizungskonvektor aufgewiesen, eine Heizung sei von E.K. eingebaut worden. E.K. habe mit 1. Jänner 1999 das Friseurlokal von ihrer Schwester H.A. übernommen, wobei die Bw. ihrem Eintritt in den bestehenden Mietvertrag zwischen der Bw. und H.A. zugestimmt habe. E.K. sei mit 1. April 2007 in Pension gegangen, habe keinen Nachmieter für dieses Friseurlokal gefunden und dieses Geschäftslokal wieder der Bw. zurückgegeben.

Nach der Eingabe vom 15. April 2011 habe E.K. von ihrer Schwester H.A. als Vermieterin bei Eintritt in dieses Mietverhältnisses Waschtische, Gasetagenheizung, Spiegel, Sessel, Trockenhauben etc. übernommen. Das vorstehende Inventar habe sich zu jeder Zeit im Geschäft befunden. Seitens der Bw. als Vermieterin seien keine Gegenstände jeglicher Art mitvermietet worden, da es sich um eine reine "Geschäftslokalmiete" handle. Seitens der Bw. als Vermieterin habe es auch keine Vorschriften betreffend Auslagengestaltung, Preisgestaltung oder Ladenöffnungszeiten gegeben.

Seitens der Bw. wird mit Eingabe vom 6. Mai 2011 abermals darauf hingewiesen, dass als mitvermietetes Inventar für das in Rede stehende Friseurlokal lediglich die Waschmuschel in Betracht komme, da das sonstige betriebsspezifische Inventar im Eigentum der Mieterin E.K. gestanden sei. Dieser Eingabe wurde die von E.K. mit 14. Juli 2008 unterfertigte Erklärung beigelegt, aus der sich ergebe, dass die Bw. der Mieterin E.K. lediglich eine Waschmuschel überlassen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt jedoch stets die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 gilt als Betrieb gewerblicher Art auch die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art.

Nach § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, Bestandvertrag.

Nach § 1091 ABGB wird der Bestandvertrag, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt, ein Mietvertrag, wenn sie aber nur durch Fleiß und Mühe benützt werden kann, ein Pachtvertrag genannt. Werden durch einen Vertrag Sachen von der ersten und zweiten Art zugleich in Bestand gegeben; so ist der Vertrag nach der Beschaffenheit der Hauptsache zu beurteilen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung eines leeren Friseurlokals in einem Einkaufszentrum von der Bw. an E.K., die mit Zustimmung der Bw. in den seinerzeitigen zwischen der Bw. und H.A.

abgeschlossenen "Mietvertrag" eintrat und wo eine Betriebspflicht vereinbart war, eine Betriebsverpachtung bzw. eine entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 durch eine KÖR bewirkt wurde.

Zur Frage, ob ein Bestandvertrag als Mietvertrag betreffend die Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten oder als Unternehmenspachtvertrag zu werten ist, erging eine Fülle steuer- wie auch zivilrechtlicher Judikatur des VwGH bzw. OGH.

Ob ein Betrieb gewerblicher Art iSd Körperschaftsteuergesetzes infolge Betriebsverpachtung vorliegt, ist gemäß dem in § 2 Abs. 3 UStG 1994 enthaltenen Hinweis nach § 2 KStG 1988 zu beurteilen. Die für das Gebiet der Körperschaftsteuer von der Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten Grundsätze sind auch für den umsatzsteuerlichen Bereich maßgeblich.

Wird ein Betrieb gewerblicher Art entgeltlich überlassen (verpachtet), gilt kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch diese entgeltliche Überlassung (Verpachtung) als Betrieb gewerblicher Art. Dabei ist es unerheblich, ob ein bereits bestehender Betrieb oder ein von der Trägerkörperschaft neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb

entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Es muss sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Es ist nicht erforderlich, dass sämtliche Betriebsgrundlagen übertragen werden. So kann auch die Überlassung einer unzureichenden oder veralteten Betriebsausstattung einen Betrieb gewerblicher Art begründen (s. sinngemäß Rz 86 KSt-Richtlinien 2001).

Wird ein Betrieb gewerblicher Art entgeltlich überlassen, gilt kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch diese entgeltliche Überlassung als Betrieb gewerblicher Art und es bleibt diesbezüglich die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen. Die Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung sind auch dann, wenn sie nach allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätzen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen wären, weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. sinngemäß Rz 85 KSt-Richtlinien 2001).

Hingegen begründet die entgeltliche Überlassung *einzelner Wirtschaftsgüter* keinen Betrieb gewerblicher Art. Ob ein einzelnes Wirtschaftsgut oder ein Betrieb gewerblicher Art überlassen wird, ist danach zu beurteilen, ob die überlassenen Wirtschaftsgüter dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglichen. Vermietet die Gemeinde ein Gebäude ohne Inventar an einen Bäcker und wird die Geschäftseinrichtung von diesem selbst beigeschafft, liegt kein fiktiver Betrieb gewerblicher Art, sondern eine nicht steuerpflichtige Vermietung von Grundstücken vor (s. sinngemäß Rz 87 KSt-Richtlinien 2001).

Für die Unterscheidung der Frage, ob *Geschäftsraummiete* oder *Unternehmenspacht* vorliegt, lassen sich nach der Rechtsprechung des VwGH nicht fest anwendbare Regeln aufstellen. Nach der Rechtsprechung kommt es vielmehr auf die Gesamtheit der Umstände im Einzelfall an. Entscheidend ist, was nach dem Willen der Vertragsparteien Gegenstand ihrer Vereinbarung sein sollte, wobei es darauf ankommt, ob ein lebendiges *Unternehmen* in Bestand gegeben wird (Pacht) oder ob bloß *Geschäftsräume* in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände beigestellt werden (Miete) (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396). Wird eine lebende Organisation überlassen, die einen Ruf, einen Kundenkreis, ein Warenlager, Forderungen etc. besitzt, so ist Pacht anzunehmen. Sind hingegen nur körperliche Wirtschaftsgüter vorhanden, zB eines schon stillgelegten Betriebes, so liegt Miete vor (vgl. VwGH 30.9.1993, Zl. 91/17/0192).

Zur Klärung der Frage, ob *Unternehmenspacht* oder *Geschäftsraummiete* vorliegt, ist insbesondere darauf abzustellen, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, um den Erwerber in die Lage zu versetzen, das Unternehmen fortzusetzen. Für die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, kann weder eine abstrakte Definition noch eine abschließende Aufzählung herangezogen werden. Diese richtet sich vielmehr nach der **Art des Betriebes** (zB Dienstleistungs-, Produk-

tions- oder Handelsbetrieb) einerseits und nach der **Funktion des Wirtschaftsgutes** innerhalb des konkreten Betriebes andererseits in einer funktionalen Betrachtungsweise. Demnach ist darauf abzustellen, ob eine *ortsgebundene Tätigkeit*, *kundengebundene Tätigkeit* oder ein *Produktionsunternehmen* etc. vorliegt (vgl. VwGH 20.11.1990, Zl. 90/14/0122; 12.12.1988, Zl. 88/15/0017 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Eine *Unternehmenspacht* liegt in der Regel vor, wenn tatsächlich ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn) Gegenstand des Bestandvertrages ist, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des "good will" gehört, übergeben wird. Neben den Räumen muss dem Bestandnehmer in der Regel auch das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichem Fortbestand gehört (vgl. VwGH 27.9.1994, Zl. 93/17/0066).

Bei ortsgebundenen Tätigkeiten wie einem Hotel- oder Gaststättenbetrieb stellen Grundstück, Gebäude und Einrichtung die wesentliche Betriebsgrundlage dar (vgl. 15.2.1994, Zl. 91/14/0248; 23.4.1998, Zl. 96/15/0211; 23.3.1999, Zl. 98/14/0141; 31.1.2001, Zl. 95/13/0284; 29.1.2004, Zl. 2000/15/0144).

Für den Fall, dass eine Gemeinde ein Gebäude ohne Inventar an einen *Bäcker* vermietet und dieser die Geschäftseinrichtung selbst beschafft, liegt kein fiktiver Betrieb gewerblicher Art im Sinne einer Betriebsverpachtung, sondern eine nicht steuerpflichtige Vermietung von Grundstücken vor. Dies mit der Begründung, dass die entgeltliche Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter keinen Betrieb gewerblicher Art begründet. Entscheidend in diesem Zusammenhang ist, ob die überlassenen Wirtschaftsgüter dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglichen (s. sinngemäß Rz 87, KSt-RL 2001).

Für das Vorliegen eines Pachtvertrages müssen nicht alle *wesentlichen Betriebsgrundlagen* gegeben sein. Selbst das Fehlen einzelner dieser Betriebsgrundlagen lässt noch nicht darauf schließen, dass eine Geschäftsraummiete und nicht eine Unternehmenspacht vorliegt, wenn nur die übrigen Betriebsgrundlagen vom Bestandgeber bereitgestellt werden, und das lebende Unternehmen als rechtliche und wirtschaftliche Einheit fortbesteht. Unerheblich ist die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Bestandverhältnisses als Miet- bzw. Pachtvertrag. Es kommt immer nur darauf an, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

Voraussetzung für die Qualifikation eines Bestandvertrages als Pachtvertrag ist nach der Rspr des OGH, dass eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des "good will" gehört, überlassen werden. Bei erst zu gründenden Betrieben sind die Anforderungen für die Unternehmenspacht strenger. Nur dann, wenn der Bestandgeber alle wesentlichen Grund-

lagen des künftigen Unternehmens zur Verfügung stellt, kann Pacht angenommen werden (vgl. Würth, ABGB-Kommentar, § 1091 ABGB Rz 2 und die dort zitierte Judikatur).

Nach ständiger Rspr des OGH muss für das Vorliegen einer *Unternehmenspacht* neben den Räumen all das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, also etwa Betriebsmittel (Einrichtung und Warenlager), Kundenstock und Gewerbeberechtigung (vgl. OGH 196.2009, 6 Ob 141/09t).

Wesentliche Grundlage eines Dienstleistungsbetriebes, wie dem eines *Friseurgeschäftes*, bildet nach der Rechtsprechung des VwGH der *Kundenstock*, der vom *Standort* des Betriebes bzw. den *persönlichen Fähigkeiten* der im Dienstleistungsbetrieb tätigen Personen abhängt. In diesem Zusammenhang wurde es im Hinblick auf die Übertragung des Kundenstocks als unbeachtlich angesehen, dass der Betriebsvorgänger den Betrieb als "Herrenfriseur" und dessen Nachfolgerin diesen Betrieb als "Damenfriseur" geführt hat (vgl. VwGH 17.12.1991, Zl. 89/08/0211).

In den dem vorstehenden VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall hat die Bf. die Mietrechte am Friseurgeschäft ihres Vaters aufgrund eines Abtretungsvertrages erworben. Damit ist der Bf. als Nachmieterin der Kundenstock ihres Vaters unter der Voraussetzung nutzbar zur Verfügung gestanden, dass dieser *Kundenstock* nicht ausschließlich von der persönlichen Arbeitsleistung ihres Vaters abhängig war.

Der Wegfall des Betriebsinhabers oder eines besonders befähigten Beschäftigten schließt im Falle eines Friseurbetriebes nur in seltenen Ausnahmefällen die Qualifizierung des Erwerbs von Betriebsmitteln als Betriebsnachfolge aus, wenn wegen der Nichtsubstituierbarkeit des wesentlichen personellen Betriebsmittels der Erwerber nicht in die Lage versetzt wird, den Betrieb des "Vorgängers" fortzuführen (vgl. 19.1.1984, Zl. 83/08/0123).

Im Allgemeinen werden die Vereinbarung einer *Betriebspflicht* und ein wirtschaftliches Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes die wichtigsten Kriterien eines Pachtvertrages sein. Die Betriebspflicht allein vermag noch kein Pachtverhältnis zu begründen, sie spricht zwar in der Regel, aber nicht immer für eine Unternehmenspacht (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396).

In der älteren Judikatur des OGH bis einschließlich 2006 hat dieser für die Qualifikation von Bestandverträgen als Pachtverträge besonderes Augenmerk auf die *Betriebspflicht* als wichtigstes Kriterium für die Annahme eines Pachtvertrages gelegt, wenn sie auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (vgl. Würth, ABGB-Kommentar, § 1091, Rz 2). Nach der jüngeren Rspr des OGH ab 2006 darf jedoch die Vereinbarung einer Betriebspflicht nicht überbewertet werden und führt auch nicht automatisch zur Beurteilung eines Bestandvertrages als "Pachtvertrag". Ungeachtet der Ver-

einbarung einer Betriebspflicht wurde jedoch ein Bestandvertrag über einen Geschäftsraum in der Halle eines erst fertig zu stellenden Hotels als "Mietvertrag" über die Anmietung von Geschäftsräumen angesehen, wenn ein noch gar nicht eingerichteter Raum in Bestand gegeben wurde (vgl. OGH 27.5.1980, 1 Ob 598/80).

In der *älteren* Judikatur des OGH bis einschließlich 2006 zur Frage, ob Bestandverträge über Geschäftsflächen in *Einkaufszentren* als Verträge über Geschäftsraummiete oder Unternehmenspacht zu qualifizieren seien, ging dieser von einer sog. "Zwei-Unternehmens-Lehre" aus, wonach das in Bestand gegebene Geschäftslokal als Teil des Unternehmens "Einkaufszentrum" angesehen wurde. Dies mit der Folge, dass Bestandverträge betreffend die Nutzung von Geschäftsflächen in einem Einkaufszentrum als *Pachtverträge* angesehen wurden.

Nach *jüngerer* Rechtsprechung des OGH führt die Vereinbarung einer Betriebspflicht in Zusammenhang mit der Inbestandgabe von Geschäftsräumlichkeiten in Einkaufszentren nicht automatisch zur Beurteilung des Bestandvertrages als Pachtvertrag, vielmehr muss im Falle der Beendigung des Bestandverhältnisses der Bestandnehmer auch zur *Rückstellung des lebenden Unternehmens* verpflichtet sein. Gerade der Umstand, dass die Rückstellung eines lebenden Unternehmens nicht vereinbart wurde, spricht nach Auffassung des OGH für das Vorliegen von Geschäftsraum*miete* (vgl. OGH 3.4.2008, Zl. 1 Ob 25/08w).

Die Höhe des *Zinses* und dessen Abhängigkeit vom *Umsatz* sind weitere Indizien für das Vorliegen einer Unternehmenspacht. Die Überlassung einer Konzession stellt kein notwendiges Erfordernis, aber gleichfalls ein Indiz für das Vorliegen einer Unternehmenspacht dar (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396).

Im vorliegenden Fall hatte die Vormieterin H.A. gemäß Punkt VII. des "Mietvertrag" vom 21. November 1966 von der Bw. das in Rede stehende Verkaufslokal zur Ausübung des Friseurgewerbes "im **leeren Zustand**", bloß versehen mit einem Wasserauslauf und einer Waschmuschel angemietet.

Als *Bestandzins* für die Überlassung der in Rede stehenden Räumlichkeiten war zwischen der Bw. und H.A. ein fester bzw. flächenabhängiger Bestandzins von S 9,40 pro m² und somit iHv S 587,50 pro Monat vereinbart. Besondere Betriebskosten werden daneben nicht eingehoben.

Hinsichtlich dieses Geschäftslokales war eine *Betriebspflicht* zwischen der Bw. und H.A. vereinbart, als nach Punkt VIII. dieser Vereinbarung die Verletzung der Betriebspflicht einen Kündigungsgrund zur Auflösung dieses Bestandverhältnisses darstellt.

Für den Fall der Beendigung des Bestandverhältnisses ist nach Punkt IX. des "Mietvertrages" das Mietobjekt in gutem und benutzungsfähigem Zustand zurückzustellen. Vorhandene Adap-

tierungen sind nach Wahl der Bw. als Vermieterin zu entfernen oder von der Bw. als Vermieterin abzulösen.

In diesen zwischen der Bw. und H.A. abgeschlossenen Mietvertrag vom 14. Dezember 1966 ist mit Zustimmung der Bw. deren Schwester E.K. "eingetreten", um in diesen Geschäftsräumlichkeiten im Ausmaß von 62,5 m² weiterhin bis 2007 ein Friseurlokal zu betreiben.

Das gesamte Inventar (Spiegel, Sessel, Trockenhauben etc.) zum Betrieb des Friseurlokales hat E.K. nach der telephonischen Auskunft vom 14. April 2011 von ihrer Schwester und Vormieterin H.A. übernommen.

Anlässlich des "Eintritts" von E.K. in den zwischen der Bw. und H.A. abgeschlossenen Mietvertrag mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 und mit Zustimmung der Bw. wurde der zu entrichtende Hauptmietzins neu in Höhe von S 62,50 pro m² neu festgesetzt, sodass der monatliche Mietzins bei einer Nutzfläche von 62,5 m² S 6.250,-- (zuzügl. 20% USt) beträgt. Zu diesem Betrag wird das laufende Betriebskostenpauschale hinzugerechnet. Einen umsatzabhängigen Bestandzins, der nach der Rechtsprechung des VwGH für "Pacht" sprechen könnte, hatten weder H.A. noch E.K. zu entrichten (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396).

Bei der einvernehmlichen Auflösung des mit Wirkung zum 1. Jänner 1999 begründeten weiteren Mietverhältnisses mit E.K. verpflichtete sich diese, das Friseurlokal von allen Fahrnissen geräumt und mit allen Wohnungsschlüsseln an die Bw. zu übergeben. Eine Rückstellungspflicht betreffend das "Friseur-Unternehmen" ist somit weder für die Vormieterin H.A. noch für die Nachmieterin E.K. dokumentiert.

Vielmehr ist es mit Zustimmung der Bw. zu einer direkten Übergabe des *Inventars* zum Betrieb eines Friseurgeschäfts von der Vormieterin H.A. an deren Schwester und Nachmieterin E.K. gekommen, da H.A. nach Punkt IX. des Mietvertrages vom 14. Dezember 1966 das leer angemietete Geschäftslokal in gutem und benutzungsfähigem Zustand an die Bw. rückzustellen gehabt hätte, hätte es keine Nachmieterin für dieses Geschäftslokal gegeben. Demgemäß wird von der als Auskunftsperson gemäß § 143 Abs. 1 BAO befragten Nachmieterin E.K. ausgeführt, dass das leer stehende Friseurlokal bloß einen Heizungskonvektor aufgewiesen habe. Als Errichter und Betreiber des Einkaufszentrums war die Bw. letztlich nur dann interessiert, dass aus Gründen der Erhaltung eines "Branchenmixes" in diesem Geschäftslokal weiterhin ein Friseurgeschäft betrieben wird.

Es kann seitens der BP nicht mit Erfolg argumentiert werden, der Bw. seien nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit H.A. Mieterinvestitionen zugewachsen, wo H.A. nach ihrem Auszug Anspruch auf Ersatz ihrer Investitionen gehabt habe, die sie aufgrund der Bereicherungseinrede iSd ABGB geltend hätte machen können. Dem entgegenstehend hält die

BP in der Stellungnahme vom 5. März 2009 fest, dass es mit Zustimmung der Bw. zu einer direkten Übergabe des Inventars von der Altpächterin H.A. an die Neupächterin E.K. gekommen sei.

Der zwischen der Bw. und E.K. abgeschlossene Bestandvertrag betreffend die Überlassung von zwei leer stehenden Geschäftsräumlichkeiten im Ausmaß von 62,50 m² zur Ausübung des Friseurgewerbes im Einkaufszentrum in 2xxx S., S-Straße, Top 1x, wird daher als

Mietvertrag zur Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten qualifiziert. Dies insbesondere, da bei einem Friseurbetrieb der "Kundenstock" die wesentliche Betriebsgrundlage bildet und dieser von der Vormieterin H.A. direkt der Nachmieterin E.K. überlassen wurde. Dessen ungeachtet wurde seitens der Bw. an H.A. und an E.K. nur ein leeres Geschäftslokal ohne die nötige Einrichtung vermietet.

Die Vereinbarung einer *Betriebspflicht* allein reicht nach der jüngeren Rspr des OGH ab 2006 nicht aus, um einen Bestandvertrag über ein Geschäftslokal in einem Einkaufszentrum als Pachtvertrag zu qualifizieren. Die Vereinbarung einer Betriebspflicht ist für die Qualifikation eines Bestandvertrages als "Pachtvertrag" nach jüngerer Rechtsprechung des OGH nur dann relevant, wenn bei Beendigung des Bestandverhältnisses "das Unternehmen" zurückzustellen ist (vgl. OGH 3.4.2008, Zl. 1 Ob 25/08w im Falle einer "Trafik" im Krankenhaus).

In der jüngeren Rechtsprechung des OGH ab 2006 zu Bestandverträgen in Einkaufszentren ist der OGH von der „Zwei-Unternehmens-Lehre“ abgegangen, wo das in Bestand gegebene Geschäftslokal ebenso als Teil des „Einkaufszentrums-Betriebes“ angesehen wurde. Nach dieser Rechtsprechung reicht selbst die *Partizipation* an bereits vorhandenen Passantenströmen, die Vereinbarung eines *umsatzabhängigen* Bestandzinses und einer *Betriebspflicht* nicht aus, um einen Bestandvertrag als Pachtvertrag zu qualifizieren, wenn bei Vertragsende keine Rückstellung des vom Bestandnehmer betriebenen Unternehmens vorgesehen ist. Die Schaffung einer im EKZ vorhandenen Infrastruktur sowie die Organisation eines "Branchenmix" stellen idR noch keine hinreichenden Aspekte dar, um einen Bestandvertrag als Pachtvertrag zu qualifizieren (vgl. Vonkilch, Bestandverträge in Einkaufszentren: Aktuelle Entwicklungen in Judikatur und Rechtspolitik, Wobl 2010/57ff).

Nimmt jemand ein im „Edelrohbauszustand“ befindliches Geschäftslokal in einem EKZ zu einem nicht umsatzabhängigen Bestandzins in Bestand, das er unter beträchtlichem Aufwand und mit erheblichen Investitionen fertigstellt und bei Beendigung des Bestandverhältnisses wieder in den Zustand zu versetzen haben wird, in dem es sich zum Zeitpunkt der Übergabe befunden hat, und stehen dem Bestandgeber auch sonst keine Betriebsmittel wie etwa Einrichtung, Warenlager, Kundenstock und Gewerbeberechtigung zur Verfügung, ist selbst dann von einem Miet- und nicht von einem Pachtverhältnis auszugehen, wenn die Vertragsparteien

die Anwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes ausgeschlossen haben und den Bestandnehmer gewisse Gemeinschaftsverpflichtungen wie etwa Wahrung des Gesamtinteresses des EKZs treffen. In dem diesem Urteil des OGH zu Grunde liegenden Fall betreffend eines Verkaufslokals im EKZ wurde ein Bestandvertrag als „Mietvertrag“ qualifiziert, obgleich die Parteien von einem „Pachtvertrag“ ausgegangen waren (vgl. OGH 18.9.2009, 6 Ob 141/09t).

Im Falle der Inbestandgabe eines leeren Geschäftslokales in einem EKZ ohne jede Ausstattung wurde trotz vereinbarter Betriebspflicht und trotz eines umsatzabhängigen Bestandzinses der Bestandvertrag als „Mietvertrag“ ungeachtet des Umstandes gewertet, dass seitens des EKZ-Betreibers Gemeinschaftsanlagen, wie WC und Parkplatz, zur Verfügung gestellt wurden. In dem diesem Urteil zu Grunde liegenden Fall war ebenso bei Beendigung des Bestandvertrages ein „besenreines Geschäftslokal“ zurückzustellen (vgl. OGH 19.5.2010, 6 Ob 74/10s).

Im Falle der entgeltlichen Überlassung einer Trafik in einem Krankenhaus wurde die Möglichkeit des Bestandnehmers, an den Strömen potentieller Kunden zu partizipieren, nicht als relevant für die Qualifikation eines Bestandvertrages als Pachtvertrag gesehen. Hingegen wurde dem Umstand der Vereinbarung einer Betriebspflicht für die Qualifikation als Pachtvertrag als wesentlich angesehen, wenn bei Beendigung des Bestandverhältnisses „das Unternehmen“ zurückzustellen ist (vgl. OGH 3.4.2008, 1 Ob 25/08w).

Der "Eintritt" von E.K. in den zwischen der Bw. und H.A. begründeten Bestandvertrag mit Wirkung zum 1. Jänner 1999, der auch der Zustimmung der Bw. bedurfte, hatte zur Folge, dass E.K. im Rechtsverhältnis zwischen H.A. und E.K. der Kundenstock ihrer Schwester H.A. und Rechtsvorgängerin nutzbar zur Verfügung stand. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Betrieb eines Friseurgeschäfts wurden demnach von H.A. an E.K. übertragen. Darüber hinaus hat E.K. das gesamte Inventar zum Betrieb des Friseurlokals von H.A. erworben.

Dem Vorbringen der Betriebsprüfung, es liege eine *Betriebsverpachtung* durch die Bw. vor, da durch Vormieterin H.A. ein Betrieb entwickelt und diese kein Weitergaberecht am Mietgegenstand gehabt habe, ist entgegen zu halten, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Betrieb eines Friseurgeschäfts wie insb. der Kundenstock von der Vormieterin H.A. an deren Nachmieterin und Schwester E.K. übertragen wurden. Darüber hinaus war die Mitvermietung von Inventar (Waschtische, Gasetagenheizung, Spiegel, Sessel, Trockenhauben etc.) weder Gegenstand des mit 14. Dezember 1966 zwischen der Bw. und H.A. begründeten Mietverhältnisses, noch des nachfolgenden mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 begründeten Mietverhältnisses.

Nach Punkt VII. des Mietvertrages vom 14. Dezember 1966 wird das Friseurlokal in leerem Zustand, bloß versehen mit einem Wasserauslauf vermietet und ist nach Punkt IX. dieses

Mietvertrages in gutem und benutzungsfähigem Zustand zurückzustellen. Ebenso verpflichtete sich E.K. nach der mit 26. Februar 2007 unterfertigten Niederschrift anlässlich der Beendigung ihres Bestandverhältnisses mit der Bw. das Friseurlokal vollkommen geräumt von allen Fahrnissen an die Bw. zu übergeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juli 2011