

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A**** jun. B****, Straße, PLZ*** Ort***, StNr. 51 0**/****, vertreten durch Schmied - Neulinger - Landgraf Steuerberatungs OG, Herrenstraße 32, 4320 Perg, über die Beschwerde vom 25.06.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Kirchdorf Perg Steyr vom 06.06.2012, betreffend **Einkommensteuer 2008** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf) führte im beschwerdegegenständlichen **Jahr 2008** ein Einzelunternehmen mit Handel und Reparatur von Fahrzeugen am Standort Straße2, PLZ*** Ort***.

Im 61. Lebensjahr beabsichtigte der Bf ab 01.10.2008 seinen Kfz-Betrieb an eine GesmbH zu verpachten.

Für das Jahr 2008 erklärte der Bf mit Jahresabschluss zum 31.10.2008 (nicht zum 01.10.2008) einen „Veräußerungsverlust“ iHv € -17.507,85 und einen laufenden Gewinn von € 9.204,83. Das führte zu einem erklärten Verlust aus Gewerbebetrieb von € - 8.303,02.

Weiters wurden vom Bf bereits 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von dem an die GmbH verpachteten Betrieb erklärt. Der Bf bezog ab 01.11.2008 eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurde seitens der Abgabenbehörde **erklärungsgemäß** mit **Einkommensteuerbescheid vom 25.05.2010** durchgeführt.

Im Zuge einer **Außenprüfung** gemäß § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) **für das Jahr 2008** – Prüfungsbeginn laut Prüfungsauftrag war am **06.02.2012** - wurde

A) der Unternehmenspachtvertrag vom 00.00. 2009 vorgelegt und

B) folgende Betriebsprüfungsfeststellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31.05.2012 festgestellt:

Ad. A. Der Unternehmenspachtvertrag: Die wesentlichsten Bestimmungen lauten **auszugsweise in Kursivschrift:**

Zwischen dem Bf als Verpächter und den Geschäftsführern einer neu gegründeten GmbH als Pächterin wurde ein **Unternehmenspachtvertrag** datiert mit **Ort2, 00.00. 2009, unterzeichnet.**

In der Präambel zum Unternehmenspachtvertrag steht unter Absatz

(2) Die Pächterin beabsichtigt, diesen Betrieb zusammen mit der Betriebsliegenschaft und den Betriebsgebäuden zu pachten. Und unter Absatz

(3) Darüber hinaus soll der Pächterin eine Option auf Erwerb des Betriebes samt Betriebsliegenschaft eingeräumt werden.

Punkt I. Pachtgegenstand

*(1) Der Verpächter ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ 1***, GB **Zahl** Ort***, Bezirksgericht Ort3, samt darauf errichtetem Betriebsgebäude mit der Adresse Straße2, PLZ*** Ort***.*

(2) Der Verpächter betreibt auf der Betriebsliegenschaft gemäß Abs (1) eine Kfz-Fachwerkstätte samt Karosseriebetrieb sowie einen Kfz-Handel für Neuwagen der Marken A und B sowie einen Gebrauchtwagenhandel.

(3) Der Verpächter verpachtet hiermit an die Pächterin und diese pachtet hiermit vom Verpächter

a) das im Abs (1) genannte Objekt im Ausmaß von ca. xxxxxx m² (im Folgenden kurz Betriebsliegenschaft genannt), laut Plan, Anlage./1

b) den im Abs (2) genannten Betrieb (im Folgenden kurz Unternehmen genannt, zusammen auch als "Pachtgegenstand" bezeichnet).

(4) Die Pächterin pachtet das Unternehmen im gesamten Umfang, wie dies der Verpächter bisher betrieben hat. Das Unternehmen besteht insbesondere aus:

a) dem in beiliegendem Anlagenverzeichnis (Anlage ./2) beschriebenen Inventar;

b) den in Anlage ./3 (samt historischen Einkaufspreisen) angeführten Waren- und Materialbeständen zum 01.10.2008;

c) den Kundenverträgen einschließlich sämtlicher Rechte und Ansprüche daraus sowie dem Kundenstock und den Kundendateien samt dazugehöriger Dokumentation;

d) den Verträgen mit Lieferanten, Subunternehmern, Lizenzgebern sowie Leasing- und Wartungsverträgen, einschließlich sämtlicher Rechte, Forderungen und Ansprüche aus den genannten Verträgen sowie die Lieferantendateien samt dazugehöriger Dokumentation;

*e) den Dauerschuldverhältnissen wie Miet— und Leasingverträge, insbesondere den Pachtvertrag betreffend den Handymast Firma C**** bzw. die aus diesem resultierenden Einnahmen (dzt. EUR 2.640 jährlich; Ergänzung durch BFG: netto EUR 2.200);*

f) den in Anlage ./4 angeführten Dienstnehmern, die im Unternehmen des Verpächters tätig sind und mit sämtlichen Rechten und Pflichten im Sinne des AVRAG - inklusive der Abfertigungsansprüche der Dienstnehmer A und G* - von der Pächterin übernommen werden. Übergabegenständlich sind auch sämtliche diesbezügliche Dokumentationen, wie insbesondere Dienstverträge (~zetteln) samt Sondervereinbarungen (Prämien, Zulagen), Einstufungen. etc. sowie auch die für die Abfertigungsansprüche gebildete Abfertigungsrückstellung samt dazugehöriger Wertpapierdeckung.*

g) der Internet-Domain www.....at.

*(8) Der Verpächter bestätigt hiermit, dass er aufgrund vertraglicher Vereinbarung mit der Marktgemeinde Ort*** als Liegenschaftseigentümer zukünftig verpflichtet werden kann einen Teil der Betriebsliegenschaft zum Zwecke der Errichtung einer Gemeindestrasse an die Marktgemeinde Ort*** gegen Ablöse abzutreten. Die Vertragsparteien vereinbaren hiermit, dass die daraus resultierende Ablöse der Pächterin zusteht und ist diese Ablöse vorerst auf einem auf die Pächterin lautenden Sparbuch bis zum Ende dieses Pachtvertrages zu hinterlegen. Sollte die Höhe der Ablöse EUR 36,33 pro m² übersteigen, so steht der diesen Betrag übersteigende Teil der Ablöse dem Verpächter zu.*

Punkt II. Verwendungszweck

(1) Der Pachtgegenstand wird zum Betrieb einer Kfz-Werkstätte und eines Kfz-Handels in Pacht gegeben. Die Pächterin ist verpflichtet, den Pachtgegenstand einschließlich der Ausstellungsräume ausschließlich zu diesem vertraglich festgelegten Zweck für die Dauer des Pachtvertrages zu nutzen und diesen dauernd zu betreiben. Die Pächterin ist jedoch jedenfalls berechtigt, alle Handlungen, Geschäfte und Maßnahmen vorzunehmen, die zur Erfüllung des Geschäftsgegenstandes förderlich erscheinen.

Punkt III. Vertragsdauer, vorzeitige Auflösung

*(1) Der Pachtvertrag **hat am 01.10.2008 begonnen und endet am 30.09.2038***

(Fettdruck durch BFG) ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf. Die lange Vertragsdauer ist von beiden Vertragsparteien reiflich überlegt worden und entspricht dies dem wahren Willen der Vertragspartner. Die Vertragspartner wurden vom Schriftenverfasser über die Folgen einer Befristung (insbesondere, dass keine frühere ordentliche Aufkündigung möglich ist) ausführlich aufgeklärt.

Punkt IV. Pachtzins

(1) Der jährliche Pachtzins beträgt EUR 43.604 (exkl. Einkommenssteuer und exkl. USt.).

*(2) Der vereinbarte Mietzins ist in zwölf gleich hohen Akontobeträgen, jeweils bis spätestens am 03. (einlangend) eines jeden Monats im Vorhinein zur Zahlung auf das Konto des Verpächters Nr. ..., bei der Raiffeisenbank Ort***, BLZ..... abzugsfrei zur Zahlung fällig. Die jeweilige Höhe der monatlich zu bezahlenden Akontobeträge wird mittels gesonderter Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen festgelegt.*

Nach Vorliegen des jeweiligen Einkommenssteuerbescheides des Verpächters für das vor- angegangene Jahr erfolgt zwischen den Vertragsteilen eine Nachbemessung der Höhe der von der Pächterin für das vorangegangene Jahr bezahlten Beträge unter Berücksichtigung der beim Verpächter durch die bezahlten Beträge angefallenen Einkommenssteuer. Sich daraus ergebende Nachzahlungen der Pächterin bzw. Rückzahlungen des Verpächters sind sodann binnen vierzehn Tagen ab Feststehen des Zahlungsbetrages zur Zahlung fällig.

(3) Der Pachtzins ist wertgesichert. Als Maßstab der Wertsicherung dient der Verbraucher preisindex 2005 (2005 = 100), der von der Statistik Austria in Wien verlautbart wird oder ein vergleichbarer an seine Stelle tretender Index. Ausgangsbasis für diese Wertsicherungs berechnung ist die für den Monat des Vertragsabschlusses verlautbarte Indexzahl. Der Pachtzins erhöht und vermindert sich in jenem Ausmaß, in dem sich der Verbraucher preisindex gegenüber dem Monat des Vertragsabschlusses verändert. Veränderung von +/- 2 % bleiben dabei unberücksichtigt. Verändert sich der Index um mehr als +/- 2 % so ist jedoch die Indexanpassung in voller Höhe durchzuführen.

Der Verpächter ist verpflichtet, die Wertsicherungsberechnung im Zuge der jährlichen Nachbemessung des Pachtzinses gemäß Abs. (2) vorzunehmen und ist eine Veränderung aus der Wertsicherung bei dieser Nachbemessung zu berücksichtigen. Bei nicht ordnungsgemäßer Vorschreibung von sich aus der Wertsicherungsklausel ergebenden Verminderungen des Pachtzinses ist die Pächterin auch ohne Vorschreibung berechtigt, den verminderten Pachtzins zur Überweisung zu bringen und zu viel bezahlte Beträge unbefristet vom Verpächter zurückzufordern.

Punkt XI. Ankauf des Pachtgegenstandes durch die Pächterin

(1) Der Verpächter räumt hiermit der Pächterin das unentgeltliche Recht ein mit Ablauf des Pachtverhältnisses am 30.09.2038, sowie unter der Bedingung der vollständigen Zahlung sämtlicher Pachtzinse, den gesamten Pachtgegenstand (Betriebsliegenschaft und Unternehmen) unentgeltlich zu erwerben.

(2) Die Pächterin hat demnach mit Ablauf des Pachtverhältnisses am 30.09.2038 einen Anspruch auf Übertragung des gesamten Pachtgegenstandes (Betriebsliegenschaft und Unternehmen) in ihr Eigentum.

(3) Als Kaufpreis wird jener Betrag vereinbart, der sich aus den (unter Berücksichtigung der Wertsicherung gemäß Punkt IV. Abs. (3)) bezahlten Pachtzinsen über eine Laufzeit von 30 Jahren ergibt, so dass bei Ausübung dieses Optionsrechtes durch die Pächterin nach Ablauf von 30 Jahren ab Beginn des Pachtverhältnisses kein Barkaufpreis mehr zur Bezahlung an den Verpächter übrig bleibt und das Eigentum am Pachtgegenstand mit Ausübung der Option und Zahlung des letzten Pachtzinses durch die Pächterin unter einem auf die Pächterin übergeht und der Kaufpreis damit mit den über 30 Jahre geleisteten Pachtzinsen beglichen ist.

(4) Sollte der Verpächter vor Ablauf des Pachtverhältnisses ableben und der Pachtvertrag entsprechend den Rechtsnachfolgebestimmungen dieses Vertrages auf Erben und/oder Legatäre übergehen, so hat die Pächterin das Recht mit den Rechtsnachfolgern des Verpächters über eine vorzeitige Ausübung der Kaufoption zu verhandeln.

(5) Der Verpächter verpflichtet sich bereits jetzt für den Fall der Ausübung dieser Option durch die Pächterin, einen entsprechenden Unternehmenskaufvertrag und insbesondere auch eine grundbuchsfähige Urkunde zur Übertragung der Betriebsliegenschaft auf die Pächterin in der dafür notwendigen Form zu unterfertigen, um eine lastenfreie Eigentumsübertragung auf die Pächterin zu gewährleisten.

(6) Festgehalten wird weiters, dass der Pachtgegenstand in diesem Fall lastenfrei, das heißt, ohne bürgerliche oder außerbürgerliche Belastungen, Verbindlichkeiten oder sonstige Lasten auf die Pächterin übergeht und hält der Verpächter die Pächterin diesbezüglich schad- und klaglos.

(7) Alle mit der Optionseinräumung bzw. -ausübung verbundenen Kosten, Steuern, Gebühren und Abgaben - ausgenommen persönlicher Einkommenssteuern des Verpächters sowie Kosten einer etwaigen Lastenfreistellung - trägt die Pächterin.

Punkt XIII. Belastungs- und Veräußerungsverbot, Verbücherung, Vorkaufsrecht, Aufsandungserklärung

*(1) Der Verpächter räumt hinsichtlich der Liegenschaft EZ 1***, Grundbuch **Zahl** Ort***, BG Ort3, der Pächterin ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ein.*

Den Vertragsparteien ist bekannt, dass gemäß § 364c ABGB eine grundbücherliche Sicherstellung des Belastungs- und Veräußerungsverbot es nicht möglich ist.

*(2) Die Vertragspartner kommen überein, dass der gegenständliche Pachtvertrag im Grundbuch im Lastenblatt der Liegenschaft E2 1***, Grundbuch **Zahl** Ort***, BG Ort3, zu verbüchern ist.*

*(3) Der Verpächter räumt darüber hinaus hinsichtlich der Liegenschaft E2 1***, Grundbuch **Zahl** Ort***, BG Ort3, der Pächterin zur Absicherung ihrer Rechte aus diesem Pachtvertrag ein grundbücherlich sicherzustellendes Vorkaufsrecht gemäß § 1072 ff. ABGB ein.*

*(4) Der Verpächter erteilt hiermit seine ausdrückliche Zustimmung, dass aufgrund dieses Vertrages ob der in seinem Eigentum stehenden Liegenschaft EZ 1***, Grundbuch **Zahl** Ort***, BG Ort3 - auch über nur einseitigen Antrag - folgende Eintragungen im Grundbuch bewilligt werden können:*

*a) Einverleibung des Pachtvertrages für die Zeit bis 30.09.2038 gemäß Punkt III. des Pachtvertrages für die Firma D****-KFZ—E**** GmbH, FN *Ziffer*, Straße2, PLZ*** Ort***,*

*b) Einverleibung des Vorkaufsrechtes gemäß Punkt XIII. dieses Pachtvertrages für die Firma D****-KFZ-E**** GmbH, FN *Ziffer*, Straße2, PLZ*** Ort***.*

Bildschirmfoto vom Datum und den Unterschriften auf dem Unternehmenspachtvertrag
[...]

Ad. B. Feststellung der Betriebsprüfung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31.05.2012, **die Gegenstand dieser Beschwerde** ist:

„ Betriebsveräußerung

*Mit Unternehmenspachtvertrag vom 00.00. 2009 - (Fettdruck durch BFG) - wurde der Betrieb „, A**** B*****“ an die Firma D****-KFZ-E**** GmbH auf die Dauer von **dreißig** Jahren verpachtet.*

Gleichzeitig wurde vereinbart, dass die Pächterin nach Ablauf dieser dreißig Jahre das Recht hat, den Pachtgegenstand unentgeltlich zu erwerben. Das heißt, mit Ablauf dieses Zeitraumes hat die Pächterin Anspruch auf Übertragung des gesamten Pachtgegenstandes.

*Als Kaufpreis wurde jener Betrag vereinbart, der sich aus den unter Berücksichtigung der Wertsicherung bezahlten Pachtzinsen über die Laufzeit von 30 Jahren ergibt. Zusätzlich zu den vertraglich vereinbarten Nettopachtzinsen verpflichtete sich die Pächterin, die Einkommensteuer, die Herr B***** aufgrund der Verpachtung vorgeschrieben werden wird, zu tragen. Diese Einkommensteuerbeträge werden somit zu einem Teil der zu zahlenden Pachtzinsen.*

Nach Ansicht der BP handelt es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine Betriebsaufgabe mit anschließender Verpachtung, sondern um eine Veräußerung des Betriebes gegen Ratenzahlung.

Als Kaufpreis ist jener Betrag anzusetzen, der sich aus den vereinbarten Nettopachtzinsen zuzüglich der auf die Verpachtung entfallenden Einkommensteuer ergibt. Diese Beträge wurden unverändert von jenen übernommen, die die steuerliche Vertretung bei der Ermittlung des Barwerts für die Ermittlung des Aufgabegewinnes angesetzt hat.

Wird der Kaufpreis nicht sofort, sondern in Raten gezahlt, dann gilt der abgezinste Betrag als begünstigter Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG. Die Zinsen gehören zu den nachträglichen betrieblichen Einnahmen.

Der Zinssatz von 4 % wurde unverändert vom Steuerberater übernommen."

Ergänzung zum Inhalt durch das BFG: Die Betriebsprüferin hat einen „Verkaufspreis“ nach Betriebsprüfung – abgezinste auf einen Barwert – mit dem vereinbarten Pachtzins plus der pro Jahr auf die **gesamten** wertgesicherten Pachteinahmen **geschätzten** Einkommensteuer auf 30 Jahre (= Laufzeit des „Pachtvertrages“) gerechnet und als Verkaufspreis angesetzt.

Das **Finanzamt** nahm für 2008 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen einen Wiederaufnahmebescheid und einen Einkommensteuerbescheid 2008 (beide Bescheide vom **06.06.2012**).

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Steuerberater des Beschwerdeführers mit Schriftsatz vom **25.06.2012 Berufung**. Der Inhalt der Berufung richtet sich im Text ausschließlich gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und zwar gegen die Berechnung der Betriebsveräußerung. Die Betriebsprüfung habe einen viel zu hohen „Verkaufspreis“ des Betriebes angesetzt. Hinsichtlich der näheren Begründung wird vom BFG auf die Berufungsausführungen verwiesen. Auszugsweise wird zur Einkommensteuer des Verpächters zitiert: „.... Dass ein Nettokaufpreis vereinbart wurde, wird auch durch schlüssiges Handeln dadurch untermauert, dass Verlustvorträge aus der Zeit vor dem Betriebsverkauf und dem ursprünglichen Veräußerungsverlust so an den Käufer bzw. an die Pächterin weitergegeben wurden, dass in den Jahren 2008 und 2009 die Verpachtungsüberschüsse nicht oder nicht in voller Höhe einkommensteuerpflichtig wurden.

So wurden für das Jahr 2008 bei einem Verpachtungsüberschuss von € 7.084,38 keine Einkommensteuern weiterverrechnet und für das Jahr 2009 bei einem Verpachtungsüberschuss von € 27.708,78 nur € 1.790,38. ...“

Mit Schreiben vom 31.08.2012 erstattete die Betriebsprüferin eine Stellungnahme zur Berufung, führte darin mehrere Textpassagen aus dem Pachtvertrag vom 00.00.2009 an und beharrte auf der Neuberechnung nach Betriebsprüfung.

Mit Schreiben vom 10.09.2012 äußerte sich der Steuerberater des Bf zur Stellungnahme der Betriebsprüfung und bestritt den von der Betriebsprüfung errechneten „Verkaufspreis“ in der Höhe als vertragswidrig.

In weiterer Folge legte das Finanzamt mit **Vorlagebericht vom 26.09.2012** die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und begehrte Abweisung der Berufung.

Zur Information:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb am Standort Straße2, PLZ*** Ort***, eine Kfz-Fachwerkstätte samt Karosseriebetrieb sowie einen Kfz-Handel.

Der Bf wurde im Jahr 2008 einundsechzig Jahre alt und erhielt ab **01.11.2008** eine Alterspension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Der Bf **verpachtete** laut Unternehmenspachtvertrag vom **00.00. 2009 rückwirkend** zum **01.10.2008** seinen Betrieb an eine GmbH zusammen mit allen Betriebsmitteln (Kundenkartei, Warenlager lt. Inventur, allen Verträgen wie z.B. allen Leasingverträgen, den Dienstnehmern etc.), der Betriebsliegenschaft und den Betriebsgebäuden auf die **Dauer von 30 Jahren** zu einem jährlich wertgesicherten Pachtzins in Höhe von EUR 43.604 (excl. Einkommensteuer und excl. USt) und diversen Nebenbestimmungen (z.B. einer Option auf unentgeltlichen Erwerb der Betriebsliegenschaft nach diesen 30 Jahren).

Die Geschäftsführer dieser neu gegründeten GmbH waren zwei ehemalige Dienstnehmer des Bf, die mit Gesellschaftsvertrag vom 26.08.2008 eine GmbH gründeten. Diese GmbH wurde am 19.09.2008 im Firmenbuch eingetragen.

Festgehalten wird, dass vom Steuerberater des Bf der Jahresabschluss 2008 **zum Stichtag 31.10.2008** erstellt wurde, der "Veräußerungsverlust" ebenfalls zu diesem Stichtag ermittelt wurde und die Pachteinkünfte unter Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden.

Beweiswürdigung

Die vorstehenden Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage, dem Vorbringen der Parteien und dem Arbeitsbogen ABNr. 122007/12 der Betriebsprüfung.

Aus den Unterschriften auf dem Unternehmenspachtvertrag zwischen dem Bf als Verpächter und den Geschäftsführern der GmbH als Pächterin geht hervor, dass dieser Vertrag erst am **00.00. 2009** von den Vertragsparteien **unterzeichnet** wurde. Ebenso geht aus dem Grundbuchsatz vom 23.02.2012 der Betriebsliegenschaft hervor, dass die im Unternehmenspachtvertrag unter Punkt III. und XIII. vereinbarten Lasten des Bestandrechtes - das heißt der Pachtvertrag bis 30.09.2038 und das Vorkaufsrecht für die Kfz GmbH - mit einer Tageszahl, nämlich 000/2009, dh **erst im Jahr 2009**, im Grundbuch eingetragen wurden.

Festgehalten wird, dass es im ganzen Verfahren keinen Hinweis über die Dauer der Vertragsverhandlungen oder einen mündlichen Vorvertrag zwischen dem Bf und der Pächterin gibt. Ein solcher Vertrag wurde weder erwähnt, noch wurde sein Inhalt von der Betriebsprüfung festgestellt.

Im gegenständlichen Sachverhalt erfolgte die sachenrechtliche Übergabe (Modus) von Betriebsmitteln und der tatsächliche Fortbetrieb des Unternehmens durch die Pächterin **vor** dem zivilrechtlich gültigen Titelgeschäft des Pachtvertrages gegen Ende des Jahres 2008. Dies ist nur aus dem gegenseitigen Vertrauensverhältnis der Vertragsparteien erklärbar.

Festgehalten wird, dass aus den vorliegenden Unterlagen nicht klärbar ist, ob die Verpachtung - wie im Vertrag beabsichtigt - am 01.10.2008 - oder - wie der Bezug der Alterspension des Bf vermuten lässt - am 01.11.2008 - oder wann tatsächlich begonnen hat.

Es gibt im Vertrag weder einen bestimmten Kaufpreis für das Unternehmen, noch einen rechnerisch bestimmbaren Kaufpreis.

Es gibt einen jährlich wertgesicherten Pachtzins auf dreißig Jahre in Höhe von EUR 43.604 (excl. Einkommensteuer und excl. USt) und zahlreiche abzuwickelnde Nebenbestimmungen wie die jährliche Nachbemessung der Pacht unter Berücksichtigung **der tatsächlichen Einkommensteuer** des Verpächters, unter Berücksichtigung der Verlustvorträge, die der Verpächter noch verbrauchen kann.

Rechtslage

I. Zivilrecht und Unternehmensrecht

Die Verpachtung eines Unternehmens mit allen Betriebsmitteln und die vertragliche Verpflichtung zum Fortbetrieb ist zuerst von der zivilrechtlichen Seite des ABGBs zu beleuchten.

Das Unternehmensgesetzbuch regelt im § 38 UGB die Übernahme der Rechtsverhältnisse eines Veräußerers durch den Erwerber dh bei einem Unternehmenskauf, die Haftung von Veräußerer und Erwerber und die Rechtsnachfolge bei Fortführung ein- und desselben Betriebes.

-Zum **Pachtvertrag**:

*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.*

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, ZI. 93/17/0066). Nur dann, wenn der Bestandgeber alle wesentlichen Grundlagen des künftigen Unternehmens zur Verfügung stellt, kann Pacht angenommen werden (vgl. Würth, ABGB-Kommentar, § 1091 ABGB Rz 2 und die dort zitierte Judikatur).

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, ZI. 91/17/0192).

-Zum **Kaufvertrag** nach ABGB vgl. Aicher in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1053 ABGB (Stand 1.5.2017, rdb.at):

§ 1053 ABGB: Durch den Kaufvertrag wird eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen. Er gehört, wie der Tausch, zu den Titeln, ein Eigentum zu erwerben. Die Erwerbung erfolgt erst durch die Übergabe des Kaufgegenstandes. Bis zur Übergabe behält der Verkäufer das Eigentumsrecht.

*Für einen Kaufvertrag (KV) ist begriffsnotwendig, dass sich Parteien zum Austausch einer Sache **gegen eine Geldsumme** verpflichten. Der KV ist Titel für den Eigentumserwerb (§§ 380, 424), der durch die Übergabe (§§ 425 ff) erfolgt. Der KV zählt zu den*

Veräußerungsverträgen, da er auf Änderung der eigentumsrechtlichen Zuordnung einer Sache abzielt. Er gehört zu den entgeltlichen u gegenseitigen Verträgen.

Ein Unternehmen kann als Gesamtsache (§ 302) Gegenstand eines einheitlichen KV sein, 6 Ob 334/58 HS I/5; 1 Ob 504/61 HS 3014; 5 Ob 214/66 HS 5057; Wilhelm, JBI 1984, 444. Dass aus bilanztechnischen Gründen der Kaufpreis formell auf verschiedene Teile der übernommenen Vermögenswerte aufgeteilt wird, spricht nicht gegen Qualifikation als Unternehmenskauf zu einem Gesamtpreis, 1 Ob 157/02y RdW 2003, 253.

Das Unternehmen kann aber nicht Gegenstand eines einheitlichen Verfügungsgeschäftes sein. Vielmehr ist je nach Sachkategorie der entsprechende Modus einzuhalten: Einverleibung bei Liegenschaften (§ 431), Übergabe bei beweglichen Sachen. Allerdings genügt bei beweglichen Unternehmensbestandteilen einheitliche symbolische Übergabe iSd § 427 (arg „Warenlager oder andere Gesamtsache“). Soweit nicht ohnedies § 38 UGB eingreift, der für Übergang unternehmensbezogener Rechtsverhältnisse sorgt, ist für den Übergang der Forderungen Zession u für Übergang der Verbindlichkeiten Schuldübernahme mit Zustimmung der Gläubiger erforderlich. Nach dem Parteiwillen kann in symbolischer Übergabe (zB der Geschäftsbücher) auch Abtretung der zum Unternehmen gehörigen Forderungen gesehen werden, F. Bydlinski in Klang IV/22 110.

§ 1054 ABGB: Wie die Einwilligung des Käufers und Verkäufers beschaffen sein müsse, und welche Sachen gekauft und verkauft werden dürfen, dieses wird nach den Regeln der Verträge überhaupt bestimmt. Der Kaufpreis muss in barem Gelde bestehen, und darf weder unbestimmt, noch gesetzwidrig sein.

Ob für gültigen KV (ziffernmäßige) Bestimmtheit oder (nur) Bestimmbarkeit des Kaufpreises erforderlich ist, ist umstritten. Zwar sagt die Marginalie zu §§ 1056 ff, dass der Kaufpreis bestimmt sein müsse, doch sagt § 1054 S 2 nur, dass er nicht unbestimmt sein dürfe. Der bestimmbare Preis ist aber kein unbestimmter Preis. Sohin ergibt schon die grammatikalische Interpretation, dass gem. § 1054 S 2 Bestimmbarkeit des Kaufpreises genügt. Das ist auch von der älteren u einem Teil der neueren Rsp nicht bezweifelt worden, s 1 Ob 1050/25 SZ 7/410; 3 Ob 197/30 SZ 12/99; 2 Ob 364/48 SZ 22/2; 1 Ob 164/59 HS I/28; 6 Ob 418/61 HS III/16; 1 Ob 64/66 HS V/37; vgl auch 3 Ob 271/61 ImmZ 1962, 107 (Verrechnung der im Verkaufszeitpunkt vorhandenen Mietzinsreserve als Abzug vom Kaufpreis); 3 Ob 453, 454/52 SZ 25/328; 5 Ob 265/63 EvBl 1964/2 (für Leibrentenvertrag); 3 Ob 330/56 JBI 1957, 188 (für Übergabsvertrag – Abfindung für die weichenden Geschwister); LG Wien 41 R 1747/48 EvBl 1949/188; 5 Ob 323/63 EvBl 1964/339 (für Bestandvertrag: zur Bestimmbarkeit genügt, dass Parteien einen zuverlässigen Maßstab vereinbart haben). ...

II. Zum Steuerrecht:

Gemäß **§ 24 Abs. 1 EStG 1988** sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes,
- eines Anteils eines Gesellschafters der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Ein Veräußerungserlös müsste alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (vgl. VwGH 6.4.1995, 94/15/0194) umfassen.

Dazu gehören als Beispiele: Barbeträge, Ratenzahlungen, Sachwerte, Rentenzahlungen sowie die Übernahme von Einkommensteuerschulden (VwG15.3.1957, 1938/55) und Betriebsschulden (VwGH 25.2.1975, 0840/73), weiters Enteignungsentschädigungen (VwGH 21.9.1988, 87/13/0033), Erlöse aus der Aufgabe eines Mietrechtes usw.

*Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen führt eine Betriebsverpachtung grundsätzlich nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern zu einem Ruhen des Betriebs (s EStG 1988; Quantschnigg / Schuch § 24 Rz 16.1). Eine Betriebsverpachtung ist **nur dann** als Betriebsaufgabe zu behandeln, wenn die objektiven erkennbaren, äußeren Verhältnisse darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse mit hoher Wahrscheinlichkeit für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen (s Q/ Sch § 24 Rz 16.1; DKMZ/Doralt § 24 Rz 156 mit ausführlicher Kritik in Rz 165).*

Maßgeblich sind die objektiven Umstände, der subjektiven Absicht des Verpächters bzw. dessen Absichtserklärung kommt keine entscheidende Bedeutung zu (s auch UFS 30.4.07, RV/0202-F/05; Q/ Sch § 24 Rz 16.1; krit Sporer SWK 97, S 653; für die gesetzliche Normierung eines Wahlrechts zur Betriebsaufgabe bei Verpachtung durch Erklärung des Betriebsinhabers auch Lenneis UFSakt 07, 128; Laudacher SWK 08, S 611; s auch § 28 Rz 81). Der Erklärung des StPfl kann aber für die Frage Bedeutung zukommen, ob die Absicht des StPfl, den Betrieb aufzugeben, nach außen hin erkennbar geworden ist (s VwGH 18.11.08, 2006/15/0253; dazu Wiesner RWZ 09, 4; s auch EStR 5649).

Indizien für eine Betriebsaufgabe, aber nicht notwendige Voraussetzung, können nach der Rechtsprechung ua. das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, ein hohes Alter des Verpächters, der schlechte Gesundheitszustand des Verpächters, die Inanspruchnahme einer Alterspension durch den Verpächter, der Abschluss eines Pachtvertrags auf lange oder unbestimmte Zeit, Kündungsverzicht durch den Verpächter, das Einräumen

des wirtschaftlichen Eigentums oder eines Vorkaufsrechts an den Pächter durch den Verpächter, uÄ sein (s dazu weiters UFS 18.2.04, RV/0662-S/02; EStR 5652; Q/ Sch § 24 Rz 16.2; Fellner § 24 Rz 65; Sporer SWK 97, S 653; DKMZ/Doralt § 124 Rz 158).

-Die Rückwirkung für 2008 eines im Folgejahr 2009 abgeschlossenen Pachtvertrages ist steuerrechtlich nicht möglich:

Nach ständiger Judikatur des VwGH werden rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht anerkannt. Rückwirkende Verträge sind steuerrechtlich auch dann nicht möglich, wenn der Vertrag zivilrechtlich gültig ist. Das ist ständige Judikatur des VwGHs:

- VwGH 3.5.1983, 82/14/0277
- VwGH 8.11.1983, 83/14/0101
- VwGH 23.10.1997, 94/15/0160
- VwGH 25.3.1999, 96/15/0079:

Rechtssatz (RS) 1: Nach stRsp des VwGH (Hinweis E 7.2.1990, 88/13/0241, VwSlg 6479F/1990) sind rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen.

RS 2: Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht beseitigt werden (Hinweis E 26.2.1981, 439/80 und 1307/80).

RS 3: Die Unbeachtlichkeit rückwirkender Rechtsgeschäfte vertritt der VwGH auch in Fällen, in denen ein steuerrelevanter Sachverhalt nachträglich geändert wurde. Privatrechtliche Vereinbarungen könnten auch innerhalb eines Geschäftsjahres grundsätzlich abgabenrechtlich keine rückwirkende Bedeutung haben (Hinweis E 3.5.1983, 82/14/0277; ÖStZB 1984, 23).

Erwägungen

Dem Gesamtbild der Verhältnisse und dem Parteiwillen folgend,

- liegt ein Pachtvertrag mit Betriebsaufgabe vor,
- der Pachtvertrag und die Betriebsaufgabe gelten **steuerlich** ab 00.00.2009 (= ab Vertragsdatum) und somit erst **im Jahr 2009**.

Das Vorliegen einer Verpachtung ist **nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts** zu beurteilen (vgl. VwGH 12.11.1990, 89/15/0023). Die Verpachtung umfasst die entgeltliche Überlassung des gesamten Betriebes zum Gebrauch und zur Nutzung. **Das ist beim gegenständlichen Sachverhalt der Fall.** Zusätzlich dazu wird dem Pächter eine Option auf den späteren Erwerb des Betriebsgrundstückes eingeräumt. Der Bf als Verpächter bleibt grundbücherlicher Eigentümer der Betriebsliegenschaft mit den Werkstattgebäuden bis **zum Ende** des Pachtvertrages dh bis zum 30.09.2038.

Buchungen oder Zahlungen betreffend den Pachtzins führen nicht dazu, dass ein erst 2009 abgeschlossenes Titelgeschäft **steuerlich** für 2008 Wirkungen beim Verpächter erzeugt, sondern sind durch Rechnungsabgrenzungsposten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Verpächters abzugrenzen.

Der Pachtvertrag ist so gestaltet, dass der Verpächter den Betrieb nicht mehr wiederaufnehmen kann (oder wird). Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse geht hervor, dass der Verpächter 2008 das Pensionsalter erreicht hat, seine GSVG - Pension ab 1.11.2008 in Anspruch nimmt, der Pachtvertrag auf 30 Jahre abgeschlossen ist (zum Ende des Pachtvertrages wird der Verpächter 91 Jahre alt sein), alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Betrieb der Pächterin übertragen hat und die Pächterin nach den 30 Jahren eine Option auf unentgeltliche Übertragung der Betriebsliegenschaft hat.

Die Interpretation, die durch die Betriebsprüfung für das Jahr 2008 vorgenommen wurde, widerspricht den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts, die **eine Rückwirkung** nur dann zulassen, wenn diese ausdrücklich gesetzlich – wie z.B. im Umgründungssteuerrecht - angeordnet wird.

Eine Betriebsveräußerung mit Ratenzahlung auf 30 Jahre ohne betraglich fix vereinbarten Gesamtkaufpreis liegt hier nicht vor.

Auf Grund der Vertragsbestimmungen war kein bestimmter oder bestimmbarer Kaufpreis vereinbart.

Es ist auch aus den zahlreichen Vertragsbestimmungen kein i.S. des ABGB bestimmbarer Kaufpreis errechenbar. Einen „Kaufpreis“ machen insbesondere folgende Bestimmungen des Unternehmenspachtvertrages unbestimmbar und zwar: Unter Punkt I. Pachtzins Absatz 8 besteht die Möglichkeit einer Grundablöse, die über einem bestimmten m²-Betrag dem Verpächter zukommen soll; unter Punkt IV. Pachtzins Absatz 2 ist die Nachbemessung der Pachtzahlung auf Grund der tatsächlichen Höhe der vom Verpächter tatsächlich bezahlten Einkommensteuer festgelegt. Das sind alles betragliche Unwägbarkeiten über eine Zeitdauer von dreißig Jahren, die auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu einem bestimmbaren Kaufpreis führen können.

Somit kann dieser Unternehmenspachtvertrag vom 00.00.2009 nicht in einen Kaufvertrag mit Ratenzahlung umgedeutet werden. Das ist weder zivilrechtlich möglich, noch entspricht es dem Vertragswillen der Parteien.

Auf Grund des Rückwirkungsverbotes ist auch für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise des Sachverhalts im Sinne des § 21 BAO für das Steuerrecht **kein** Raum.

Die Berechnung der Betriebsaufgabe und allfällige Korrekturen aus Pachteinnahmen bzw. -ausgaben infolge der Betriebsverpachtung sind steuerlich im Jahr **2009** vorzunehmen. Die Folgejahre ab 2009 sind durch Berufungen bzw. vorläufige Veranlagungen offen für eine Korrektur.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. Ein diesem Erkenntnis entsprechender Einkommensteuerbescheid ist daher für das Jahr 2008 neu zu erlassen – siehe Beiblatt = Berechnungsblatt des BFG mit der Berechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nur der laufende Gewinn mit EUR 9.204,83 und

Einkünfte aus VuV ist nur die Miete vom Mobilfunkmast mit EUR 2.200 (so wie auch im Jahr 2007).

Es kommt dann dieselbe Abgabengutschrift EUR -358,38 wie beim Erstbescheid vom 25.05.2010 (= vor Bp und lt. Erklärung) heraus. Es kommt aber zu einer Verlustverrechnung von EUR 10.735,59, weil jetzt positive Einkünfte vorliegen.

Sowohl der „Veräußerungsverlust“ in Höhe von (EUR -17.507,85), als auch die Pachterlöse und allfällige Werbungskosten dazu sind aus der Einkommensteuerberechnung 2008 zu entfernen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage der Rückwirkung von Verträgen im Steuerrecht wurde bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig beantwortet - siehe VwGH Entscheidungen unter Rechtslage II. Im Übrigen hing der gegenständliche Beschwerdefall von der Lösung von Sachverhaltsfragen und deren Beweiswürdigung ab, die nicht über den Einzelfall hinausgehen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2008

Linz, am 28. Juni 2018