



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M. X., 00.E, vertreten durch die Fasching SteuerberatungsgmbH, 4791 Rainbach 35, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 13. März 2013 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (infolge Bw.) ist Hotelier und erzielt u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer.

Er erklärte im Jahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0,00 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks Y. in U. am Z. in Höhe von 12.541,87 €.

Für die Jahre 2005 bis 2007 fand beim Bw. eine Betriebsprüfung (BP.) statt.

Aus dem BP Bericht vom **6. Oktober 2009** gehen u.a. folgende steuerliche Feststellungen hervor:

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde vom steuerlichen Vertreter mündlich der Antrag gestellt, die Gewinne aus der Vermietung des Gasthauses Y. in U. nicht unter den Einkünften

aus Gewerbebetrieb sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Begründet wurde das Begehr folgend: Das Unternehmen wurde nie von Herrn X. selbst betrieben sondern war immer verpachtet und wurde immer von Fremden (nämlich Gesellschaften des Herrn X.) geführt. Es lag immer Vermietung und nie ein Gewerbebetrieb vor.

Dem Antrag wird nicht stattgegeben aufgrund folgender Tatsachen: Die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb hat der Steuerpflichtige selbst gewählt. Er hat das Gebäude dem Betriebsvermögen zugerechnet. Und das vor allem aus steuerlichen Gründen. Damit standen höhere Abschreibungssätze zu und konnten Investitionsbegünstigungen (IFB in Höhe von S 935.873) geltend gemacht werden. Die Zuordnung war gewollt und nicht irrtümlich, nämlich um diese Begünstigungen zu erlangen. Eine Umschichtung auf die Einkunftsart 6 wird wiederum aus steuerlichen Gründen begehr. Nämlich damit die Aufdeckung der stillen Reserven beim anstehenden Verkauf vermieden werden kann.

Die weitere Untersuchung hat ergeben, dass im Zuge der BP 1992 bis 1994 bereits darüber Überlegungen angestellt wurden. So wurden die Vermietungserträge daraus schon damals bis hinauf zur VwGH- Beschwerde als solche aus Gewerbebetrieb eingestuft. Laut den Arbeitsunterlagen war die Argumentation des Steuerberaters hinsichtlich der zu klarenden Subventionsfrage sinngemäß folgende: "Wenn der Gasthof nicht mehr ganzjährig betrieben wird oder zugesperrt wird oder nur noch in Form von der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung betrieben wird, dann ist die Subvention zurückzuzahlen. Das ist der Grund, warum die Vermietung immer an eigene Gesellschaften erfolgte, da dies seitens des Subventionsgebers als eigenbetrieben eingestuft wurde.

Nur aufgrund dieser oben stehenden Festlegung hat das Finanzamt die Zuordnung der Einkünfte aus der Vermietung Y. zur der Einkunftsart zugestimmt. Herr X. (Bw.) war aufgrund des Subventionsvertrages ja dazu verpflichtet das Gasthaus gegebenenfalls selbst zu führen. Der Eigenbetrieb war jederzeit denkbar. Ferner wird festgehalten, dass im Falle einer Einkunftsart Vermietung und Verpachtung jetzt für die Zinsen keine nachträglichen Betriebsausgaben mehr geltend gemacht werden könnten.

In einem zusammengefasst hat Herr X. (Bw.) gegen der vorläufigen Einschätzung des Finanzamtes ausdrücklich nachgewiesen, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht solche aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Es besteht jederzeit die Möglichkeit das Gebäude zu entnehmen und die stillen Reserven zu versteuern.

Am **30.4.2010** langte die Einkommensteuererklärung des Bw. elektronisch beim Finanzamt ein.

Daraus geht u.a. folgendes hervor:

Aus der Vermietung und Verpachtung werden folgende Einkünfte erklärt:

Bebautes Grundstück in xx. U. am Z.

<i>Einnahmen</i>	<i>Miete 43.603,68 €</i> <i>Subvention 21.196,42 €</i> <i>Einnahmen: 64.799,92 €</i>
<i>Werbungskosten</i>	
<i>AfA</i>	<i>8.461,95 €</i>
<i>Fremdfinanzierungskosten</i>	<i>38.319,34 €</i>
<i>Übrige Werbungskosten</i>	<i>5.376,76 €</i>
<i>Einkünfte aus V+V</i>	<i>12.641,87 €</i>

Mit **Ergänzungersuchen vom 26. Mai 2010** wurde der Bw. ersucht folgende Punkte zu klären:

„Sie erklären jetzt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Objekte Y. U. und J.in.G..

Hinsichtlich der Einkünfte Zurechnung der Vermietung U. wurde in Tz 3 des BP Berichts 2005 -2007 bereits abgesprochen. Die Ansicht des Finanzamtes ist dort dargestellt, die danach erlassenen Bescheide wurden nicht angefochten, sondern anerkannt.

Gibt es neue Sachverhalte, die zur Änderung in der Einkünfte Zurechnung führen? Diese sind darzulegen.

Die Mieter der beiden Objekte im Jahr 2008 sind bekanntzugeben.

Wie wird das Objekt G. genutzt. Ist eine gewerbliche Nutzung beabsichtigt?“

In **Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 26. Mai 2010** teilte der steuerliche Vertreter des Bw. im Schreiben vom 30. Juni 2010 folgendes mit:

Im Zuge der BP wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass nach Überprüfung der Rechtslage bzw. der tatsächlichen Verhältnisse die Behandlung der Mietzinse aus der Vermietung des Hotels in U. jahrelang unrichtig als Einkünfte aus Gewerbetrieb dargestellt wurde. Das Finanzamt hat

diese Ansicht nicht vertreten und es bei dieser Beurteilung belassen. Da diese Vorgangsweise für meinen Mandanten nicht nachteilig war, wurde dagegen kein Rechtsmittel ergriffen.

Bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung 2008 hatten wir nunmehr erstmalig die Gelegenheit, die Steuererklärung richtig zu stellen.

Der Sachverhalt hat sich nicht verändert. Das Hotel in U. wurde von Anfang an die Fa. D. GmbH verpachtet. Es wurde zu keinem Zeitpunkt selbst betrieben. Es liegt daher kein notwendiges Betriebsvermögen vor.

Aus heute nicht nachvollziehbaren Gründen wurde dieses Objekt damals aber als Betriebsvermögen behandelt und die Vermietungseinkünfte daraus als Einkünfte aus Gewerbetrieb behandelt. Dazu wäre es aber notwendig gewesen, dass Herr X. (Bw.) dieses Objekt als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt. Dies ist aber nur möglich, wenn Herr X. (Bw.) eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG durchführen kann. Da Herr X. (Bw.) zu keinem Zeitpunkt im Handelsregister bzw. Firmenbuch eingetragen war, steht ihm diese Möglichkeit nicht zu.

Zusammengefasst ist daher wiederholt festzustellen, dass nie ein notwendiges Betriebsvermögen vorgelegen hat und die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht zulässig war. Aus diesen Gründen ist die Feststellung von Einkünften aus Gewerbetrieb aus der Vermietung dieses Objektes jahrelang zu Unrecht erfolgt. Es liegt eindeutig notwendiges Privatvermögen vor und somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das Objekt J. wird ebenfalls der Fa. D. GmbH vermietet. Es liegt zwar im Gemeindegebiet von G. , aber örtlich direkt am Z. und somit nicht weit weg vom Hotel in U. . Es ist keine gewerbliche Nutzung beabsichtigt.

Das Finanzamt erließ **den Einkommensteuerbescheid am 21. Juli 2010** und setzte u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 9.671,14 €, Einkünfte aus Gewerbetrieb in Höhe von 4.179,92 € an.

Die Einkünfte aus Gewerbetrieb Y. berechnete das Finanzamt wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbetrieb neu	12.641,87 €
+ AfA 1,5% V+V	+8.461,95 €
- AfA 3%	-16.923,90
Einkünfte aus Gewerbetrieb	4.179,92 €

Begründet wurde dies wie folgt:

„Bezüglich der Zuordnung der Vermietung Y. in U. wird auf die Beurteilung im BP. Verfahren und das Vorhalteverfahren verwiesen. Das Gebäude wurde von Haus aus als Betriebsvermögen erklärt. Der frühere Versuch des Finanzamtes Schärding das Gebäude als Privatvermögen zu behandeln ist gescheitert. Einerseits hat Herr X. erklärt, das Gasthaus selber in Betrieb nehmen zu wollen und andererseits hat er auf die Kaufbedingungen des verpflichtenden Eigenbetriebes verwiesen. Er betrieb das Hotel meist indirekt über eine seiner GmbHs, ist aber der Gemeinde gegenüber als Eigenbetreiber aufgetreten. Aus diesem Grunde hat immer Betriebsvermögen vorgelegen. Vor allem wurden steuerliche Begünstigungen ausgenutzt, die nur für Betriebsvermögen möglich waren. Die Höhe der Einkünfte verringert sich, da die AfA jetzt in doppelter Höhe (3% statt 1,5%) zusteht.

Der Verlustvortrag wurde storniert, da dieser mit 2007 aufgebraucht ist.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 brachte der steuerliche Vertreter das
Rechtsmittel der Berufung – datiert mit 23. August 2010 - ein mit folgender Begründung:

„Im Zuge der letzten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass jahrelang unrichtigerweise die Einkünfte aus Verpachtung des Hotels Y. in U. als Einkünfte aus Gewerbetrieb veranlagt wurden. In der Einkommensteuererklärung 2008 wurden diese erstmals als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Das Finanzamt ist jedoch der Meinung, dass sehr wohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

Dies ist aus folgenden Gründen zu verneinen:

Herr X. hat von Anfang an bis heute nachweislich das Hotel nie selbst betrieben.

Dieser Umstand wurde vom Finanzamt auch nie bestritten. Es war ausnahmslos immer an eigene GmbHs verpachtet. Durch diese ständige Verpachtung kann kein Betriebsvermögen und somit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Darüber hinaus hat Herr X. seine Gewinne immer nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Er war nie im Firmenbuch eingetragen und konnte daher seinen Gewinn auch nicht nach § 5 ermitteln. Dies wäre jedoch Voraussetzung, um eventuell das Hotel als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln. Da dies auch nicht möglich war, kann auch aus dieser Sicht nie Betriebsvermögen vorgelegen haben.

Aufgrund der dauerhaften und ausnahmslosen Verpachtung über Jahrzehnte und die dadurch fehlende eigene Bewirtschaftung als natürliche Person sind also zu keinem Zeitpunkt die

Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen, weder als notwendiges, noch als gewillkürtes vorgelegen. Deshalb können auch keine Einkünfte aus Gewerbetrieb vorliegen. Es handelt sich eindeutig um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Sollte das Rechtsmittel zur Entscheidung an den UFS vorgelegt werden, so beantrage ich die Anberaumung eines Erörterungstermins sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung“.

Aus der **Stellungnahme zur Berufung vom 14. September 2010 der BP.** geht folgendes hervor:

„....Faktum ist, dass die Änderung der Zurechnung der Einkünfte ab dem Jahr zu erfolgen hat, in dem die Ansicht eingetreten ist, das Gasthaus nicht mehr selber zu betreiben. Seitens des Finanzamtes wäre immer von einem reinen Vermietungsobjekt ausgegangen worden. Der Steuerpflichtige hat bei einer Vorbetriebsprüfung aber ausdrücklich erklärt, dass er die Eigenbewirtschaftung im Sinn habe. Das konnte nicht widerlegt werden. Er hat es ja teilweise indirekt über eine Betreibergesellschaft auch betrieben. Damit hat er auch erreicht, dass er entsprechende Förderungen erhalten hat und dass er auch die entsprechenden steuerlichen Vorteile lukrieren konnte. Dem Finanzamt ist es nicht möglich den Zeitpunkt einer eventuellen Absichtsänderung festzustellen. Herr X. hat seinerzeit seine ursprüngliche Absicht kundgetan und dies jährlich durch die Ausweisung der Einkünfte unter Gewerbebetrieb bestätigt. Eine Änderung der Absicht wurde erst im Zuge der neuerlichen Betriebsprüfung kundgetan. Die Änderung der Absicht ist nach Prüfermeinung vor allem durch den Umstand genährt, dass eine Veräußerung geplant ist und damit ein steuerlicher Nachteil durch die Aufdeckung einer großen stillen Reserve entstehen würde. Wie bereits angeführt, kann das Finanzamt die Absichten des Kunden nicht wissen. Vielmehr sind diese aus den abgegebenen Steuererklärungen abzuleiten. Dem Rechnung tragend, ist eine Änderung in der Einkommensartzurechnung rückwirkend nicht möglich. Es hat keine Eröffnungsbilanzberichtigung zu greifen, sondern es ist in diesem Falle die Überführung ins Privatvermögen samt Gewinnauswirkung im Jahr 2008 oder 2009 vorzunehmen....“.

In der Folge wurde der Bw. mittels Ergänzungersuchen vom 8.11.2010 aufgefordert folgende Ergänzungspunkte zu beantworten:

„...Wer hatte in den Jahren 1994 bis 2008 das Seehotel „Y. „ in Pacht?

Sollten dies mehrere Pächter gewesen sein, ist eine jahresweise Aufstellung vorzulegen. Anzugeben ist jeweils Name und Anschrift der Pächter, Höhe der Pachtzinse. Vorzulegen sind auch die Pachtverträge.“

Dieses Ergänzungsersuchen wurde laut **Aktenvermerk vom 15. Februar 2011** der zuständigen Bearbeiterin nicht beantwortet.

Daher wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 16. November 2012 wurde dem Bw. die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 14. September 2010 zur Gegenäußerung übermittelt.

Der Bw. wurde ersucht - da das Ergänzungsersuchen vom 8.10.2010 nicht beantwortet wurde folgende Fragen zu beantworten und die geforderten Unterlagen vorzulegen.

- a) Seit wann und an wen wird bzw. wurde das Seehotel „Y.“ in U. verpachtet (bzw. vermietet). Gibt bzw. gab es mehrere Pächter? Bitte Namen und Adressen der Pächter seit dem Jahr 1994. Weiters sind eine jahresweise Aufstellung, und die Pachtverträge (sowie auch die Firmenbuchauszüge der Pächter) vorzulegen.
- b) Seit wann sind sie Eigentümer? Bzw. wie sind die Eigentumsverhältnisse?
- c) Wie und von wem wurde das Hotel Y. vor der Verpachtung genutzt? Auch schon als Hotel (Gewerbebetrieb)?

In einem Telefonat mit der Referentin teilte der steuerliche Vertreter des Bw. Herr Fg. mit, dass er nunmehr als Zustellungsbevollmächtigter aufscheine und daher alle Schriftstücke der Fasching Steuerberatung GmbH zuzustellen seien.

In Beantwortung des Schreibens brachte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom **26. November 2012** folgendes vor:

„In Beantwortung ihres Schreibens vom 16.11.2012 übersende ich Ihnen folgende Unterlagen.

1. Kaufvertrag vom 28.11.1994
2. Pachtvertrag vom 10.8.1995
3. Saldenlisten der Jahre 1995 bis 1998 der Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH.
4. Ausdrucke der Konten „Miete“ von 1996 bis 1998 der Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH
5. Saldenlisten der Jahre 2003 bis 2011 der Fa. D. GesmbH
6. Ausdrucke der Konten Miete bzw. Miete/Pacht U. der Fa. D. GmbH
7. Firmenbuchsauszug der Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH
8. Firmenbuchsauszug der Fa. D. GesmbH.
9. Die ersten zwei Seiten des BP. Besprechungsprogrammes 1995-1997

Das Objekt „Y.“ wurde lt. beiliegendem Kaufvertrag vom 28.11.1994 von Herrn M. X. erworben. Es ist ein Hotel- und Restaurantgebäude direkt am Ufer des Zs in der Fußgängerzone von U.. Das Objekt wurde somit schon immer als Hotel bzw. Restaurant betrieben. Lediglich in der Zeit des Verkäufers stand das Objekt 3 Jahre lang leer.

Im Frühjahr 1995 wurde vom Pächter der Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH mit umfangreichen Investitionen begonnen, die auch im Pachtvertrag vom 10.8.1995 Erwähnung finden. Wie aus den Saldenlisten bzw. Kontoblätter der Jahre 1995 bis 1998 ersichtlich ist, wurden die Erlöse und Aufwendungen für den Yn von der Fa. T. erfasst, weshalb das Hotel bzw. Restaurant von Anfang an verpachtet war.

In den Jahren 1999 bis 2002 wurden die steuerlichen Angelegenheiten nicht von meiner Kanzlei sondern der Kanzlei Grünberger-Katzmayer-Zwettler aus Linz wahrgenommen. Aus dieser Zeit kann ich daher keine Unterlagen vorlegen. Doch geht aus dem Firmenbuchsauszug der Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH hervor, dass diese Kanzlei die Fa. T. mit Verschmelzungsvertrag vom 19.9.2002 mit der Fa. D. GesmbH fusioniert hat. Der Pachtvertrag ging somit durch Gesamtrechtsnachfolge auf diese Firma über, die dann fortan auch den Yn betrieben hat.

Ab dem Jahr 2003 wurde wieder meine Kanzlei mit der Vertretung betraut, weshalb auch wieder die entsprechenden Kontoblätter und Saldenlisten vorgelegt werden können, aus denen die bis heute anstehende Verpachtung ersichtlich ist.

Daraus ergibt sich eine nahtlose Verpachtung des Objektes Y. seit seiner Anschaffung bis heute. Herr X. hat somit nachweislich das Hotel nie selbst als Gewerbebetrieb geführt.

Als Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes Schärding gebe ich folgendes bekannt:

Das Finanzamt Schärding stellt selbst als Faktum fest, dass die Änderung der Zurechnung der Einkünfte ab dem Jahr zu erfolgen hat, in dem die Absicht eingetreten ist, das Gasthaus nicht mehr selber zu betreiben. Weiteres wird ausgeführt, dass das Finanzamt immer von einem reinen Vermietungsobjekt ausgegangen ist. Wenn nun Herr X. bei einer Vorbetriebsprüfung angeblich seine Absicht bekräftigt hat, dass er die Eigenbewirtschaftung im Sinne habe, so ist dem entgegenzuhalten, dass eine reine Absichtserklärung noch lange zu keiner Betriebsvermögensenschaft des streitgegenständlichen Objektes führt. Im Gegenteil, das Finanzamt hätte von Anfang an die Verpachtungseinkünfte wie selbst dargelegt, wenn Vermietungsobjekt, auch als solche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung feststellen müssen. Da Herr X. den Yn von Anfang bis heute nie selbst betrieben hat, ist daher auch wieder nach eigener Darstellung des Finanzamtes von diesem Faktum, wie es das Finanzamt

nennt, auszugehen und die Zurechnung der Einkünfte von Anfang an zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen. Da die Ansicht, das Gasthaus nie selbst zu betreiben bereits im Jahr 1995 feststand und sich bis heute nicht geändert hat...

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass Herr X. den Betrieb in U. nie auf eigene Rechnung betrieben hat und dieser von Anfang an bis heute an Betriebsgesellschaften verpachtet war. Herr X. hat bei all seinen Betrieben die Gewinnermittlung immer nach § 4 Abs. 1 EStG und nie nach § 5 vorgenommen. Nur ein § 5- Ermittler hätte das Objekt in U. als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln dürfen.

Da wie eindeutig festgestellt und nachvollziehbar dargestellt, kann es sich bei dem Objekt Y. in U. am Z. zu keinem Zeitpunkt um Betriebsvermögen gehandelt haben. Die jahrelange Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb erfolgte somit zu Unrecht...

In diesem Zusammenhang ersuche um Anberaumung eines Erörterungstermins bzw. Durchführung einer mündlichen Verhandlung.“

Aus dem vorgelegten **Kaufvertrag vom 28. November 1994** ist folgendes zu entnehmen:

„Erstens: Die V. Gesellschaft mbH verkauft und übergibt und Herr X. kauft und übernimmt aus dem Gutsbestand der der Ersteren allein gehörigen Liegenschaft XY, samt dem darauf befindlichen Gast- und Beherbergungsgebäude Y. einschließlich Inventar, samt allem erd-, „mauer, niet- und nagelfesten bzw. samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, sowie die Kaufobjekte derzeit liegen und stehen, mit allen Rechten, Vorteilen und Grenzen, mit welchen die Verkäuferin der Vertragsobjekte bisher besessen und benutzt hat, bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt gewesen war, zum einverständlich vereinbarten Pauschal Kaufpreis von 12.000.000 S.

Vom Kaufpreis entfallen ein Teilbetrag in der Höhe von 7,5 Mio. S auf das Gastwirtschaftsgebäude samt Nebengebäude und der Restkaufpreis von 4,5 Mio. S auf Grund und Boden.

Mitverkauft gilt auch das gesamte Inventar, das von den Parteien einvernehmlich mit wertlos bewertet wird....“

Aus dem vorgelegten **Pachtvertrag vom 10. August 1995** abgeschlossen zwischen dem Bw. und der Firma T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH als Pächter ist im Wesentlichen folgendes zu entnehmen:

1. Pachtgegenstand

Die Verpächter Seite verpachtet an die Pächterseite und letztere pachtet folgendes Pachtobjekt zur Ausübung des Hotel- und Gastronomiegewerbes sowie zur Radvermietung und zwar im eigenen Namen und auf eigene Rechnung:

Die Grundstücke XYY, samt dem darauf befindlichen Gast- und Beherbergungsgebäude Y. und Nebengebäude.

Die Verpachtung des Pachtgegenstandes erfolgt im Zustand wie besichtigt, mit allen Bestandteilen und Zugehör und samt aller Rechte und Vorteile, mit welchen die Verpächter Seite dieses besaß und benützte oder doch zu besitzen und zu benützen berechtigt war.

Dem Verpächter ist der Zustand des Pachtobjektes genau bekannt und es ist ihm auch klar, dass aufgrund der fast dreijährigen Schließung des Pachtobjektes mehrere Sanierungsmaßnahmen und eine Erneuerung der Inneninrichtung durchzuführen sind.

Mitverpachtet sind auch die Fahrnisse. Auf eine Verzeichnung in diesem Vertrag wird verzichtet. Die Verbücherung des Pachtrechtes wird nicht vereinbart.

2. Verwendungszweck:

Der Pächter ist verpflichtet, das gepachtete Objekt ordnungsgemäß und unter Einhaltung der gesetzlichen und behördlichen Vorschriften zu führen. Eine Unterverpachtung ist ebenso wie eine ganze oder teilweise entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung an Dritte bzw. die Einbringung in Gesellschaften unzulässig. Die Änderung der Betriebsart ist nur mit schriftlicher Zustimmung des Verpächters gestattet.

3. Pachtdauer

Das Pachtverhältnis beginnt am 12.4.1995 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

Es kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten zum 31. März eines jeden Jahres aufgekündigt werden.

Die Rückstellung des Pachtgegenstandes hat in jenem Zustand zu erfolgen, in dem er zu Vertragsbeginn übernommen wurde, jedoch unter Berücksichtigung der natürlichen Abnutzung eines bestimmungsgemäßen Gebrauches. Das Inventar und die Maschinen müssen vollständig und gebrauchsfähig sein. Fehlen Inventargegenstände oder Maschinen oder sind diese in nicht gebrauchsfähigem Zustand, so sind diese vom Pächter zu ersetzen bzw. zu reparieren. Wird dies vom Pächter nicht selbst veranlasst, so ist der Verpächter berechtigt, eine Ersatzvornahme auf Kosten des Pächters durchzuführen.

Der Pächter ist verpflichtet, dem Verpächter die bei Ablauf des Pachtvertrages vorhandenen Waren zu verkaufen...

4. Pachtzins

Der Pachtzins beträgt monatlich netto 50.000 S...

Der Mieter bestätigt den vereinbarten Pachtzins unter Bedachtnahme auf Bauzustand und Einrichtung sowie auf die Größe und erstklassige Lage des Pachtobjektes als angemessen und ortsüblich zu erachten. Ihm ist auch bekannt, dass der Hotel- und Gastronomiebetrieb im Pachtobjekt in den letzten drei Jahren stillgelegt war....

5. Betriebskosten

..Hinsichtlich allfälliger Versicherungen ist vereinbart:

Die Haftpflichtversicherung bezahlt der Pächter. Ebenso die Feuer- bzw. Schadensversicherung der Fahrnisse. Die Kosten der Haus-Brandschaden-Versicherung und die Grundsteuer trägt der Verpächter.

6. Instandhaltung:

..Ohne Rücksicht auf die Höhe der Kosten fallen alle während der Pachtdauer erforderlichen Instandhaltungsarbeiten am Pachtobjekt alleine dem Pächter zur Last.

Bei größeren äußeren Gebäudeschäden ist unverzüglich der Verpächter zu verständigen, damit von diesem auf seine Kosten die notwendigen Instandsetzungsarbeiten in Auftrag gegeben werden können. Sollte aufgrund einer separaten Vereinbarung diese Kosten der Pächter übernehmen, so gilt für diese Investition die Ablöseverpflichtung gemäß Punkt 7....

7. Bauliche Veränderungen- Investitionen

Einvernehmlich und ausdrücklich festgestellt wird, dass der Verpächter mit der Renovierung und Neueinrichtung des gesamten Hotel- und Restaurantkomplexes begonnen hat.

In Hinblick auf das geplante zukünftige Engagement des Pächters und des angemessenen niedrigen Pachtzinses wird vereinbart, dass sämtliche mit diesen Maßnahmen verbundenen Kosten einschließlich bisher angefallener Anzahlungen und Kosten vom Pächter übernommen werden.

Da der Vertrag jedoch jederzeit einmal jährlich aufgekündigt werden kann, wird hiermit vereinbart, dass im Kündigungsfall der Verpächter sämtliche Investitionen des Pächters abzulösen hat, damit dem Pächter dadurch kein Schaden entsteht. Dazu wird einvernehmlich eine einheitliche Gesamtnutzungsdauer der vorzunehmenden Investitionen von 15 Jahren

festgelegt. Bei Aufkündigung des Pachtvertrages durch den Verpächter bzw. durch den Pächter hat der Verpächter daher dem Pächter die Investitionssumme abzüglich von je einem fünfzehntel für jedes volle Jahr ab Unterfertigung dieser Urkunde zurückzubezahlen....

Für diese vom Verpächter bereits in Auftrag gegebenen und in diesem Zusammenhang noch notwendig werdenden Baumaßnahmen wird von seitens des Verpächters hiermit die Zustimmung erteilt. Für alle weiteren baulichen Maßnahmen ist in Zukunft die zusätzliche schriftliche Zustimmung des Verpächters einzuholen....

8. Vorzeitige Auflösung

Der Vertrag kann jedoch ohne Rücksicht auf die im Punkt 3 vereinbarte Kündigungsbestimmung mit sofortiger Wirkung durch den Verpächter fristlos aufgelöst werden, wenn der Pächter:

- aa) einen erheblichen nachteiligen oder einen anderen als Widmungs gemäßen Gebrauch von dem Pachtobjekt macht, insbesondere den gesetzlichen Vorschriften oder vertraglichen Verpflichtungen trotz schriftlicher Beanstandung zuwiderhandeln sollte oder der Pächter wiederholt Anlass zum behördlichen Einschreiten gibt, vor allem bei einer Rücklegung der Gewerberechte,
- bb) mit zwei Raten in Zahlungsverzug ist,
- cc) ohne ausdrücklicher Zustimmung des Verpächters ein Unterpacht- oder sonstiges Benützungsrecht einräumen sollte, das nicht der Zweckwidmung entspricht, da eine solche Einräumung von Rechten an Dritte nicht gestattet ist,
- dd) insolvent werden sollte.
- ee) der ausdrücklichen bedungenen Betriebspflicht zuwiderhandeln sollte.

Weiters kann der Pächter den Pachtvertrag mit sofortiger Wirkung ohne Rücksicht auf die im Punkt 3 vereinbarten Kündigungsbestimmungen fristlos auflösen,....

9. Vertragskosten...

10. Nebenabreden...

11. Gerichtsstand...

13. Sonstige Verpflichtungen und Hinweise

1. Gewährleistungsausschluss

Jede Gewährleistung des Verpächters für eine bestimmte Beschaffenheit, Eignung oder ein bestimmtes Erträgnis des Pachtobjektes wird ausdrücklich ausgeschlossen.

2. Überprüfungsmöglichkeit im Betrieb

Der Verpächter ist berechtigt, während der Betriebszeiten den Betrieb gegen vorherige Anmeldung bezüglich der Führung und Instandhaltung zu überprüfen.

3. Sonstige Verpflichtungen:

Der Pächter verpflichtet sich den gegenständlichen Gewerbebetrieb während der ganzen Vertragsdauer ununterbrochen und ordnungsgemäß durch die Berechtigung ausgesteckten Umfang aufrecht zu erhalten. Er hat somit Betriebspflicht.

Eine wesentliche Änderung des Betriebsgegenstandes bedarf der schriftlichen Zustimmung des Verpächters. Räume und Zubehör dürfen nur zum vertraglich vorgesehenen Zweck verwendet werden.

Es ist Sache des Pächters, sich um allfällige, für die Ausübung des Gewerbes erforderliche Genehmigungen auf seine Kosten selbst zu kümmern. Die Gewerbeberechtigung wird nicht mitverpachtet. Die für eine Gewerbeausübung bestehenden Vorschriften sind genau einzuhalten. Deren Auflagen sind von der Pächterseite auf eigene Kosten zu erfüllen.

4. Allgemeine Vertragsbestimmungen:

Einverständlich stellen die Vertragsteile fest, dass mit dem gegenständlichen Pachtvertrag keine Betriebsaufgabe des Verpächters verbunden ist, vielmehr der Verpächter aufgrund der ausführlichen Kündigungsbestimmungen sich das jederzeitige Recht auf Übernahme des Betriebes auf eigene Rechnung und Gefahr ausbedungen hat.

Die Vertragsteile verzichten ausdrücklich darauf, diesen Vertrag wegen einer allfälligen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes anzufechten, und erklären, den wahren Wert von Leistung und Gegenleistung, insbesondere die Angemessenheit und die Ortsüblichkeit des vereinbarten Pachtzinses zu kennen.

Telefonisch – festgehalten im Aktenvermerk vom 8. Jänner 2013 - wurde der steuerliche Vertreter des Bw. ersucht, die Vereinbarung mit der Gemeinde U. aus dem Jahr 1994 der Referentin zu übermitteln.

Mit E-Mail vom 10. Jänner 2013 wurde die **Vereinbarung zwischen der Gemeinde und dem Bw. vom 28. 11.1994** vom steuerlichen Vertreter übermittelt.

Daraus ist folgendes zu entnehmen:

Mit Kaufvertrag vom **28. November 1994** erwirbt Herr X. (Bw.) von der V. Gesellschaft mbH die Grundstücke samt Yn einschließlich Inventar zum Pauschalpreis von 12.000.000 S.

Die Finanzierung des Kaufpreises von 12.000.000 S durch Herrn M. X. erfolgt wie folgt:

Durch die Aufnahme eines Darlehens bzw. Kredites in der Höhe von 5.000.000 S durch eine Subvention in der Höhe von 7.000.000 S seitens der Gemeinde U. am Z. .

Voraussetzung für die Gewährung dieser Subvention ist das rechtswirksame Zustandekommen des Kaufvertrages zwischen V. und Herrn X. (Bw.).

Die für den Ankauf der angeführten Liegenschaft erhaltene Subvention durch die Gemeinde U. ist von Herrn X. grundsätzlich nicht zurückzuzahlen, von der **nachstehenden Ausnahme abgesehen:**

Herr M. X. verpflichtet sich gegenüber der Gemeinde U. a. Z. das Kaufobjekt samt dem darauf befindlichen Gast und Beherbergungsgebäude „Y.“ als Hotel- und Gastgewerbebetrieb für zwanzig Jahre ganzjährig zu führen und den Betrieb innerhalb von drei Jahren stufenweise zu sanieren und in einen Gastronomiebetrieb der drei Sterne Kategorie gehobener Klasse umzuwandeln.

Sollte jedoch Herr M. X. diesen Betrieb innerhalb von diesen zwanzig Jahren endgültig einstellen, so wäre die erhaltene Subvention abzüglich von je einem zwanzigstel für jedes volle Jahr ab Fertigung dieser Urkunde an die Gemeinde U. a. Z. zurückzuzahlen....“.

In weiterer Folge übermittelte der steuerliche Vertreter per E-Mail **das Schreiben vom 15. Jänner 2013** aus dem Folgendes hervorgeht:

„Dass ich der Ansicht bin, dass das Hotelgebäude Y. in U. mangels tatsächlichen Eigenbetriebes durch Herrn X. niemals Betriebsvermögen war, wurde bereits ausführlich dargestellt. Wenn sie nun anmerken, dass im Pachtvertrag im Punkt 13.4. darauf hingewiesen wird, dass durch den Pachtvertrag keine Betriebsaufgabe vorliegt und nun deswegen der Ansicht sind, dass wegen bis heute nicht gemeldeter Betriebsaufgabe eine solche auch bis heute nicht vorliegt und deshalb bis heute noch ein Gewerbebetrieb des Herrn X. vorliegt, so darf ich dazu auf die folgende Judikatur verweisen:

VwGH vom 29.11.2006, 2003/13/0065:

Im Erkenntnis hat sich der Verwaltungsgerichtshof intensiv mit dem Zeitpunkt einer Betriebsaufgabe auseinander gesetzt. Durch mehrmalige unrichtige Angaben über das Ausmaß der betrieblichen Tätigkeit und späterem Widerruf dieser Angaben ist es dem Steuerpflichtigen gelungen, die tatsächliche Betriebsaufgabe so weit in die Vergangenheit zu

schieben, dass Verjährung eingetreten ist. Es wurde festgestellt, dass keine über die Vermietung von Bestandsräumlichkeiten hinaus gehenden Leistungen erbracht wurden. Der Beschwerdeführer hat im gegenständlichen Fall jahrelang Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und dadurch steuerliche Begünstigungen in Anspruch genommen. Der UFS gab der Berufung nicht statt und setzte weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb an.

Der VwGH jedoch stellte fest, dass die Behandlung einer Tätigkeit in Abgabenerklärungen nichts aus der tatsächlichen Eigenschaft einer Tätigkeit ändert. Es mangelte an konkreten Feststellungen, aus denen eine gewerbliche Tätigkeit ableitbar wäre. Entscheidend ist die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsgutes. Die tatsächliche Verwendung lag in der langjährigen Vermietung der Liegenschaften.

Dieser Fall ist eins zu eins auf den Yn anzuwenden, mehr noch es lag im Gegensatz zum VwGH Fall nie eine tatsächliche gewerbliche Tätigkeit vor. Weiteres war der Beschwerdeführer § 5 Ermittler, was auch auf meinen Mandanten nicht zutrifft.

Wie ausführlich im Erkenntnis dargestellt, kommt es daher keinesfalls auf Absichten, Wünsche und allfällige Behandlungen einer Tätigkeit in den Abgabenerklärungen, sondern ausschließlich auf die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsgutes an. Diese Verwendung ist im Fall X. über 17 Jahre hinweg ausschließlich in der reinen Überlassung von Bestandsräumlichkeiten gelegen. Es werden von Herrn X. keinerlei Zusatzleistungen erbracht, weshalb diese Tätigkeit nicht einmal in die Nähe einer betrieblichen Verwendung kommt.

Unterstellung einer Betriebsaufgabe durch Verpachtung:

Die Judikatur geht davon aus, dass vor der Verpachtung ein lebender Betrieb vorhanden war. Als Herr X. das Hotel Y. im Jahr 1994 erwarb, handelte es sich um keinen lebensfähigen Betrieb, da das Objekt jahrelang leer stand. Herr X. hat daher keinen Betrieb sondern lediglich eine Liegenschaft mit darauf befindlichem Hotelgebäude erworben. Es bedurfte erheblicher Investitionen, um erst wieder am Markt teilzunehmen. Diese Investitionen wurden zwar vom Verpächter begonnen, dann jedoch vertraglich an den Pächter überbunden.

Mangels Betrieb im Zeitpunkt der Anschaffung kann daher begrifflich auch keine Betriebsaufgabe vorliegen. Ich verweise nochmals auf die in Österreich nicht relevante Absichtserklärung eines Steuerpflichtigen. Nachdem nunmehr 17 Jahre lang der „Betrieb“ nachweislich nicht von Herrn X. selbst betrieben wurde sondern immer verpachtet war, sprich die von der Judikatur geforderte Gesamtbetrachtung eindeutig gegen die Annahme, dass noch immer ein Betrieb vorliegt. Das einzige was darauf hindeutet, ist die Absichtserklärung des Verpächters im Pachtvertrag, die jedoch wie dargestellt nicht relevant ist.

Hinweis auf Überprüfungsmöglichkeit im Betrieb:

Es wurde in der bisherigen Diskussion auch daraus verwiesen, dass sich der Verpächter in Punkt 13.2. das Recht vorbehält, den Betrieb während der Betriebszeiten bezüglich Führung und Instandhaltung zu überprüfen. Dieses Recht wird sich wohl jeder Verpächter vorbehalten, da es in der Natur der Sache liegt, dass sich ein Immobilienbesitzer jederzeit einen Überblick über den Zustand seines Eigentums machen will. Daraus wiederum zu schließen, dass er sich dadurch Mitspracherechte in der Betriebsführung sichert widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Zusammenfassung:

Vor allem das Erkenntnis des VwGH vom **29.11.2006, 2003/13/0065** zeigt die Grenzen des Fortbestehens eines Betriebes auf. Es kommt ausschließlich auf die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsgutes und keinesfalls auf irgendwelche Absichtserklärungen an. Da die Verwendung des Ys in den letzten 17 Jahren ausschließlich in der Überlassung an eine Betreibergesellschaft stattfand, liegt nach der Rechtsprechung eindeutig eine reine Vermögensverwaltung vor. Die Pachteinnahmen stellen daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

Es mag zwar richtig sein, dass die in den letzten 17 Jahren gewählte Vorgangsweise meines Mandanten aus fiskalistischer Sicht eine Zumutung darstellt, rein rechtlich betrachtet ergibt sich eine ähnliche Situation wie in der dargestellten Judikatur. Das Ergebnis mag zwar wiederum aus der Sicht einer „gerechten“ Steuererhebung nicht den allgemeinen Erwartungen entsprechen, ist aber im Fall des VwGH rein rechtlich betrachtet richtig“.

In der am 13. März 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde folgendes ausgeführt und vorgebracht:

”“

Referentin: Ich möchte die Amtsvertreter ersuchen, zusätzliche Ausführungen diesbezüglich vorzubringen?

Betriebsprüfer: Es geht immer darum, was Herr X. vorgehabt hat, die reine Absicht genügt nicht, lautete es immer wieder. Aus dem ganzen Konglomerat, das Frau Mag. Pitzer gerade zitiert hat, geht nicht hervor, dass Herr X. in seiner Person Gastwirt war. Er hat verschiedene Gasthöfe vorher und nachher gleichzeitig betrieben. Für das Finanzamt war es immer schwer widerlegbar, zu sagen, dass er dort einsteigen und das Hotel in irgendeiner Weise führen wird. Grundsätzlich ist dort bereits die Verpflichtung nach § 120 BAO angeführt, dass der Abgabepflichtige verpflichtet ist, jede Änderung dem Finanzamt mitzuteilen, dass sich

Grundlagen geändert haben, die zu einer anderen steuerlichen Behandlung führen. Das Finanzamt hat anfangs hinnehmen müssen, dass es ein Gewerbeunternehmen ist. Wir wollten es nicht. Das Finanzamt hat den IFB und die Steuerbegünstigungen nehmen müssen und nach der Anfangsphase ist seitens des Steuerpflichtigen bzw. seines steuerlichen Vertreters hier laufend das als gewerbliche Einkünfte erklärt worden. Es war bis zum Ende der Prüfung 2007 und selbst während der Prüfung kein Thema. Das Thema ist laut geworden, dass mit Abschluss der Betriebsprüfung der Antrag gestellt worden ist: "Wir haben nicht betrieben. Die Behandlung jetzt sei falsch und wir wollen das als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt haben." Diesen Antrag haben wir bereits im Betriebsprüfungsbericht für das Jahr 2007. Das war ein offenes Verfahren. Wir haben das abgelehnt. Der Bescheid ist ergangen und ist seitens des Steuerpflichtigen bzw. des steuerlichen Vertreters anerkannt worden und in Rechtskraft. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde genau über das Jahr 2007 dieses Thema bereits behandelt. Aus Sicht des Finanzamtes sehen wir das nach wie vor, so wie es am Anfang geltend gemacht worden ist und haben die Bescheide so erlassen. Dagegen ist kein Rechtsmittel eingebracht worden. Es ist für mich grundsätzlich lt. § 120 BAO auf alle Fälle Tatsache, wenn ich 2008 wieder die Erklärungen einreiche und sage, dass es eine Vermietung sein könnte, dann könnte frühestens mit dem Jahr die Änderung eingetreten sein, weil man 2005, 2006 und 2007 geprüft, abgesprochen und es aus eigenen Stücken so anerkannt hat oder gegen dem Ansinnen des Finanzamtes, von steuerlicher Sichtweise her, es gehandhabt hat. Dem Finanzamt Schärding ist natürlich klar, dass Herr X. in etwa zu dieser Zeit oder etwas danach auch in der Steiermark einen Gasthof angemietet hat und er war am S. daran anzumieten. Es stellt sich natürlich immer die Frage, Liegenschaften abzustoßen. Lt. den Grundbuchsauszügen ist MI. zwischenzeitig verkauft.

Referentin: Es spielt in diesem Sinne keine Rolle, was Herr X. mit anderen Objekten macht.

Betriebsprüfer: Für die Glaubwürdigkeit, dass Herr X. eventuell das weiterführen würde, möchte oder könnte bzw. dass das Finanzamt auch glaubt, dass er die Absicht hat. Es geht immer um die erklärte Absicht, und da ist es schon ein Unterschied, ob Herr X. Uhrenmacher, Gastwirt oder Koch ist.

Vertreter des Bw: Wenn man jetzt das Thema in das Spiel bringt und ausführt, dass Herr X. 3, 4 oder 5 andere Hotels auch noch betrieben hat, dann muss man sich die Frage stellen, in welcher Form er es betrieben hat. Mu. und S. haben die Fa. D. GmbH betrieben. K. wird in Form einer GmbH betrieben. Wenn ich wirklich schon andere Objekte heranziehe, muss ich hinterfragen, in welcher Form man sie betrieben hat. Das bestätigt die Absichten des Herrn X.

.

Referentin: Wir beziehen uns jetzt nur auf den Yn. Auf die anderen Projekte haben wir keinen Einblick. Es sind auch keine Feststellungen gemacht worden. Diese Projekte spielen hier eine untergeordnete Rolle.

Vertreter des Bw: Ich gebe Ihnen Recht. Nur, wenn wir schon darüber diskutieren, dann wollen wir auch sagen, in welcher Form er es betrieben hat. Herr X. hat eigentlich nie in seinem Leben ein Hotel selbst betrieben. Die Absichtserklärungen und die Behandlung aus Steuergründen spielen lt. VwGH definitiv keine Rolle, sondern immer nur die tatsächliche Verwendung. Es war tatsächlich 17 Jahre lang verpachtet. Nur das zählt, sonst gar nichts.

Betriebsprüfer: Die Erklärungen sind vom steuerlichen Vertreter erstellt worden. Im Archiv habe ich die Unterlagen nicht mehr. Lt. Rücksprache mit dem Gemeindeamt U. und auch, meines Wissens nach, glaube ich, dass eine Zeit lang eine unterschiedliche Behandlung zwischen dem Hotelbetrieb und der Gastwirtschaft war, dass Herr X. das Hotel zeitweise selbst geführt hat.

Vertreter des Bw: Nein.

Betriebsprüfer: Ich kann es nicht beweisen.

Bw: Die D. GmbH war die Hauptfirma.

Vertreter des Bw: Wir könnten das Gegenteil durch die Vorlage der Saldenlisten beweisen. Die Einnahmen aus dem Hotel sind immer der GmbH zugerechnet worden.

Betriebsprüfer: Ich rede jetzt von den Hotelerlösen, nicht von der Gastronomie.

Referentin: Im Jahr 1994 hat es den Kaufvertrag gegeben, dann gleichzeitig mit dem Kaufvertrag die Vereinbarung mit der Gemeinde. Das war gekoppelt, sonst hätten Sie wahrscheinlich zu dem Preis den Yn nie bekommen. Der Kauf und die Vereinbarung waren im November 1994. Der Pachtvertrag ist erst vom 11.8.1995. Was ist dazwischen passiert?

Vertreter des Bw: Meines Wissens nach, sind die Baumaßnahmen durchgeführt worden.

Referentin: Wer hat diese beauftragt? Sie, Herr X. ?

Bw: Ich habe sie gekauft, dann ist der Architekt gekommen. Wir haben die ganzen Möbel hinausgeworfen.

Referentin: Darin war auch ein Inventar enthalten. Der Ye ist vorher auch als Hotel- und Restaurantbetrieb geführt worden. Diese Sachen waren alle noch vorhanden. Herr X., Sie haben die ganze Einrichtung, die für Sie belanglos war, hinausgeschmissen und neu eingerichtet?

Bw: Es hat herein geregnet. Die Schilddecke ist auf die Betten herunter gefallen. Wir haben alles leeren müssen.

Referentin: Sie haben das alles in Auftrag gegeben?

Bw: Ja.

Referentin: Wie weit ist das gegangen? Was haben Sie in dieser Zwischenzeit bis zum Abschluss des Pachtvertrages alles gemacht?

Bw: Ich weiß nicht, wann die Zeit war.

Referentin: Am 11.8.1995 ist der Pachtvertrag mit der Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH. geschlossen worden. Was ist hier von Ihnen, Herr X., gemacht worden?

Bw: Die ganze Einrichtung ist von mir gemacht worden.

Referentin: Die Einrichtung und die teilweise Sanierung, wie Sie es als Verpflichtung von der Gemeinde übernommen haben?

Bw: Ja.

Referentin: Das heißt, Sie haben den Architekten beauftragt und alle ihre Wünsche bekannt gegeben, wie sie zukünftig diesen Betrieb gestalten wollen.

Bw: Es war als 3-Sterne-Betrieb vorgeschrieben. Der Bürgermeister hat mir damals einen Brief geschrieben, dass sie mir die Subvention auch ohne diese Voraussetzungen gewährt hätten.

Referentin: Das hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Zl. 97/14/0100 festgestellt.

Bw: Es ist immer um die Umsatzsteuer gegangen, ob jetzt Gegenleistung oder nicht Gegenleistung.

Vertreter des Bw: Die Gemeinde wollte unbedingt, dass das Hotel wieder eröffnet wird, egal wie.

Referentin: Ihre Pflicht war damals quasi dies als 3-Sterne-Betrieb auszubauen und zu führen.

Bw: Es war schon ein 3-Sterne-Betrieb. Es ist mir zu desolat gewesen, weil diese Fa. Vi. hier Wohnungen machen wollte und dann war der Kampf das zu bekommen. Die Gemeinde war ganz stark dahinter, dass wieder ein lebendiger Betrieb im Ort ankommt.

Referentin: Wie weit ist die Sanierung bis zum Abschluss des Pachtvertrages fortgeschritten? Das war dann ziemlich fertig, nehme ich an? Wann ist der Betrieb eröffnet worden?

Bw: Nein, es hat sich ziemlich hinausgezogen, weil in der Küche hat man das Niveau 20 cm senken müssen. Wann das genau war, weiß ich nicht.

Referentin: Wann war die Betriebseröffnung? Im Jahr 1995? Die Erlöse werden, glaube ich, aus dem Jahr 1995 erklärt.

Bw: Ab dem Zeitpunkt, wo die Erlöse sind.

Referentin: Das war dann, nehme ich an, im Jahr 1995 oder?

Vertreter des Bw: Ja, das ist sicher im Jahr 1995 gewesen.

Referentin: Die Eröffnung war im Jahr 1995, wann genau, Sommer, August, September?

Bw: Ich habe das nie gewusst.

Referentin: Das ist im Prinzip Hand an Hand übergegangen.

Vertreter des Bw: Ich gehe davon aus, dass es kurz vor der oder im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung war. Weil wir gesagt haben: "Die ersten Erlöse die entstehen, lukriert schon der Pächter." Es ist zu betonen, dass Herr X. angeschafft hat, dass es seine Pflicht ist, dass er als Eigentümer die Investitionen in Auftrag gibt.

Referentin: Es ist nichts dagegen zu sagen. Ich wollte nur die Vorgangsweise wissen, wie das ist. Auffällig ist auch, dass der Pachtvertrag im August 1995 mit Rückwirkung auf den 12.4.1995 geschlossen wurde. Warum hat man gerade den 12.4. festgesetzt?

Vertreter des Bw: Das ist heute nicht mehr feststellbar, aus welchen Grund der 12.4.festgesetzt wurde.

Bw: Das kann ich nicht mehr sagen. Ich weiß nur, dass wir im 18. Jahr sind, weil der Gemeinde, wenn ich jetzt aufhören würde, praktisch für 2 Jahre anteilig die Raten zurückzuzahlen sind. Die Fa. D. GmbH, das ist meine Hauptfirma. Es ist schon alles sehr lange aus. Ich war hauptsächlich in K., dass ist 22 Jahren her. Ich hatte einen Architekten mit dem Umbau beauftragt, der dort wirkte. Die Fa. Team 7 hat die Zimmer eingerichtet. Es waren lauter Leute vor Ort, die sich um alles gekümmert haben.

Referentin: Der Ye war betriebsbereit bei Abschluss des Pachtvertrages oder? Dort war alles, auch die Zimmer, eingerichtet.

Bw: Ja, wenn Sie mich nach 18 Jahren fragen, ob das im April war. Ich weiß nicht, wann etwas fertig war. Ich weiß nur, dass die Möbel von der Fa. Team 7 irgendwie verzögert waren. Es sind alle mit dem Fertigwerden in Verzug geraten. Ich kann mich erinnern, dass es

noch keine Türschlösser gegeben hat, weil sie es nicht liefern haben können. Die Terrassentüren waren offen.

Vertreter des Bw: Ich habe jetzt eine Vermutung, warum hier der 12.4. steht. Ich denke, dass es der Beginn der Baumaßnahmen war, weil man jetzt diese Investitionen, die schon begonnen wurden, auf den Pächter übertragen hat.

Referentin: Das widerspricht Ihrer Argumentation, weil Sie vorgebracht haben, dass Sie im Frühjahr 1995 schon begonnen haben.

Haben die Finanzamtsvertreter dagegen etwas vorzubringen?

Betriebsprüfer: Ich kann Ihnen die Zeitpunkte und warum die Verträge so und so geschlossen worden sind, nicht irgendwie kommentieren, weil ich die Gedanken der berufungswerbenden Seite nicht kenne. Ich kann nur das bereits Erwähnte zur Kenntnis nehmen. Die handelnde Person ist Herr X., weil, wenn ich mich nicht irre, er bei allen Gesellschaften, von der D. GmbH über die Betriebs GmbH und bei der T., jeweils der Geschäftsführer war. Ich glaube, das so in Erinnerung zu haben, dass da nirgendwo ein anderer Name, ein Geschäftsführer war. Die Besitzverhältnisse von den einzelnen GmbHs weiß ich auch nicht genau. Ich glaube, dass es jeweils 100 % waren. Bei der Fa. T. war am Anfang, glaube ich, die Frau dabei.

Vertreter des Bw: Nein, das war eine 100 % Tochter der D. GmbH.

Referentin: Wer war an der D. GmbH beteiligt?

Bw: Ich mit 95 % und mein Vater mit 5 %.

Referentin: War das im gesamten Zeitraum so? Bis 2008?

Bw: Bis 2001, wo mein Vater gestorben ist. Dann habe ich meine Mutter hereingeholt.

Referentin: Sie waren dann quasi Mehrheitseigentümer und der Geschäftsführer der Fa. D. GmbH?

Bw: Ich war Geschäftsführer und Gesellschafter.

Vertreter des Bw: Das hat meiner Meinung nach auch keine Bewandtnis, nur, weil ich Geschäftsführer einer GmbH bin hat er keinen steuerlichen Durchgriff auf den Gesellschafter. Da könnte überall bei jeder Konstruktion unterstellt werden, wenn man irgendein Gebäude verpachtet hat, und man Geschäftsführer ist, jetzt rechnet man jemanden den Betrieb selbst zu. Das funktioniert so sicher nicht.

Betriebsprüfer: Das habe ich nie gesagt. Ich habe versucht laut zu sagen, wer aufgetreten ist und angeschafft hat. Es ist darum gegangen, entweder erteilt den Auftrag Herr M. X. oder als Geschäftsführer von irgendeiner GmbH, von einem Durchschlagen habe ich nichts gesagt.

Vertreter des Bw: Auftreten gegenüber Behörden können nur natürliche Personen.

Referentin: Vor dem Architekten sind Sie immer als M. X. aufgetreten, der in Zukunft einen Gewerbebetrieb hier eröffnen wird?

Bw: Weil ich der Eigentümer vom Haus bin. Ich bin der Geschäftsführer von der Fa. D. GmbH. Ich werde gemeinsam sicher nicht als Geschäftsführer fungieren. Die kennen die Situation in der Gemeinde ganz genau.

Referentin: Nur um den Bereich abzudecken, wieder vom Beginn des Kaufes bis zur Verpachtung. Da sind Sie dann nach außen so aufgetreten, dass Sie quasi als Eigentümer und als zukünftiger Führer des 3-Sterne-Betriebes die Aufträge erteilt hätten oder?

Betriebsprüfer: Aus der Vertragslage hat es so sein müssen. Er ist die Verpflichtung eingegangen.

Vertreter des Bw: Er ist der Eigentümer.

Referentin: Was meinen Sie, in dem Schreiben vom 13.1.2013, damit, dass die Investitionen auf den Pächter überbunden wurden? Wie muss ich mir das vorstellen.

Vertreter des Bw: Diese Kosten hat letztendlich die Fa. T. aktiviert.

Referentin: Nur aktiviert? Das heißt, Sie haben es vorher gezahlt als M. X. .

Vertreter des Bw's: Dann hat es eine Rechnung gegeben, soweit ich mich erinnern kann.

Bw: Es gab auch einen Pachtvertrag mit der D. GmbH. Dann ist es schon an die Fa. D. fakturiert worden.

Vertreter des Bw: Weil die T. ist erst gegründet worden.

Bw: Wann ist diese gegründet worden?

Referentin: Gegründet mit Gesellschaftsvertrag vom 11.4.1995 und eingetragen im Firmenbuch am 13.5.1995.

Vertreter des Bw: Deswegen der 12.4., weil es eine Pacht schon gegeben hat.

Referentin: Es heißt, es hat immer die Absicht bestanden den Betrieb einmal selbst zu betreiben.

Vertreter des Bw: Nein, mit welchem Zweck gründet Herr X. am 11.4.1995 diese Fa. T. GmbH? Mit Geschäftszweig Hotelrestaurant lt. Firmenbuch.

Bw: Sicher nicht. Die Fa. D.R. ist ein umfangreiches Unternehmen. Sie wissen was ich aufgewendet habe, wo ich 70.000 km im Jahr gefahren bin mit Koffer herumfahren und Gästebetreuung. Ich habe sicher keine Zeit gehabt, dass ich mich in ein Hotel hineinsetze. Das sicher nicht.

Referentin: Die Verpflichtung nach der Vereinbarung mit der Gemeinde hätten Sie ja übernommen. Sie stehen als M. X. in der Vereinbarung. Die Verpflichtung den Yn 20 Jahre als Betrieb zu führen.

Bw: Ich hätte es bekommen, wenn diese Vereinbarung nicht gewesen wäre. Ich hätte das auch bekommen ohne die Subvention.

Vertreter des Bw: Im Prinzip ist das auch klar, weil das alles so lang her ist. Die Frage, die wir uns selbst beantwortet haben, seit wann es diese Forderung in einer Hotelrestaurantbetriebs GmbH gibt? Die GmbH gibt es seit 11.4. und deswegen der 12.4., am Tag danach.

Referentin: Die Fa. T. ist eigentlich nur zu dem Zweck gegründet worden um den Betrieb zu führen.

Vertreter des Bw: ja, um zu führen

Referentin: Dessen Verpflichtung Sie im Jahr 1994 übernommen haben.

Bw: Nicht zu führen, sondern zu betreiben.

Vertreter des Bw: Die ist damals nur zu diesem Zweck gegründet worden. Wenn ich das nur mit einem mündlichen Vertrag weitergeführt hätte, hätte ich garantiert ein Problem mit der Finanz bekommen, mit der Begründung, dass alles nicht fremdüblich ist. Deswegen haben wir also nachträglich auf den mündlichen Vertrag 11.4.1995 geschrieben. Deswegen steht das auch im Pachtvertrag so drinnen. Die T. wurde mit 11.4.1995 gegründet, daher Beginn 12.4.1995.

Betriebsprüfer: So wie ich mich erinnere, ist diese Fa. T. Betriebsrestaurant GmbH für K. gegründet worden.

Bw: Die Fa. T. ist gleichzeitig für K. und U. gegründet worden.

Betriebsprüfer: Es ist immer darum gegangen, ob wir die Umsatzsteuerwerte von der Fa. Astoria (Anmerkung: Steuerberater Krems) oder vom steuerlichen Vertreter bekommen. Der Vertreter des Bw hat immer von unten Werte zum Zurechnen bekommen. Ich kann es

auswendig nicht mehr sagen, beim M. X. eine Zeit lang und dann wieder bei der Fa. T. bzw. nachdem die T. aufgeschmolzen worden ist. Die zwei Betriebs GesmbHs sind interessant, warum sie gegründet worden sind. Wir haben damals, als ich bei Herrn Mag. Fg. gesessen bin, nachgesehen und hier steht dann auch, dass zeitweise in K. das fremd verpachtet war und teilweise an die Fa. D.R.. Eine Zeit lang haben wir die Umsätze beim M. X. zugerechnet.

Vertreter des Bw: Erstens kann ich mich an das überhaupt nicht mehr erinnern.

Bw: Der Keller, der unten war, war eine Hauptmiete. Das haben wir dem abgelöst und haben damals 1,2.Mio S zahlen müssen. Dann ist der Keller an das Hotel gefallen. Wir haben niemanden gehabt und dann haben wir gesagt, wir vermieten es an die eigene Firma.

Vertreter des Bw: Meines Wissens nach, haben Sie K. viel später gekauft als U..

Bw. K. war immer da.

Betriebsprüfer: Leider habe ich nur einen historischen Auszug, weil K. verkauft wurde.

Vertreter des Bw: K. ist nicht verkauft worden.

Bw: K. ist nicht verkauft worden. K. wurde in eine GmbH eingebbracht.

Tatsache ist, ich habe im Hotel nicht einmal eine Wohnung dort. Wenn ich was betreibe müsste ich auch anwesend sein. Physisch anwesend sein. Ich habe nicht einmal eine Wohnung, nix. Ich schlafe in einem Fremdenzimmer, wenn ich dort bin. Natürlich kennen mich die Leute von der Gemeinde, wenn ich beim Fremdenverkehrsamt auftrete. Ich war noch nie bei einer Fremdenverkehrssitzung dabei, seit über 17 Jahre. Wenn ich sage, dass ich das selber betreibe. Ich bin 57 Jahre alt und war jetzt im Krankenhaus und auf Kur, weil ich so hohe Cholesterinwerte und Zucker habe. Ich sollte normal überhaupt nichts mehr arbeiten und dann werde ich nicht sagen, dass ich es selber betreibe. Ich mach das 20 Jahre, natürlich mit der D.R., logisch dann kennen sie mich in der Gemeinde, die sind froh, dass die Radfahrer kommen. Ich habe voriges Jahr 1.600 Nächtigungen mehr gehabt nur mit Radfahrer. Das ist alles durch die Fa. D.R. so gekommen. Ich habe nie vor gehabt, dass ich mich selber da hineinstelle und das führe.

Referentin: Ich verstehe Sie schon. Haben Sie zu diesem Themenkomplex noch etwas zu sagen, Herr B. oder Frau Dr. Sch.?

Betriebsprüfer: Der Themenkreis war, wer wann Betriebs- GmbH war. Ich stelle nur das in den Raum, dass teilweise trotzdem Herr X. bei K. Umsätze gehabt hat und dass die Betriebs-GmbH, meiner Meinung nach, zumindest in K. tätig war. Ich glaube, dass die Fa. T. Betriebsrestaurant GmbH für oder zumindest sicherlich nicht ausschließlich nur für U. war.

Bw: In K. war nur der Keller vermietet, sonst gar nichts. Das war vernachlässigbar.

Referentin: Aus dem Pachtvertrag geht hervor, dass der Pachtzweck bzw. das Ziel eindeutig nur die Führung des Gewerbebetriebes war, was Sie begonnen haben, aufzubauen? Ist das richtig?

Bw: Nein, weil, wenn ich führe, dann habe ich einen Auftrag, dann zahle ich denen etwas. Das ist ja nicht passiert. Die haben Pacht gezahlt, dass die Fa. T. praktisch da einen Gewinn lukrieren kann. Wenn ich einen Auftrag gebe, dass wer das führt, dann muss ich denjenigen etwas zahlen. Dann muss ich ein Honorar zahlen. Ich habe das verpachtet, damit ich nichts zu tun habe damit. Es ist verpachtet.

Vertreter des Bw: Das sagt auch schon der Firmenname Hotelrestaurantbetriebs GesmbH.

Bw: Wir haben Mu. und den F. dazu genommen. Es war die T. -Group. Es war sicher nie ein Ansinnen, dass ich das persönlich als Wirt oder Hotelier führe.

Referentin: Aber die Absicht oder die Verpflichtung in der Vereinbarung mit der Gemeinde steht fest. Sie müssen den Betrieb als Hotel- und Gastgewerbebetrieb 20 Jahre führen, zu einem 3-Sterne-Betrieb umbauen und innerhalb von drei Jahren sanieren. Das heißt, Sie haben die Verpflichtung übernommen. Ist das richtig so? Die erste Zeit haben Sie die Vereinbarung umgesetzt, indem Sie die Liegenschaft "Y." ausgebaut haben, wie es eigentlich vorgesehen war und dann haben Sie ihn an die Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH im Jahr 1995 verpachtet.

Bw: Die haben es auch ganzjährig geführt, so wie es drinnen steht. Dann haben sie mit dem ganzjährig aufgehört. Die GmbH ist praktisch verpflichtet und der Geschäftsführer, dass er wirtschaftlich arbeitet. Sie können mich nicht als Geschäftsführer zwingen, weil ich für die Firma verantwortlich bin, und sagen: "Wir erzeugen wissentlich Verluste, weil im Winter offen ist." Sie haben nie etwas dagegen gehabt, das wir jahrelang im Winter geschlossen haben. Nur, dass ganzjährig geöffnet steht, weil einfach die Vereinbarung so gelegt war. Die wollten einfach, dass das Haus aus der Vi. -Gruppe herauskommt und dass kein Zweitwohnsitzgebäude dort wird. Mit allen Mitteln habe ich das Haus bekommen.

Betriebsprüfer: Sie greifen immer auf den Vertrag zurück. In dem Fall, auch, wenn der steuerliche Vertreter ausführt, ist es egal, dass wieder auf der Seite des Pächters Herr X. Willensträger war. Wäre der Mieter nicht die Betriebs- GmbH gewesen, sondern eine fremde GmbH und diese würde am 31.3. des Jahres XY sagen: "Wir lösen den Pachtvertrag, wir steigen aus", hätte Herr X. die Verpflichtung am 1.4. das Hotel weiterzuführen, weil sonst hätte er zurückzahlen müssen. Die Verpflichtung hat ihn persönlich betroffen. Im Vergleich

mit einer fremden GmbH, mit einem fremden Pächter, hätte das jederzeit zum 1.4. eines Jahres schlagend werden können. Das darf man nicht außer Acht lassen.

Vertreter des Bw: Ich habe mich damals bemüht, weil der Vertragsverfasser ich selber war, dass wir diese Fremdüblichkeit hinbekommen. Dass wir kein Problem mit der Gewinnausschüttung und solchen Dingen bekommen. Das war damals vorrangig. Wir waren wirklich bemüht einen fremdüblichen Vertrag zu gestalten. Genau diese Verpflichtung gegenüber einer fremden GmbH, hätte er diese Verpflichtung gehabt, und gegenüber der Fa. T.. Wenn die Fa. T. den Pachtvertrag gekündigt hätte, dann hätte selbstverständlich Herr X. das wieder führen müssen.

Betriebsprüfer: Demgegenüber hat er die Verpflichtung nicht. Die Verpflichtung hat er der Gemeinde gegenüber.

Vertreter des Bw: Ja, ich meine der Gemeinde gegenüber, wenn der Pachtvertrag aufgelöst wird. Weil Sie, Herr B., so eine Betonung drauf gelegt haben, gegenüber einer fremden GmbH hätte er das tun müssen, selbstverständlich auch gegenüber der Fa. T..

Betriebsprüfer: Nur Fremden gegenüber hätte die Gefahr bestanden, dass diese den Pachtvertrag auflösen. In dem Fall weiß Herr X., dass er als Geschäftsführer bei der GmbH dies nicht kündigen wird, weil ja da eine Interessengemeinschaft ist. 2015 ist die 20jährige Frist verstrichen und steht im Raum. Hätte die Fa. T. Betriebsrestaurant GmbH den Vertrag im Jahr 2004, 2005 oder wann auch immer gekündigt, wäre die Verpflichtung dem Herrn X. wieder entstanden, selbst weiterzuführen, wenn er keinen Pächter findet.

Bw: Ich hätte es zu dem Zeitpunkt übernehmen müssen. Da hätte ich sicher gleich geschaut, dass ich jemanden bekomme.

Betriebsprüfer: Ich sage, wenn wir keinen Pächter finden.

Vertreter des Bw: Das bringt nichts, was wäre wenn. Tatsache ist, dass 17 Jahre, mittlerweile 18 Jahre nicht gekündigt wurde.

Referentin: Im Pachtvertrag steht auch, dass Sie jederzeit den Pachtvertrag kündigen können um das Unternehmen auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. Das heißt, Sie hätten immer die Absicht

Vertreter des Bw: ...Nein, nicht die Absicht, sondern die Möglichkeit.

Referentin: gehabt hier einzugreifen.

Vertreter des Bw: Das ist auch wieder ein Fremdüblichkeitsgrundsatz. Jeder Eigentümer will sich das Recht vorbehalten.

Bw: Wenn man einen Vertrag hat, dass jedes halbe Jahr in der Einhaltung von drei Monaten gekündigt werden kann. Das Hotel ist gut gelaufen, nach 3 Monate haben sie uns gekündigt, weil sie es selber machen wollten, und was wir aufgebaut haben das Ganze. Und dann sind wir gekündigt worden als Beispiel.

Betriebsprüfer: Es geht nicht darum, wer kündigt, sondern wem daraus eine Verpflichtung entsteht.

Bw. Es ist hypothetisch .Wenn die T. sagt wir machen das nicht, dann interessieren wir uns für einen neuen Pächter. In dieser Gegend kann ich ein Haus leicht verpachten. Das reißen sie einem aus den Händen.

Betriebsprüfer: Die Frage geht dahingehend, ob Sie die Verpflichtung gehabt haben den Gastronomiebetrieb fortzuführen, wenn es keinen Pächter gibt, nach meiner Beurteilung. Wir haben bei der Umsatzsteuer nachgesehen, dass der Bürgermeister Ihnen irgendetwas unterschrieben hat, dass es anders gemeint ist als hier steht. Dazu hat damals die Berufungskommission bzw. der Verwaltungsgerichtshof gesagt: "Ja, wenn der Bürgermeister jede Bestätigung ausstellt".

Bw: Sie können nicht wissentlich in einen Verlust hineinrennen, nicht wirtschaftlich einen Mist bauen und ich bin dafür als Geschäftsführer verantwortlich. Ich schaue, dass das Geschäft gut läuft und ich kann nicht einfach wissentlich das Geschäft irgendwo an die Mauer fahren lassen, wenn ich weiß, dass es nichts ist. Das hat auch die Gemeinde so eingesehen.

Referentin: Gibt es noch irgendwelche Fragen, Herr B. oder Frau Dr. Sch.?

Betriebsprüfer: Vom momentanen Stand sicherlich nicht. Ich kann nur sagen, die Verpflichtung war aufrecht.

Referentin: Herr Mag. Fg., haben Sie noch Fragen?

Vertreter des Bw: Vielleicht noch eine Anmerkung. „Diese Behandlung bei uns in der Steuererklärung habt ihr quasi schlucken müssen.“ Wer sagt das? Ihr hättet jederzeit sagen können: "Wie kommt Ihr auf die Idee, dass das ein Gewerbebetrieb ist?" Ihr hättet jederzeit die Möglichkeit gehabt. Ihr habt das einfach so akzeptiert, nicht müssen.

Betriebsprüfer: Akzeptiert im Wissen, dass wir im Rechtsmittel wahrscheinlich das nicht halten können, wenn Ihr die Erklärung abgebt, dass das die Absicht ist...

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Ye wurde immer als Hotel bzw. Restaurant betrieben. Dieser liegt in der Fußgängerzone von U. am Z., in einer Fremdenverkehrsgemeinde. Im Zeitpunkt des Verkaufes stand das Hotel 3 Jahre lang leer.

Der Bw, ein Hotelier, kaufte mit Vertrag vom 28.11.1995 von der V. GmbH Liegenschaften samt dem darauf befindlichen Gast- und Beherbergungsgebäude Y. einschließlich Inventar – Beherbergungsbetrieb - im Zentrum der Fremdenverkehrsgemeinde U. um den Preis von 12 Mio. S.

Am 30.11.1994 schloss er mit der Gemeinde vor einem Notar eine Vereinbarung. In dieser wird auf den Kauf eines Gastgewerbebetriebes verwiesen und sodann ausgeführt, dass die Finanzierung des Kaufpreises durch die Aufnahme eines Darlehens bzw. Kredites in Höhe von 5 Mio. S sowie durch eine Subvention der Gemeinde U. in Höhe von 7 Mio. S erfolgte. Dadurch musste sich der Bw. gegenüber der Gemeinde U. verpflichten das Kaufobjekt samt dem darauf befindlichen Gast und Beherbergungsgebäude Y. als Hotel- und Gastgewerbebetrieb für zwanzig Jahre ganzjährig zu führen und den Betrieb innerhalb von drei Jahren stufenweise zu sanieren und in einen Gastronomiebetrieb der drei Sterne Kategorie gehobener Klasse umzuwandeln. Sollte jedoch der Bw. diesen Betrieb innerhalb von zwanzig Jahren endgültig einstellen, so wäre die erhaltene Subvention abzüglich von je einem Zwanzigstel für jedes volle Jahr ab Fertigung dieser Urkunde an die Gemeinde U. zurückzubezahlen.

Nach dem Kauf wurde vom Bw. mit den Investitionen begonnen, es folgten Sanierungs- und die Erneuerungsarbeiten der Inneneinrichtung für den Hotel- und Gastgewerbebetrieb.

Noch im gleichen Jahr erfolgte die Verpachtung an die T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH laut Pachtvertrag vom 11.8.1995. Das Pachtverhältnis begann rückwirkend am 12.4.1995.

Zum Zeitpunkt der Eintragung im Firmenbuch am 13.5.1995 war an der Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH der Bw. mit 5% und die D. GmbH mit 95 % beteiligt. Am 27.5.1995 erfolgte eine Änderung des Beteiligungsverhältnisses laut Firmenbuch, sodass die D. GmbH zu 100% an der Fa. T. beteiligt ist. Geschäftsführer der Fa. T. war der Bw. Mehrheitsgesellschafter (zu 95%) und Geschäftsführer bei der D. GmbH war der Bw.

Aus dem Firmenbuchsauszug der Firma T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH geht außerdem hervor, dass die Fa. T. mit Verschmelzungsvertrag vom 19.9.2002 mit der Fa. D. Gesellschaft mbH verschmolzen wurde (die Löschung der Fa. T. erfolgte mit 26.9.2002).

Der Pachtvertrag ging somit durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Fa. D. GmbH über, die dann auch fortan den Hotel- und Gastgewerbebetrieb Yn geführt hat, so auch im berufungsgegenständlichen Jahr. Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter war wiederum der Bw.

Nebenbei wird festgehalten, dass bis einschließlich 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden. Ein zwanzigstel der Gemeindesubvention wurde als Betriebseinnahme jährlich berücksichtigt und die AfA in Höhe von 3% als Ausgabe angesetzt. Außerdem wurden vom Bw. Investitionsbegünstigungen geltend gemacht. Dies steht unstrittig fest.

Im gegenständlichen Jahr 2008 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sowie die AfA in Höhe von 1,5% aus der Verpachtung des Ys aus U. erklärt.

Für das Jahr 2008 beantragt der steuerliche Vertreter des Bw. die Berücksichtigung der Einnahmen aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und nicht wie bisher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sowie die AfA in Höhe von 1,5% aus der Vermietung und Verpachtung.

Laut Vorbringen des steuerrechtlichen Vertreters des Bw. liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, da der Bw. diesen Hotel und Gastgewerbebetrieb Yn zu keiner Zeit selbst bzw. nie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geführt habe, da dieser von Anfang bis heute an Betriebsgesellschaften des Bw. verpachtet wurde. Es liege auch kein notwendiges Betriebsvermögen vor, da er kein § 5 Ermittler sei. Aufgrund der dauerhaften und ausnahmslosen Verpachtung über Jahrzehnte und die dadurch fehlende Eigenbewirtschaftung als natürliche Person sind also zu keinem Zeitpunkt die Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen, weder als notwendiges, noch als gewillkürtes vorgelegen.

Ohne eine solche Betriebsführung, - so die Rechtsansicht des Bw. - komme eine Betriebsaufgabe nicht in Betracht. Im Zeitpunkt der Anschaffung sei kein Betrieb vorgelegen, daher könne auch begrifflich keine Betriebsaufgabe vorliegen. Da Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, sei auch die AfA von 1,5 % anzusetzen.

Das Finanzamt steht auf den Standpunkt, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Verpachtung vorliegen würden.

Dazu wird folgendes ausgeführt:

Wenn der Bw. nun vorbringt, dass im Zeitpunkt der Anschaffung kein Betrieb vorgelegen sei, daher könne keine Betriebsaufgabe vorliegen so ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Der Erwerb eines Unternehmens im Ganzen bzw. die Veräußerung des ganzen Betriebes liegen vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen übernimmt, dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, die die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. Dabei ist die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstyp zu beantworten (VwGH 22.4.1986, 85/14/0165).

Bei Gastronomieunternehmungen, wie etwa Kaffeehäuser, Hotels, Konditoreien, Restaurants, handelt es sich um ortsgebundene Unternehmungen, bei denen die wesentlichen Grundlagen das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung, nicht jedoch das Personal, das Warenlager bzw. der Kundenstock zählen. Hingegen ist bei den kundengebundenen Tätigkeiten (Handel, Generalvertretungen etc.) der Kundenstock sehr wohl betriebswesentlich (VwGH 20.11.1990, 90/1470122, VwGH 19.9.1995, 95/14/0038).

Der Erwerber muss in der Lage sein, in den vorhandenen Betriebsräumen ohne wesentliche Unterbrechung und ohne bedeutende Investitionen einen dem vorangegangenen gleichartigen Gewerbebetrieb fortzuführen (VwGH 22.4.1986, 85/14/0165).

Dass der Betrieb eine gewisse Zeit stillgestanden ist, kann an der Beurteilung als Betriebserwerb nichts ändern (VwGH 19.5.1993, 91/13/0022, VwGH 15.2.1994, 91/14/0248).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19.9.1995, 95/14/0038 judiziert, dass es in Zusammenhang mit dem Erwerb eines Betriebes nicht von Bedeutung ist, ob es dem Käufer bloß auf den Erwerb der Liegenschaft angekommen ist, ob er das miterworrene Inventar als abgewohnt und unverkäuflich angesehen hat und ob er den Gastgewerbebetrieb fortsetzen wollte oder überhaupt die gewerberechtlichen Voraussetzungen für eine Fortsetzung erfüllt hat.

Der Ye wurde immer als Hotel und Restaurant betrieben (Berufungsverhandlung vom 13.3.2013). Vor den Erwerb durch den Bw. stand er 3 Jahre lang still. Mitverkauft wurde auch das gesamte Inventar, das von den Parteien einvernehmlich mit wertlos bewertet wurde.

Bei dem gegenständlichen Gast- und Beherbergungsbetrieb „Y.“ handelt es sich um ein ortsgebundenes Unternehmen, der Käufer (Bw.) wurde in die Lage gesetzt, diesen Betrieb einschließlich Inventar zu nutzen. Durch die Vereinbarung mit der Gemeinde sollte der Ye durch den Bw. als Hotel- und Gastgewerbebetrieb 20 Jahre ganzjährig geführt werden und der Betrieb innerhalb von drei Jahren stufenweise saniert und in einem Gastronomiebetrieb der drei Sternekategorie umgewandelt werden.

Auch wenn der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorbringt, dass das ganze Inventar ausgetauscht werden musste, da es desolat war, ist dieser Umstand für die rechtliche Beurteilung, ob ein Betriebserwerb vorgelegen ist, daher nicht relevant. Außerdem gehören Kundenstock, Warenlager und Personal nach der Judikatur des VwGH nicht zu den wesentlichen Geschäftsgrundlagen einer gastronomischen Unternehmung.

Entscheidend ist, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wurden, die den Bw. in die Lage versetzt haben, den Betrieb fortzuführen. Es spielt keine Rolle, wenn der Bw. in der Folge Sanierungsmaßnahmen und Neueinrichtungen tätigt, die zu einer Anhebung des Niveaus bzw. zu einer Verbesserung des Inventars führen zum Beispiel um höhere Einnahmen zu erzielen.

Aus dem Kaufvertrag und der Vereinbarung mit der Gemeinde vom 30.11.1994 geht hervor, dass ein Gastgewerbebetrieb vom Bw. erworben wurde. Weiters hat sich der Bw. zur Herbeiführung eines bestimmten Standards des Gastronomiebetriebes sowie zur Betriebsführung für die Dauer von 20 Jahren, und zwar in der Wirtschaftsform eines Ganzjahresbetriebes, verpflichtet. Die Subvention hat der Bw. erhalten, weil er sich verpflichtet habe, den Betrieb in der genannten Wirtschaftsform für den genannten Zeitraum zu führen. Diesbezüglich wird auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1997, 97/14/0100 verwiesen (dabei ging es um die Frage Subvention oder Entgelt).

Aufgrund dieser vorliegenden Vereinbarung, die in Zusammenhang mit dem Kaufvertrag zu sehen ist, liegt ein Betriebserwerb vor.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung:

Nach der Bestimmung des § 28 Abs. 1 EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.
2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.
3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes

der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.

4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mitabgegolten werden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z. 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften liegt nach der Definition des § 32 BAO insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung „über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht; das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Tätigkeit.“

Die Eintragung ins Firmenbuch oder das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung sind daher nicht entscheidend (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 23 Tz 10).

Das Vorhandensein eines Betriebsvermögens gehört nicht zu den Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebes (VwGH 3.6.1992, 91/13/0035, Doralt, aaO § 23, Tz 15).

Nur aktives Verhalten begründet einen Gewerbebetrieb (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Rz 1.4) Liegt ein Gewerbebetrieb einmal vor, kann freilich auch ein passives Verhalten z.B. Duldung der Nutzung eines zum BV gehörenden Patents gewerblich sein.

Die Vermietung und Verpachtung stellt nur dann eine gewerbliche Tätigkeit dar, wenn sie im Rahmen eines bestehenden Gewerbebetriebs erfolgt oder wenn die Tätigkeit eines Verpächters über das bloße Zur Verfügung stellen von Flächen im Rahmen eines Bestandsvertrages hinausgeht und laufende Verwaltungsarbeiten von größerem Ausmaß anfallen, sodass die Vermietung oder Verpachtung nach außen als gewerbliche Tätigkeit erkennbar ist (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 23 Tz 17).

Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase vor (das heißt vor Erzielung der ersten Einnahmen), wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet (Jakom, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 5. Auflage, § 23 Tz 13; VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134, 7.6.2005, 2001/14/0086, 20.10.2004, 98/14/0126). Zu prüfen ist nur, ob die vom Steuerpflichtigen gewählte Vorgangsweise grundsätzlich auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist.

Außerdem liegt ein Gewerbebetrieb nicht erst dann vor, wenn eine werbende Tätigkeit entfaltet wird, sondern bereits dann, wenn Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel gemacht oder angeschaffte Betriebsmittel, sei es auch noch vor der Aufnahme der werbenden Tätigkeit, wieder veräußert werden. Dies gilt nur, wenn tatsächlich die Eröffnung eines Gewerbebetriebes und nicht bloß die Ausübung einer Liebhaberei beabsichtigt war. Liegt bereits ein Gewerbebetrieb vor, so können bereits Betriebsausgaben anfallen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 23, Tz 3).

Die Bestimmung des § 23 Z 1 bezieht sich ausschließlich auf die von einer physischen Person allein betriebenen Unternehmen (Hofstätter/Reichel, a a O, § 23, Tz 4).

In einem ruhenden Betrieb, der gewinnbringend verpachtet oder der nach Einwirkung höherer Gewalt stillgelegt ist, bei dem aber ohne Verzug ernsthafte Bemühungen gesetzt werden, ihn wieder gewinnbringend in Gang zu setzen, wird eine Einkunftsquelle erblickt werden können (VwGH 15.4.1975, 1296/73).

Gleichzeitig mit Abschluss des Kaufvertrages verpflichtete sich der Bw. den „Yn“ als Hotel- und Gastgewerbebetrieb für zwanzig Jahre ganzjährig zu führen und den Betrieb innerhalb von drei Jahren stufenweise zu sanieren und in einen Gastronomiebetrieb der drei Sterne Kategorie gehobener Klasse umzubauen. Dafür wurde dem Bw. von der Gemeinde auch eine Subvention von 7 Mio. S gewährt. „*Sollte jedoch der Bw. diesen Betrieb innerhalb von zwanzig Jahren endgültig einstellen, so wäre die erhaltene Subvention abzüglich von je einem Zwanzigstel für jedes volle Jahr ab Fertigung dieser Urkunde an die Gemeinde U. zurückzuzahlen.*“ (Vereinbarung mit der Gemeinde vom 30.11.1994).

Wie oben dargestellt war der Kauf und die nachfolgende Verwendung des Ys mit der Vereinbarung der Gemeinde untrennbar verbunden, sodass das Handeln des Bw. immer in diesem Zusammenhang zu sehen ist, und es auch aufgrund der vertraglichen Bindung des Bw. eindeutig feststand den Yn als einen Hotel- und Gastgewerbebetrieb zu führen, zu sanieren und in einem drei Sternebetrieb umzubauen.

Unstrittig ist auch, dass „die Gemeinde ganz stark dahinter war, dass wieder ein lebendiger Betrieb im Ort ankommt“. Wie oben festgestellt hat der Bw. einen Gastgewerbebetrieb bzw. die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines solchen erworben.

Diese Vorbereitungshandlungen – Erwerb, Vereinbarung mit der Gemeinde, Aufnahme eines Kredites, Gewährung einer Subvention durch die Gemeinde, Aufnahme der Sanierungs- und Neueinrichtungsmaßnahmen – haben nur das Ziel einen Hotel- und Gastgewerbebetrieb durch den Bw. in der Gemeinde wieder zu etablieren. Dass lediglich eine Vermögensverwaltung vom Bw. angedacht war, ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen und dem Verhalten des Bw. nicht.

Die Subvention erfolgte nur, wenn der Ye vom Bw. als Hotel- und Gastgewerbebetrieb geführt wird und innerhalb von drei Jahren saniert und in einen Gastronomiebetrieb umgewandelt wird. Die Kapitalhingabe der Gemeinde war an einem bestehenden Gastronomiebetrieb gebunden.

Nach dem Kauf und der Vertragsabwicklung mit der Gemeinde wurde vom Bw. mit der Sanierung und Neueinrichtung des Ys begonnen. Gegenüber den Firmen- (Architekten, Team 7 etc.) trat der Bw. als Eigentümer und als Inhaber des übernommenen Gastgewerbebetriebes auf, der diesen neueinrichtet bzw. saniert. Dies war auch aufgrund der vorliegenden vertraglichen Vereinbarung mit der Gemeinde so vorgesehen. Dass eine andere Person als der Bw. diese Vereinbarung umsetzen soll, geht daraus nicht hervor.

Eine Verpachtung bzw. eine Übertragung der Betriebsführung an eine GmbH stand zum Vertragszeitpunkt noch nicht Raum, dies auch deshalb weil die T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH erst später also im Mai 1995 gegründet wurde und das Pachtverhältnis laut Pachtvertrag vom 11.8.1995 rückwirkend mit 12.4.1995 geschlossen wurde.

Dem Umstand, dass bei Abschluss des Pachtvertrages, ein betriebsbereiter Betrieb bzw. wesentliche Betriebsgrundlagen dem Pächter zur Verfügung gestellt wurden um unmittelbar nach Beginn des Pachtverhältnisses den Betrieb zu eröffnen und daraus ohne weitere Änderungen die ersten Erlöse zu erzielen, kommt somit eine wesentliche Bedeutung zu.

Auch wenn der Bw. aus der werbenden Tätigkeit des Hotels- und Gastgewerbebetriebes noch keine Einnahmen erzielt hat, so liegt aufgrund seines Handelns und seiner Absicht einen Gastronomiebetrieb zu führen und zu einem drei Sternebetrieb umzubauen bereits in der Vorbereitungsphase bzw. Anfangsphase vor, zumal die Voraussetzung für die Gewährung der Subvention durch die Gemeinde an einem Gastronomiebetrieb und die Führung für zwanzig Jahre gebunden ist. Dies wird auch durch die vorgenommene und in Auftrag gegebene Neugestaltung der Inneneinrichtung sowie der Sanierung als Hotel- und Gastgewerbebetrieb

ersichtlich. Vom Bw. wurden Aufwendungen für die Inneneinrichtung eines Hotels-Gastronomiebetriebes getätigt. Wenn der Bw. in der Berufungsverhandlung vom 13.3.2013 behauptet, dass er nie die Absicht hatte den Hotel und Gastgewerbebetrieb selbst zu führen und zu betreiben, so widerspricht dies der mit der Gemeinde geschlossenen Vereinbarung vom 30.11.1995 und auch dem Pachtvertrag vom 11.8.1995. Auch die Beendigung des Pachtvertrages aus welchen Gründen auch immer hätte zur Führung des Hotel und Gastronomiebetriebes für den Bw. bedeutet.

Auch die von der Gemeinde gewährte Subvention ist nur in diesem Zusammenhang zu sehen. Denn sollte jedoch der Bw. diesen Betrieb innerhalb von diesen zwanzig Jahren endgültig einstellen, so wäre die erhaltene Subvention abzüglich von je einem zwanzigstel für jedes volle Jahr ab Fertigung dieser Urkunde an die Gemeinde U. zurückzubezahlen....". Das Bestehen eines Betriebes ist somit Grundvoraussetzung für die Gewährung der Subvention.

Daraus ergibt sich auch das wirtschaftliche Interesse des Bw. den Yn als Hotel- und Gastronomiebetrieb zu verpachten.

Es wurden somit konkrete Handlungen und Aufwendungen vom Bw. im Hinblick auf einen Gewerbetrieb getätigt. (Sanierung und Neueinrichtung als Gastronomiebetrieb, Gewährung der Subvention durch die Gemeinde gekoppelt an eine Gastronomiebetrieb). Das Ziel bzw. die Vereinbarung mit der Gemeinde war darauf gerichtet, den Yn als Hotel und Gastgewerbebetrieb vom Bw. als Einkunftsquelle einzurichten, zu nutzen und in der Gemeinde zu etablieren.

Dass sein Handeln auf die Begründung und Eröffnung des Hotel- und Gastgewerbebetriebes ausgerichtet waren, steht somit eindeutig fest. Durch sein Verhalten und den vorliegenden Dokumenten wird nach außen die Absicht des Bw. der künftigen Gewerbetätigkeit erweislich. Das ergibt sich auch aus dem Vorbringen im VwGH Erkenntnis vom 16.12.1997, 97/14/0100, auf das in der Berufungsverhandlung hingewiesen wurde: „*Da der Bf. (Bw.) ohnedies am Betrieb des Hotels interessiert ist, habe er diese Auflage nicht als Last empfunden*“.

Dass der Bw. die Aufnahme der Gewerbetätigkeit in Form eines Hotels- und Gastgewerbebetriebes zielstrebig vorangetrieben hat, ergibt sich auch daraus, dass der Bw. mit der Sanierung und Neueinrichtung als Gastronomiebetrieb ohne Verzögerung begonnen hat, und auch daraus, dass ein „betriebsbereiter“ Betrieb bzw. alle wesentlichen Grundlagen des künftigen Unternehmens verpachtet wurden. Nur so war es möglich, dass mit Abschluss des Pachtvertrages die T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH im Jahr 1995 die ersten Erlöse unmittelbar nach der Sanierung und Neueinrichtung durch den Bw. daraus erzielen konnte.

(Berufungsverhandlung vom 13.3.2013). Die vom Bw. übernommen Verpflichtung wurde auf den Pächter übertragen, der in diesem Sinn den Betrieb des Bw. weiterzuführen hat.

Für eine andere Nutzung als die eines Hotel und Gastgewerbebetriebes bestand aufgrund der vorliegenden Vereinbarung und der Verpflichtung des Bw. somit kein Raum. Sogar der Name Y. wurde nicht geändert.

Dieses "Aktive Tun" bzw. Handeln des Bw. begründet die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit und geht über den Rahmen einer normalen Vermögensverwaltung hinaus. Es wurde jenes Ausmaß eines passiven Verhaltens überschritten, das üblicherweise nur mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Es liegt daher ein Hotel und Gastgewerbebetrieb in seiner Anfangsphase vor, obwohl eine werbende Tätigkeit durch den Bw. noch nicht begonnen wurde und die Betriebseröffnung durch die T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH, dessen Geschäftsführer der Bw. ist, unmittelbar nach Abschluss des Pachtvertrages erfolgte.

Tritt durch in der Außenwelt erkennbare Handlungen des Steuerpflichtigen seine Absicht zutage einen Gewerbebetrieb zu eröffnen, und ist die angestrebte Tätigkeit nicht ihrer Natur nach ungeeignet, auf die Dauer einen Ertrag abzuwerfen, so kann von einer Liebhaberei im weiteren Sinn (einem Fehlen einer Einkommensquelle) nicht deswegen gesprochen werden, weil der Steuerpflichtige nach verhältnismäßiger kurzer Zeit von seiner Absicht der Eröffnung des Gewerbebetriebes Abstand nimmt. Die während der Vorbereitungszeit (die Zeit bis zur Aufnahme der werbenden Tätigkeit) getätigten Aufwendungen sind Betriebsausgaben (VwGH 26.11.1979, 2846/78).

In der Folge- also nach der begonnenen Sanierung und Neueinrichtung und vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit durch den Bw. - erfolgte die Verpachtung mit Pachtvertrag vom 11.8.1995 an die T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH im Jahr 1995.

Aus dem Firmenbuchsauszug der Firma T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH geht weiters hervor, dass die Fa. T. mit Verschmelzungsvertrag vom 19.9.2002 mit der Fa. D. Gesellschaft mbH verschmolzen wurde (die Löschung der Fa. T. erfolgte mit 26.9.2002). Der Pachtvertrag ging somit durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Fa. D. Gesellschaft mbH über, die dann auch fortan den Hotel- und Gastgewerbebetrieb Yn bis zum berufungsgegenständlichen Jahr geführt hat. Dieser Pachtvertrag ist in seiner Ursprungsform vom 11.8.1995 noch immer aufrecht und wurde auch keiner Änderung unterzogen.

Aufgrund der obigen Ausführungen wurden die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Hotel- und Gastronomiebetriebes an die Fa. T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH verpachtet. Es wurde

neben der Liegenschaft auch das Gebäude zur Verfügung gestellt, das für die Führung eines Hotels- und Gastronomiebetriebes eingerichtet und saniert war.

Ein Betrieb, der erst aufgebaut wurde und noch keine betriebliche Tätigkeit entfaltet hat, kann ab erfolgtem Aufbau wesentlicher Grundlagen Gegenstand einer Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe sein (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 22.1.).

Dabei ist es unerheblich ob ein bereits bestehender Betrieb oder ein 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. Eine Unternehmenspacht liegt vor, wenn ein lebendes Unternehmen, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit Gegenstand des Pachtvertrages ist, doch kann ein auch erst zu errichtendes Unternehmen Bestandgegenstand sein, wenn die wesentlichen Unternehmensgrundlagen vom Bestandgeber beigestellt werden (OGH 3.9.1986, 1OB 626/86, OGH 16.1.1991, 1Ob508/91 ua).

Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordert, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entweder an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden. Bei einer Aufgabe hört der Betrieb zu bestehen auf (Erlöschen des bisherigen Betriebes).

Die Aufgabe muss zu einer zusammengeballten Erfassung der stillen Reserven führen. Es muss ein durchgängiges planmäßiges Betreiben der Betriebsaufgabe vorliegen. Der Aufgabazeitpunkt beginnt mit dem Setzen der Aufgabehandlungen (Vorgänge die objektiv erkennbar auf das Auflösen des Betriebes gerichtet sind). Der Aufgabazeitraum endet mit dem Abschluss der Veräußerung bzw. der Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen.

In Österreich hat die Judikatur folgende Grundsätze für die Verpachtung eines Betriebes herausgearbeitet: Grundsätzlich bewirkt die Verpachtung eines Betriebes noch keine Betriebsaufgabe: Mit der Verpachtung ist nur dann eine Betriebsaufgabe verbunden, wenn die konkreten Umstände darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist den Betrieb zu führen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen.

Die Betriebsaufgabe ist nach objektiven Kriterien zu erschließen, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist (VwGH 15.2.1983, 82/14/118) Liegt eine solche vor, ist der Aufgabegewinn auf den Zeitpunkt der Verpachtung zu ermitteln Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gelten als in einem Zug ins Privatvermögen überführt.

Der Bw. lehnt das Vorliegen einer Betriebsaufgabe ab, da er den Betrieb nicht auf eigene Rechnung und im eigenen Namen geführt hat.

Laut Quantschnigg/Schuch ESt-Kommentar, § 24, Tz 19 ist vielmehr die Verpachtung als solche bereits ein Akt der Verfügung über den erworbenen Betrieb und damit ein Akt der Betriebsführung. Es gelten dabei die allgemeinen Grundsätze, wonach nach Maßgabe der Ausführungen Ruhen des Betriebes oder Betriebsaufgabe vorliegen kann. Je nachdem gestalten sich auch die Pachtzahlungen beim Verpächter als betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Wie oben ausgeführt, sind die wesentlichen Grundlagen bei einem gastronomischen Betrieb – Hotel, Restaurant, Gastgewerbebetrieb - das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung.

Diese wesentlichen Grundlagen sind vom Bw. dem Pächter beigestellt worden. Dies wurde auch vom Bw. nicht bestritten.

Dass mit der Verpachtung eine Betriebsaufgabe stattgefunden hat, wurde vom Bw. im gesamten Verfahren nicht behauptet und nachgewiesen. Dies würde auch den vorliegenden Vertragspunkten des noch immer geltenden Pachtvertrages vom 11.8.1995 widersprechen.

Gegen eine Betriebsaufgabe sprechen folgende Vereinbarungen zwischen Pächter und Verpächter (Bw.):

- Verwendungszweck:

Der Pächter ist verpflichtet, das gepachtete Objekt ordnungsgemäß und unter Einhaltung der gesetzlichen und behördlichen Vorschriften zu führen. Eine Unterverpachtung ist ebenso wie eine ganze oder teilweise entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung an Dritte bzw. die Einbringung in Gesellschaften unzulässig. Die Änderung der Betriebsart ist nur mit schriftlicher Zustimmung des Verpächters gestattet.

-. Pachtdauer

Das Pachtverhältnis beginnt am 12.4.1995 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

Es kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten zum 31. März eine jeden Jahres aufgekündigt werden.

Die Rückstellung des Pachtgegenstandes hat in jenem Zustand zu erfolgen, in dem er zu Vertragsbeginn übernommen wurde, jedoch unter Berücksichtigung der natürlichen Abnutzung eines bestimmungsgemäßen Gebrauches. Das Inventar und die Maschinen müssen vollständig und gebrauchsfähig sein. Fehlen Inventargegenstände oder Maschinen oder sind diese in nicht gebrauchsfähigem Zustand, so sind diese vom Pächter zu ersetzen bzw. zu

reparieren. Wird dies vom Pächter nicht selbst veranlasst, so ist der Verpächter berechtigt, eine Ersatzvornahme auf Kosten des Pächters durchzuführen.

Eine solche Verpflichtung des Pächters zum Ersatz von verlorengegangener oder beschädigter Einrichtungsgegenstände bzw. Übergabe einer gleichwertigen Geschäftseinrichtung bei Ablauf des Pachtvertrages (VwGH 4.5.1982, 82/14/00041; 26.4.1989, 88/14/0096) spricht wohl gegen eine Betriebsaufgabe.

- *Der Pächter ist verpflichtet, dem Verpächter die bei Ablauf des Pachtvertrages vorhandenen Waren zu verkaufen...*

- *Bauliche Veränderungen- Investitionen*

Einvernehmlich und ausdrücklich festgestellt wird, dass der Verpächter mit der Renovierung und Neueinrichtung des gesamten Hotel- und Restaurantkomplexes begonnen hat.

In Hinblick auf das geplante zukünftige Engagement des Pächters und des angemessenen niedrigen Pachtzinses wird vereinbart, dass sämtliche mit diesen Maßnahmen verbundenen Kosten einschließlich bisher angefallener Anzahlungen und Kosten vom Pächter übernommen werden.

Da der Vertrag jedoch jederzeit einmal jährlich aufgekündigt werden kann, wird hiermit vereinbart, dass im Kündigungsfall der Verpächter sämtliche Investitionen des Pächters abzulösen hat, damit dem Pächter dadurch kein Schaden entsteht. Dazu wird einvernehmlich eine einheitliche Gesamtnutzungsdauer der vorzunehmenden Investitionen von 15 Jahren festgelegt. Bei Aufkündigung des Pachtvertrages durch den Verpächter bzw. durch den Pächter hat der Verpächter daher dem Pächter die Investitionssumme abzüglich von je einem fünfzehntel für jedes volle Jahr ab Unterfertigung dieser Urkunde zurückzubezahlen...

- Überprüfungsmöglichkeit im Betrieb

Der Verpächter ist berechtigt, während der Betriebszeiten den Betrieb gegen vorherige Anmeldung bezüglich der Führung und Instandhaltung zu überprüfen.

Mag sein, dass dies Immobilieneigentümer für sich in Anspruch nehmen wollen, doch ist eine solche Überprüfungsmöglichkeit der Betriebsführung nicht plausibel und nachvollziehbar. Eine solche Überprüfungsmöglichkeit soll offensichtlich Kontrollzwecken dienen. Eine solche Vermischung der Agenda ist nur möglich wenn auf den beiden Vertragsseiten ein und dieselbe Person sich gegenüber stehen.

- Sonstige Verpflichtungen:

Der Pächter verpflichtet sich den gegenständlichen Gewerbebetrieb während der ganzen

Vertragsdauer ununterbrochen und ordnungsgemäß durch die Berechtigung ausgesteckten Umfang aufrecht zu erhalten. Er hat somit Betriebspflicht.

- *Eine wesentliche Änderung des Betriebsgegenstandes bedarf der schriftlichen Zustimmung des Verpächters. Räume und Zubehör dürfen nur zum vertraglich vorgesehenen Zweck verwendet werden.*

Dieser Betriebspflicht kommt insofern Bedeutung zu, als damit der klaglose Betrieb des Hotel- und Gastgewerbebetriebes durch den Bestandgeber - Bw. - gesichert werden sollte. Dies auch im Hinblick auf die übernommene Vereinbarung mit der Gemeinde im Jahr 1994. Es bestand somit ein wirtschaftliches Interesse des Bw am Bestehen und der Führung des Betriebes und zwar für die Dauer von 20 Jahren. Andererseits ist diese Betriebspflicht sehr wohl auch ein Indiz für die Überlassung einer Erwerbsgelegenheit, zumal der Bestandnehmer eine solche nur akzeptiert, wenn er die wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält.

- Punkt 13. Sonstige Verpflichtungen und Hinweise

Abschnitt 4. Allgemeine Vertragsbestimmungen:

Einverständlich stellen die Vertragsteile fest, dass mit dem gegenständlichen Pachtvertrag keine Betriebsaufgabe des Verpächters verbunden ist, vielmehr der Verpächter aufgrund der ausführlichen Kündigungsbestimmungen sich das jederzeitige Recht auf Übernahme des Betriebes auf eigene Rechnung und Gefahr ausbedungen hat.

Dass der Betrieb noch nicht aufgegeben wurde ergibt sich auch daraus, dass die von der Gemeinde gewährten jährlichen Subventionszahlungen auch im berufungsgegenständlichen Jahr in der Einnahmen Ausgaben Rechnung berücksichtigt wurden. Laut Vereinbarung mit der Gemeinde stünde die jährliche Subventionszahlung nicht zu, wenn der Betrieb vom Bw. innerhalb von diesen zwanzig Jahren endgültig eingestellt worden wäre.

Es ist daher nur konsequent, wenn man davon ausgeht, dass eine Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung und auch durch die Verschmelzung nicht erfolgte, weil dieser Tatbestand mit dem Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen verbunden ist. (VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178).

Wie oben ausgeführt liegt ein Hotel und Gastronomiebetrieb schon aufgrund der Vorbereitungshandlungen vor. Dass eine werbende Tätigkeit entfaltet wird, ist für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes nicht Voraussetzung. Es reicht aus wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen für einen Hotel- und Gastgewerbebetrieb dem Pächter übertragen werden, damit er den Betrieb weiterführen kann.

Da die wesentlichen Grundlagen des Hotel und Gastgewerbebetriebes an die T. Hotelrestaurantbetriebs GmbH und in weiterer Folge aufgrund der Verschmelzung im Jahr 2002 an die D. GmbH laut Pachtvertrag und Ausführungen des Bw. verpachtet wurde und aufgrund der obigen Ausführungen keine Betriebsaufgabe erfolgt ist stellt die Verpachtung als solche einen Akt der Verfügung über den Betrieb dar und somit einen Akt der Betriebsführung.

Ebenso wie ein Erbe, der das Unternehmen niemals betreibt und ohne jede betriebliche Tätigkeit veräußert, einen Veräußerungsgewinn zu versteuern hat, weil die Wirtschaftsgüter vom Erblasser bereits betrieblich genutzt wurden.

Es gibt unterschiedliche Formen der Betriebsführung, die zu einer Versteuerung der stillen Reserven führen können, wobei "Nachhaltigkeit" auch dann vorliegen kann, wenn eine Tätigkeit nur gegenüber einem Auftraggeber erfolgt und keine Wiederholungsabsicht besteht (Doralt, ESt-Kommentar, § 23, Tz 48).

Während der Verpachtung ruht der „Gewerbebetrieb“. Der Pächter setzt den Hotel und Gastgewerbebetrieb unter Nutzung der vom Bw. errichteten und erworbenen wesentlichen Betriebsgrundlagen fort.

Da keine Betriebsaufgabe vorliegt sind die Pachteinnahmen der entsprechenden betrieblichen Einkunftsart zuzuordnen, weil mangels Betriebsbeendigung die betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen – wenn auch in geänderten Form – weiter andauert (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 24 Tz 16.4, Hofstätter /Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 34 zu § 24, VwGH 12.3.1980, 73/78; 11.11.1987, 86/13/0131; 14.9.1988, 87/13/0100).

Aufgrund der Vorgangsweise vom Beginn - vom Erwerb des Ys - bis zur Verpachtung wurde das Pachtverhältnis so gestaltet, dass ein endgültiges Zurückziehen des bisherigen Betriebsinhabers und Verpächters sprich Bw. nicht zu schließen ist. Dazu kommt noch, dass der Bw. aufgrund der vertraglichen Regelungen im Pachtvertrag in Personalunion als Eigentümer und Verpächter der wesentlichen Betriebsgrundlagen (bzw. des im Aufbau befindlichen Hotel und Gastgewerbebetriebes) und als Geschäftsführer der T. Hotelbetriebsrestaurant GmbH bzw. seit 2002 als Gesellschafter (95%) und Geschäftsführer der D. GmbH und Pächter die Geschäfte des Hotel und Gastgewerbebetriebes Y. betreibt. Ein Interessensgegensatz wie bei fremden gegenüberstehenden Parteien liegt aufgrund der Vertragsgestaltung nicht vor. (ähnlich VwGH 19.2.1997, 94/13/0206)

Es spielt dabei keine Rolle, dass der Betrieb im Firmenbuch nicht eingetragen ist. Auch die Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist nicht zwingend vorgesehen.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall ein Betrieb mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen – Grundstück, Gastgewerbegebäude sowie der neuerrichteten Einrichtung -verpachtet wurde und bis dato keine Betriebsaufgabe erfolgte. Die dabei gesetzten Handlungen sind (von den Vorbereitungsarbeiten und eingegangenen Vereinbarungen des Bw. über die Verpachtung) in Anlehnung an die Ausführungen als betriebliche Aktivitäten zu werten.

Das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 29.11.2006, 2003/13/0065 steht nicht im Widerspruch zu den gegenständlichen Ausführungen.

Es liegen somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Für die Bestimmung des anzuwendenden AfA Satzes sind die Art des Betriebes und die Art der Gebäudenutzung ausschlaggebend.

Art der Gebäudenutzung: Bei Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden sowie iRd ist nach der Gebäudenutzung zu unterscheiden:

Ob das Gebäude der unmittelbaren Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes bzw. eines Gewerbetreibenden dient richtet sich nach dem Inhalt der Tätigkeit (Quantschnigg/Schuch, aaO § 8 Tz 13, Jakom, aaO, § 8, Tz 22). Liegen gewerbliche Einkünfte bloß kraft Rechtsform vor, ist dies für den AfA Satz von 3% nicht ausreichend.

Bei der gewerblichen Vermietung von Gebäuden kommt es auf den Nutzungseinsatz beim Bestandnehmer an (VwGH 24.6.2003, 99/14/0015, Quantschnigg/Schuch aaO § 8 Tz 14.1) Im Fall der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (Vermieten, Verpachten, Leasing) kommt es auf den Nutzungseinsatz beim Bestandnehmer an.

Nutzt der Bestandnehmer das Gebäude zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte oder zu privaten Zwecken, beträgt der AfA Satz beim Bestandgeber 2%. Ist der Bestandnehmer eine KÖR, ist bei der Verwendung für hoheitliche Zwecke auf den Nutzungseinsatz abzustellen: Der AfA Satz von 3% steht dem Bestandgeber zu, wenn bei Wegdenken der Hoheitssphäre eine unmittelbare Verwendung für land und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Zwecke gegeben wäre. Dient das Gebäude der Erzielung von Einkünften aus V+V, beträgt der AfA Satz ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer 1,5 %, der Nutzungseinsatz beim Mieter ist unmaßgeblich.

Die Differenzierung von AfA Sätzen betreffend betrieblich bzw. nicht betriebliche Vermietung und Verpachtung von Gebäuden ist vom Gesetzgeber vorgegeben und durch die ständige Rechtsprechung des VwGH gedeckt (Jakom, aaO § 8, Tz 24)

Da der Nutzungseinsatz bzw. der Inhalt der Tätigkeit in Zusammenhang mit einem Hotel- und Gastgewerbebetrieb steht und auch als solcher genutzt und betrieben wird, kommt der AfA Satz von 3% zur Anwendung. Auf die Berechnung im Erstbescheid wird hingewiesen.

Aufgrund der obigen Ausführungen, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 26. April 2013