



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Stadtgemeinde M. - Verpachtung\_B., 2xxx M., R-Gasse - Abteilung X, vom 21. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Hofrätin Mag. Karin Bartalos, vom 19. Juni 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2008 im Beisein der Schriftführerin VB Karin Nowotny nach der am 25. Jänner 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Stadtgemeinde, die mit "Pachtvertrag" vom 12. März 1987 mit Wirkung ab 1. März 1987 auf die Dauer von 10 Jahren das in M., P-Straße, im Sommerbad befindliche Buffetgebäude im Ausmaß von 110,76 m<sup>2</sup> an die S.S.-GmbH mit Sitz in Wien in Bestand gab.

Zweck dieses Bestandvertrages ist die Ausübung des Buffetbetriebes sowie der Kleinhandel mit Parfumeriewaren und Badeartikel, einschließlich der Haltung von maximal 4 Tischtennis-Anlagen und der Vermietung derselben samt den dazugehörigen Requisiten. Dabei wurde ein *umsatzabhängiger* Pachtzins iHv 6% des Brutto-Monatsumsatzes und eine uneingeschränkte *Betriebspflicht* während der gesamten Betriebszeit des Bades vereinbart. Nach der Beilage ./B

zum "Pachtvertrag" vom 12. März 1987 sei seitens der Bw. nachstehendes Inventar in Bestand gegeben worden:

- Buffetpult mit Wasserwannen
- Hängestellage
- Kälteaggregat L'unité
- Küchenpult mit Spülbecken kompl.
- Speicher
- Speicher 10l
- Spiegel
- Telefonkasten

Für das vorstehende Inventar hat die Pächterin eine Feuer-, Haftpflicht- und Diebstahlversicherung auf ihre Kosten abzuschließen. Bei *Beendigung* des Pachtverhältnisses hat die Pächterin das Pachtobjekt mit dem gesamten Inventar in gutem und gebrauchsfähigem Zustand rückzuerstatten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2003 bis 2005 wurde in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass die Verpachtung des Buffetlokals im Sommerbad in betriebsfertigem Zustand eine Betriebsverpachtung iSd § 2 Abs. 2 Z 2 KStG darstelle und einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts begründe. Insbesondere liege die "Vermietung" eines von der Stadtgemeinde M. selbst errichteten Gewerbebetriebes vor, da dieses Buffetlokal in betriebsfertigem Zustand an die Bw. übergeben worden sei.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hält die Bw. entgegen, mit den von der Bw. überlassenen Einrichtungsgegenständen sei die Führung eines Buffetbetriebes auch in einem bescheidenen Umfang nicht möglich. Von der S.S.-GmbH haben erst betriebsspezifische Einrichtungsgegenstände angeschafft werden müssen, um eine Bewirtschaftung zu ermöglichen. Insbesondere seien seitens der Betriebsprüfung keine Sachverhaltsermittlungen bezüglich Art und Umfang der überlassenen Inventargegenstände erfolgt. Weiters seien keine Erhebungen darüber durchgeführt worden, welche betriebsspezifischen Inventargegenstände im konkreten Fall hätten überlassen werden müssen, um die Führung eines Buffetlokals zu ermöglichen. Seitens der BP seien keine Ermittlungen darüber durchgeführt worden, ob die betriebsspezifischen Inventargegenstände von der Bw. überlassen worden seien.

Anlässlich der mit 9. November 2006 durchgeführten Besichtigung des BgA Freizeitzentrum – "Buffet-Sommerbad" durch Vertreter der Bw. und durch die S.S.-GmbH sei festgestellt worden, dass die Einrichtung und das betriebsnotwendige Inventar (Küche inkl. Geräte, Stellagen) von der Pächterin, der S.S.-GmbH stamme. Die Sonnenschirme, Stühle und Tische für die Terrasse des Sommerbades seien ebenfalls vom Pächter angeschafft worden. Von der

Bw. als Pächterin sei lediglich ein Küchenpult mit Spülbecken sowie ein Kälteaggregat zur Verfügung gestellt worden. Die von der Bw. errichtete und vom Pächter eingerichtete alte "Kinder-Bar" (Verkaufsstand im Bereich des Mütter- und Babybeckens) sei im Jahre 2004 von der Bw. nach Räumung durch den Pächter (Entsorgung des alten Inventars) demontiert und entsorgt worden. Die im Jahre 2005 von der Bw. neu errichtete "Kinder-Bar" sei ohne Betriebsinventar vermietet worden. Sämtliches Betriebsinventar stehe im Eigentum des Pächters. Das "Buffet-Sommerbad" und die "Kinder-Bar" würden jeweils über eigene Strom- und Wasserzähler verfügen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, für die Jahre 2003 bis 2005 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die daraus resultierende Körperschaftsteuer sowie die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 wie folgt ermittelt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>KVZ 2008</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	8.942,56	3.980,90	2.754,77	
Körperschaftsteuer:	3.040,47	1.353,51	688,69	785,11

Gegen die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen von Körperschaftsteuer 2008 vom 19. Juni 2008 wurde mit Eingabe vom 21. Juli 2008 fristgerecht berufen und eine ersatzlose Behebung beantragt. Diese Berufung richtet sich gegen die steuerliche Qualifikation der Überlassung der wesentlichen Einrichtungen eines Gastlokals als entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG.

Nach den Berufungsausführungen setze die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art kraft gesetzlicher Fiktion das Bestehen eines BgA einer KÖR voraus, der entgeltlich überlassen werde. Seitens der Behörde hätten daher Untersuchungen dahin angestellt werden müssen, ob ein BgA der Bw. vorliege, der entgeltlich überlassen werde.

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

sein, die im Einkommensteuerrecht zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung entwickelt worden seien. Die Bw. verweist auf die Rechtsansicht der Finanzverwaltung, derzufolge auch ein umfangreicher Liegenschaftsbesitz einer Gemeinde, der eine entsprechende Verwaltungsorganisation (Geschäfts- oder Magistratsabteilung) erfordere, nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinausgehe und keinen körperschaftsteuerlichen BgA begründe.

Mit der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG soll der möglichen Vermeidung der Steuerpflicht durch eine entgeltliche Überlassung eines BgA entgegen gewirkt werden. Zu prüfen sei aber, ob ein BgA vorliegen würde, der steuerpflichtig wäre, wenn er vom Überlasser (einer Gemeinde) selbst betrieben würde.

Für die entgeltliche Überlassung eines BgA sei es unerheblich, ob bereits ein bestehender Betrieb oder ein von der Gemeinde neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb entgeltlich zur Nutzung überlassen werde. Es müsse sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Hingegen führe die Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter nicht zur Steuersubjektseigenschaft. Ob ein einzelnes Wirtschaftsgut oder ein Betrieb überlassen werde, sei danach zu entscheiden, ob die überlassenen Wirtschaftsgüter dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglichen. Für die entgeltliche Überlassung eines BgA müssen folglich Betriebsgrundlagen in einem Umfang überlassen werden, die ausreichen, um dem Nutzenden die Fortführung eines bescheidenen Betriebes zu ermöglichen. Nicht erforderlich sei die Übertragung sämtlicher Betriebsgrundlagen, es müsse sich aber dem Grunde nach um einen betriebsbereiten Betrieb handeln. Die Überlassung von leer stehenden Geschäftsräumlichkeiten sei nicht ausreichend, um einen Betrieb führen zu können. Die Tätigkeit der Bw. beschränke sich auf die bloße Überlassung der leer stehenden Geschäftsräumlichkeiten, was wie folgt belegt werden könne:

das Anlagenverzeichnis der Bw. enthalte folgende Wirtschaftsgüter, dieses Pachtobjekt betreffend: Buffetpult mit Wasserwanne, Hängestellage, Kälteaggregat L' unite, Küchenpult mit Spülbecken, Speicher, Speicher 10l, Spiegel, Telefonkasten (Buchwert zum 31.12.2003 gesamt € 0,56).

Mit den vorstehenden Wirtschaftsgütern sei nicht einmal die Führung eines bescheidenen Betriebes möglich. Es fehlen beispielsweise Tische, Stühle, Sonnenschirme, Küchengeräte, Geschirr, Gläser, Besteck etc.

Im Protokoll der Gemeinderats-Sitzung vom 25. November 1993 (Beilage ./C) sei unter Punkt 36 der Tagesordnung ausgeführt, dass die S.S.-GmbH die Getränkeschnellausgabe beim Mütter- und Babybecken im Sommerbad betreiben und die dafür notwendige Inneneinrichtung auf ihre Kosten herzustellen habe.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2000 habe die S.S.-GmbH (Beilage ./D) um eine Verlängerung des Pachtvertrages ersucht, weil diverse Geräte angeschafft werden mussten. Da diese Betriebsausstattung, die seitens der S.S.-GmbH angeschafft wurde, über € 30.000,-- kostete, habe die Bw. der Verlängerung dieses Pachtvertrages bis zum 31. Dezember 2003 zugestimmt.

In dem weiteren Schriftstück (Beilage ./E), das anlässlich der mit 9. November 2006 erfolgten Betriebsbesichtigung ausgestellt worden sei, sei festgehalten worden, dass die Einrichtung und das betriebsnotwendige Inventar (Küche inkl. Geräte, Stellagen) von der S.S.-GmbH angeschafft worden seien.

Die im Jahre 2005 neu errichtete "Kinder-Bar" sei ohne Betriebsinventar vermietet worden. Sämtliches Betriebsinventar stehe im Eigentum der S.S.-GmbH.

Für den Fall der Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Den Berufungsausführungen hält die BP in der Stellungnahme vom 5. März 2009 entgegen, das mit Pachtvertrag vom 12. März 1987 überlassene Gebäude, ausgestattet mit Küchenpult und Spülbecken, einer Hängestellage, einem Kälteaggregat sowie mit einem Buffetpult mit Spülbecken sei für die Führung eines Buffetbetriebes in einem bescheidenen Umfang absolut ausreichend. Da entsprechendes Inventar mitverpachtet worden sei, seien die Ausführungen der Bw. unzutreffend, dass sich die Tätigkeit der Bw. auf eine bloße Überlassung von leer stehenden Geschäftsräumlichkeiten beschränke. Dass Inventar mitverpachtet worden sei, werde insbesondere durch den Pachtvertrag belegt, in dem die Bw. explizit auf das mitverpachtete Inventar Bezug nehme und den Pächter verpflichte, das mitverpachtete Inventar auf seine Kosten zu versichern und in gutem Zustand zu erhalten. Die Mitverpachtung von Inventar werde weiters durch die Bezugnahme auf eine zu erstellende Inventarliste im Pachtvertrag belegt. Nach der Stellungnahme der BP wäre die Überlassung von leer stehenden Räumlichkeiten nicht ausreichend für die Begründung eines BgA im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG.

In der mit 29. April 2009 erstatteten Gegenäußerung wird von der Bw. abermals festgehalten, dass sich die Tätigkeit der Bw. auf die bloße Überlassung von Räumlichkeiten beschränke. Mit den im Anlagenverzeichnis enthaltenen Wirtschaftsgütern wie *Buffetpult* mit Wasserwanne, *Hängestellage*, *Kälteaggregat* L' unite, *Küchenpult* mit Spülbecken, *Speicher*, *Telefonkasten* (Buchwert zum 31.12.2003 gesamt € 0,56) sei nicht einmal die Fortführung eines bescheidenen Betriebes möglich, da beispielsweise Tische, Stühle, Sonnenschirme, sämtliche Küchengeräte, Geräte zum Erwärmen/Auftauen/Einfrieren/Kühlen von Speisen und Getränken, Geschirr, Gläser, Besteck, etc. fehlen. Auch bei der *Getränkesschnellabgabe* beim Mütter- und Babybecken habe die S.S.-GmbH die erforderliche Inneneinrichtung auf ihre Kosten herzustellen. Mit Schreiben vom 15. Jänner 2000 habe die S.S.-GmbH um eine Verlängerung des Pachtvertrages ersucht, da sie diverse Geräte habe anschaffen müssen. Da diese Betriebsausstattung über € 30.000,-- kostete, habe die Bw. der Verlängerung dieses Pachtvertrages bis 31. Dezember 2010 zugestimmt. Bei der mit 9. November 2006 erfolgten Betriebsbesichtigung sei ebenso festgestellt worden, dass die Einrichtung und das betriebsnotwendige Inventar (Küche inkl. Geräte, Stellagen) von der S.S.-GmbH angeschafft

worden seien. Die im Jahre 2005 neu errichtete "Kinder-Bar" sei ohne Betriebsinventar vermietet worden. Sämtliches Betriebsinventar stehe im Eigentum der S.S.-GmbH. Da die Bw. keinen Buffetbetrieb selbst "geschaffen" habe, könne sie auch keinen Buffetbetrieb verpachtet haben.

Nach der Eingabe vom 5. Mai 2011 der als Auskunftsperson gemäß § 143 Abs. 1 BAO befragten Pächterin, S.S.-GmbH, würden die Pachtverträge zwischen der Bw. und der S.S.-GmbH weiterhin gelten. Der derzeitige Geschäftsführer der S.S.-GmbH, L.M., habe diese Gesellschaft im Jahre 1994 gekauft und könne sich bezüglich der Zeiten vorher nur auf die ihm übergebenen Verträge stützen. Demnach sei im Jahre 1987 lt. Punkt II. des Pachtvertrages offenbar Inventar lt. Inventarliste übergeben worden. Die Inventarliste sei den Vertretern der S.S.-GmbH nicht bekannt. L.M. weiß daher nicht, welches Inventar lt. Mietvertrag vom 12. März 1987 angesprochen und wie das Buffetgebäude im Jahre 1987 eingerichtet gewesen sei. Auch sei in den Versicherungsverträgen das Inventar nicht detailliert angeführt. Mit Pachtvertrag vom 7. Dezember 1993 sei der Vertrag vom 12. März 1987 ergänzt und daher nur jene Punkte angeführt worden, die gegenüber dem alten Vertrag geändert worden seien. Es sei nämlich ein neuer Verkaufsstand hinzugekommen. Wenn in der Fassung des Vertrages vom 7. Dezember 1993 die Versicherungspflicht nicht angesprochen worden sei, gelte die Verpflichtung zum Abschluss einer Feuer-, Haftpflicht- und Diebstahlversicherung für das genützte Inventar weiter. Ebenso gelte XIII. des Vertrages vom 12. März 1987 weiter, der eine Rückerstattung des gesamten Inventars in gebrauchsfähigem Zustand vorsehe, weiter, da dieser Punkt in der Änderung vom 7. Dezember 1993 nicht angesprochen worden sei. Die neue "Kinder-Bar" sei von der Bw. im Jahre 2005 ohne Einrichtungsgegenstände überlassen worden. Welches baulich fest verbundene Inventar vom Vermieter an die Bw. übergegangen sei, sei den Vertretern der S.S.-GmbH nicht bekannt. Die S.S.-GmbH habe vom Vermieter nichts und damit auch kein bewegliches Inventar übernommen. Ein Eigentumserwerb habe somit nicht stattgefunden.

Nach der Eingabe der Bw. vom 17. Juni 2011 habe das Pachtvertrag vom 12. März 1987 angesprochene Inventar wie *Buffetpult* mit Wasserwanne, *Hängestellage*, *Kälteaggregat* L'unite, *Küchenpult* mit Spülbecken, *Speicher*, *Telefonkasten* die ursprüngliche Ausstattung dargestellt. Inwieweit dieses Inventar bereits durch den Pächter ersetzt worden sei, sei der Bw. nicht bekannt. Der Bw. liege auch keine Aufstellung vor, in welcher Weise das Buffetgebäude Sommerbad darüber hinaus eingerichtet gewesen sei, da die Bw. außer dem bereits genannten vorstehenden Inventar kein weiteres Inventar zur Verfügung gestellt habe. Das Inventar und die Einrichtungen der S.S.-GmbH bei Abschluss des Pachtvertrages vom 12. März 1987 seien der Bw. nicht bekannt. Die Bw. habe als Vermieterin im Jahre 1987 keine Kücheneinrichtung (Herd, Kaffeemaschine, Kochplatte, Schankanlage, Eismaschine etc.) und

kein Geschirr, Gläser, Besteck zur Verfügung gestellt. Eine Inventarliste bei Abschluss des Pachtvertrages am 7. Dezember 1993 liege nicht auf. Die Einrichtungsgegenstände der S.S.-GmbH bei Abschluss des Pachtvertrages am 7. Dezember 1993 seien der Bw. ebenso nicht bekannt. Am Inventarverzeichnis vom 9. April 1998 seien handschriftlich angeführt: Sommerbad-Kinderbar, Nirosta-Abwäsche sowie 1 Speicher 5l. Stiebel Eltron. Das gegenständliche Inventar sei am 21. Jänner 1999 vom damaligen Leiter des Freizeitentrums K.St. sowie von L.M. überprüft worden. Außer dem im Punkt 6 des Auskunftersuchens angeführten Inventars sei kein zusätzliches Inventar seitens der Bw. zur Verfügung gestellt worden.

Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 25. Jänner 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bw. zur Untermauerung der Vollständigkeit des zum Pachtvertrag gehörenden Inventarverzeichnisses ausgeführt, dass bei der Bw. für den Betrieb gewerblicher Art S-Keller ein Inventarverzeichnis existiert, in dem neben Anrichten, Trennwänden, Garderoben, Hängeleuchten, auch Kühlschränke, Sessel, Tische, Vorhänge, Geschirrspülmaschinen, eine Gläserspülmaschine, Herd, Doppelfritteuse, ein Kühlschrank, eine "Saladette" angeführt sind. Die Bw. geht daher davon aus, dass beim Sommerbad keine anderen als die im Pachtvertrag aufgelisteten Gegenstände überlassen worden seien.

Bei der mit 25. Jänner 2012 anberaumten mündlichen Verhandlung wurden seitens der Bw. Fotos der von der Bw. überlassenen Räumlichkeiten mitsamt deren Innenausstattung sowie Fotos des von der S.S.-GmbH bereitgestellten Inventars vorgelegt. Demnach seien von der Pächterin u.a. Brotschneidemaschine, Frittiergerät, Schankanlage, Kühlkasten für Limonaden, Registrierkassa, sowie andere Kochgeräte zur Verfügung gestellt worden.

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

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

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

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

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

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

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

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

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung des Buffetlokals im Freibad mit "Pachtvertrag" vom 6. März 1985 eine entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 bewirkt wurde. Dies insbesondere unter dem Aspekt, ob Einrichtungsgegenstände und Inventar in einem Ausmaß überlassen wurden, sodass eine Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliegt, die zumindest die Führung eines bescheidenen Betriebes ermöglicht.

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



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

Wird ein Betrieb gewerblicher Art entgeltlich überlassen (verpachtet), gilt kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch diese entgeltliche Überlassung (Verpachtung) als Betrieb gewerblicher Art. Dabei ist es unerheblich, ob ein bereits bestehender Betrieb oder ein von der Trägerkörperschaft neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Es muss sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Es ist nicht erforderlich, dass sämtliche Betriebsgrundlagen übertragen werden. So kann auch die Überlassung einer unzureichenden oder veralteten Betriebsausstattung einen Betrieb gewerblicher Art begründen (s. sinngemäß Rz 86 KSt-Richtlinien 2001).

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

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

Für die Unterscheidung der Frage, ob Geschäftsraum*miete* und Unternehmens*pacht* vorliegt, lassen sich nach der Rspr des VwGH keine starren, allgemein gültigen Regelungen festlegen. Vielmehr kommt es immer auf die jeweiligen Umstände des *Einzelfalles* an. Entscheidend ist, was nach dem Willen der Vertragsparteien Gegenstand ihrer Vereinbarung sein sollte, wobei es immer darauf ankommt, ob ein lebendiges Unternehmen in Bestand gegeben wird (Pacht) oder ob bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände beigestellt werden (Miete) (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396). Wird eine lebende Organisation überlassen, die einen Ruf, einen Kundenkreis, ein Warenlager, Forderungen etc. besitzt, so ist

Pacht anzunehmen (vgl. VwGH 30.9.1993, Zl. 91/17/0192). Unternehmenspacht liegt demnach vor, wenn ein lebendiges Unternehmen Gegenstand des Bestandvertrages ist, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit, mit allem, was zum "good will" dazugehört, übergeben wird.

Zur Klärung der Frage, ob Unternehmens*pacht* oder Geschäftsraum*miete* vorliegt, ist insbesondere darauf abzustellen, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, um den Erwerber in die Lage zu versetzen, das Unternehmen fortzusetzen. Für die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, kann weder eine abstrakte Definition noch eine abschließende Aufzählung herangezogen werden. Diese richtet sich vielmehr nach der **Art des Betriebes** (zB Dienstleistung-, Produktions- oder Handelsbetrieb) einerseits und nach der Funktion des Wirtschaftsgutes innerhalb des konkreten Betriebes andererseits in funktionaler Betrachtungsweise. Demnach ist darauf abzustellen, ob eine *ortsgebundene Tätigkeit*, *kundengebundene Tätigkeit* oder ein *Produktionsunternehmen* etc. vorliegt (vgl. VwGH 20.11.1990, Zl. 90/14/0122; 12.12.1988, Zl. 88/15/0017 und die dort zitierte Judikatur).

Eine *Unternehmenspacht* liegt in der Regel vor, wenn tatsächlich ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn) Gegenstand des Bestandvertrages ist. Neben den Räumlichkeiten muss dem Bestandnehmer in der Regel auch das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört (vgl. VwGH 27.9.1994, Zl. 93/17/0066).

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

Im Falle der Erwerbe von einer Liegenschaft mitsamt *Hotel* und Einrichtung bzw. Zubehör und Inventar wurde es stets für einen *Betriebserwerb* als wesentlich angesehen, dass hier dem Erwerber objektiv die Fortführung des Hotelbetriebes – wenn auch in einem bescheidenen Umfang – ermöglicht wurde (vgl. VwGH 15.2.1994, Zl. 91/14/0248; 23.3.1999, Zl. 98/14/0141; 22.11.2006, Zl. 2006/15/0033). Dem Begleitumstand, dass sich die Einrichtung in einem vernachlässigten Zustand befunden und sich das Hotelgebäude in einem schlechten Bauzustand befunden hat, wurde hingegen keine hinreichende Bedeutung beigemessen (vgl. VwGH 15.2.1994, Zl. 91/14/0248). So kann auch die Überlassung einer unzureichenden oder veralteten Betriebsausstattung einen Betrieb gewerblicher Art begründen (s. sinngemäß Rz 86 KSt-Richtlinien 2001). Neben den bloßen Räumlichkeiten muss also dem Bestandnehmer auch alles beigestellt werden, was im Wesentlichen zum Betrieb eines Unternehmens und dessen

wirtschaftlichen Weiterbestehen gehört. Dazu zählen vor allem die Betriebsmittel, wie Geschäftseinrichtung, sonstiges Inventar, Warenlager und der Kundenstock.

Die vorstehend bezeichneten Kriterien müssen *nicht gleichzeitig* vorhanden sein. Fehlt es an einem oder mehreren dieser Kriterien, überwiegen aber andere, wobei der Betriebspflicht größte Bedeutung zukommt, ist in der Regel Unternehmenspacht anzunehmen. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es beim Fehlen einzelner Elemente immer darauf an, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396).

Die Vereinbarung einer *Betriebspflicht* stellt das wichtigste Kriterium für das Vorliegen eines Pachtvertrages dar, wird doch damit zum Ausdruck gebracht, dass seitens des Verpächters ein wirtschaftliches Interesse an der Weiterführung des Betriebes besteht. Die Betriebspflicht kann sowohl ausdrücklich vereinbart werden, sich aber auch schlüssig aus den konkreten Umständen ergeben, dabei darf es sich nicht bloß um eine "Leerfloskel" handeln. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich einem echten Interesse des Bestandgebers an der Weiterführung des Betriebes entsprochen wird.

Von der Rspr wurde auch das Vorliegen einer Betriebspflicht bejaht, wenn eine Verpflichtung des Bestandnehmers besteht, sein Unternehmen innerhalb gewisser zeitlicher Grenzen offen zu halten. Eine Betriebspflicht liegt ebenso vor, wenn bei wesentlicher Änderung des Betriebsgegenstandes oder bei schlechter Wirtschaftsführung der Verpächter zur sofortigen Vertragsauflösung berechtigt ist.

Nach der Rspr des OGH darf die Vereinbarung einer Betriebspflicht nicht automatisch die Qualifikation eines Bestandvertrages nach sich ziehen. Trotz der Vereinbarung einer Betriebspflicht ist von einer Geschäftsraummiete auszugehen, wenn nur leere Geschäftsräumlichkeiten übergeben wurden und keine Rückstellung eines lebenden Unternehmens im Falle der Beendigung des Bestandverhältnisses vereinbart war (vgl. 26.7.2006, Zl. 3 Ob 253/05k zitiert in RdW 2007, Geschäftsraummiete in einem Einkaufszentrum, S. 152ff). Damit von Unternehmenspacht vorliegt, müssen zusätzlich zur Betriebspflicht die wesentlichen Grundlagen für den Unternehmensbeginn bereits bestehen bzw. vom Bestandgeber beigestellt werden (vgl. OGH 18.9.2009, Zl. 6 Ob 141/09t).

Die Überlassung der *Geschäftseinrichtung* ist eher ein *schwaches* Indiz für die Annahme eines Pachtvertrages. Nach ständiger Rechtsprechung wird das Vorliegen eines Pachtvertrages auch angenommen, wenn Einrichtungsgegenstände gänzlich oder teilweise fehlen, dafür eine Ablöse vereinbart wurde oder der Pächter die Einrichtung grundsätzlich erneuern musste, wenn es sich um Gegenstände handelt, die einem natürlichen Verschleiß unterliegen.

Die Überlassung eines *Kundenstockes*, also eines konkreten, bestimmten Personen ansprechenden Kundenkreises, stellt ein wichtiges Merkmal für das Vorliegen einer Pacht dar. Dabei geht es nicht so sehr um die Überlassung eines konkreten Kundenstocks, also einer speziellen "Stammkundschaft", weshalb die Übergabe von Kundenkarteien von geringer Bedeutung ist, sondern es muss sich vielmehr um das Vorhandensein eines potentiellen, gesicherten Kundenkreises handeln (zB besonders gute und stark frequentierte Lage des Betriebes). So hat die Rspr im Falle der Verpachtung einer Tankstelle an einer stark frequentierten Straße dem Fehlen eines Kundenkreises keine entscheidende Bedeutung zuerkannt und das Vorliegen eines Pachtvertrages bejaht.

Nicht entscheidend für das Vorliegen eines Betriebserwerbes ist es, ob der Erwerber den Betrieb unverändert weiterführen will oder tatsächlich weiterführt und ob der Betrieb – nach Unterbrechung des Betriebes im Zusammenhang mit der Konkurseröffnung – aus einer Konkursmasse erworben wurde und ob es dem Erwerber ausschließlich oder vorwiegend auf den Erwerb der Liegenschaft angekommen ist (vgl. VwGH 15.2.1994, Zl. 91/14/0248; 19.9.1995, Zl. 95/14/0038 mwN).

Die Vereinbarung eines *vom Umsatz abhängigen* Pachtzinses spricht grundsätzlich für das Vorliegen eines Pachtvertrages (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396), doch müssen dazu auch noch andere Merkmale eines lebenden Unternehmens vorhanden sein. Die Vereinbarung eines umsatzorientierten Pachtzinses allein, ohne andere zusätzliche Kriterien für ein Pachtverhältnis, wird von der Rspr in der Regel als Miete qualifiziert. Hingegen wurde nach der jüngeren Rspr des OGH die Vereinbarung eines umsatzabhängigen Pachtzinses nicht als Indiz für das Vorliegen eines Pachtverhältnisses angesehen, dies insbesondere dann, wenn der Bestandnehmer erhebliche Investitionen tätigen musste, um den Geschäftsbetrieb überhaupt aufnehmen zu können (vgl. OGH 26.7.2006, Zl. 3 Ob 253/05k).

Für die Beurteilung, ob der Erwerb eines Marktstandes samt Einrichtung einen Betriebserwerb darstellt, ist nach der Rechtsprechung des VwGH wesentlich, welche Betriebsmittel hier zu den wesentlichen Grundlagen derart gehören, dass sie objektiv die Fortführung des als lebend anzusehenden Betriebes ermöglichen (vgl. VwGH 20.11.2000, Zl. 91/13/0022). Im Falle der Überlassung eines *Marktstandes* samt *Ladeneinrichtung* zum Betrieb eines Obst- und Gemüsehandels wurde es als erwiesen angesehen, dass hier die wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen wurden, die dem Erwerber eine Betriebsfortführung ermöglichen (vgl. VwGH 14.9.2005, Zl. 2002/08/0090). Dem allenfalls kurzzeitig verloren gegangenen Kundenstock sowie einem nicht vorhandenen Warenlager wurde dabei keine so große Bedeutung zugemessen (vgl. VwGH 19.5.1993, Zl. 91/13/0022).

Im Falle der In-Bestandgabe einer **Tabaktrafik** in einem Krankenhaus, wo eine *Betriebspflicht* und ein vom Bruttoumsatz abhängiger *Bestandzins* vereinbart waren, wertete der OGH diesen Bestandvertrag als **Mietvertrag**, da im Bestandvertrag die Rückstellung im ursprünglichen Zustand vereinbart war. Die Vereinbarung einer Betriebspflicht wurde zwar als pachtvertragstypisches Element gewertet, doch nur insoweit, als bei Beendigung des Bestandverhältnisses ein lebendes und ertragsfähiges Unternehmen zurückzustellen war. Die Vereinbarung eines umsatzabhängigen Bestandzinses wurde nicht als Indiz für das Vorliegen eines Pachtverhältnisses angesehen. Dies insbesondere dann, wenn der Bestandnehmer erhebliche Investitionen leisten musste, um den Geschäftsbetrieb überhaupt aufnehmen zu können. Die Möglichkeit an den Strömen potentieller Kunden in einem Krankenhaus zu partizipieren, würde für sich allein noch kein pachtvertragstypisches Kriterium darstellen (vgl. OGH 26.7.2006, Zl. 3 Ob 253/05k).

Für die Frage, ob Miete oder Pacht anzunehmen ist, ist es belanglos, welche rechtliche Unterstellung die Parteien im Bestandvertrag in dieser Richtung vorgenommen haben (vgl. OGH 18.9.2009, Zl. 6 Ob 141/09t).

Im vorliegenden Fall wurde mit "Pachtvertrag" vom 12. März 1987 das "*Buffetgebäude* im Sommerbad" zur Ausübung eines Buffetbetriebes sowie des Kleinhandels mit Parfümeriewaren und Badeartikeln, einschließlich der Haltung von maximal vier Tischtennisanlagen und der Vermietung derselben samt der dazugehörigen Requisiten entgeltlich überlassen.

Nach Punkt II. des Pachtvertrages besteht das Pachtobjekt aus den *Buffeträumen* im Ausmaß von 110,76m<sup>2</sup> sowie den zum Buffet gehörenden *Einrichtungsgegenständen*, laut der von den Vertragspartnern einvernehmlich zu erstellenden Inventarliste sowie den für die Aufstellung einer Maschine zur Erzeugung von Speiseeis bestimmten Platz (Zählernische) an der Westseite des Wechselkabinentraktes.

Der zwischen der Bw. und der S.S.-GmbH abgeschlossene "Pachtvertrag" vom 12. März 1987 hat den nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

#### I.

*Die Verpächterin verpachtet und übergibt und die Pächterin pachtet und übernimmt das der Verpächterin gehörige Buffetgebäude im Sommerbad M., P-Straße, zur Ausübung eines Buffetbetriebes sowie des Kleinhandels mit Parfümeriewaren und Badeartikeln, einschließlich der Haltung von maximal vier Tischtennisanlagen und der Vermietung derselben samt der dazugehörigen Requisiten.*

#### II.

*Das Pachtobjekt besteht im Einzelnen aus:*

- a) *Buffeträumen im Ausmaß von 110,76 m<sup>2</sup> in massiver Bauweise gegenüber dem Golfplatz und den zum Buffet gehörenden Einrichtungsgegenständen, laut der von den Vertragspartnern einvernehmlich zu erstellenden Inven-*

*tarliste,*

- b) den für die Aufstellung einer Maschine zur Erzeugung von Speiseeis bestimmten Platz (Zählernische) an der Westseite des Wechselkabinentraktes.*

*Der Pächterin wird das Recht eingeräumt, auf der Badewiese nächst dem Pachtobjekt vier Tischtennistische aufzustellen.*

### *III.*

*Die Pächterin übernimmt für das verpachtete Buffet während der gesamten Betriebszeit durchgehend die volle und uneingeschränkte Betriebspflicht. Ein Offenhalten des Lokales außerhalb der Betriebszeit ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung der Verpächterin gestattet.*

## IV.

*Die Pächterin verpflichtet sich, nachweislich für das Pachtobjekt und das von ihr genützte Inventar eine Feuer-, Haftpflicht- und Diebstahlversicherung auf ihre Kosten abzuschließen. Während der Pachtdauer unbenützbar gewordene Inventargegenstände sind von der Pächterin auf ihre Kosten zu ersetzen bzw. reparieren zu lassen.*

## V.

*Der von der Pächterin an die Verpächterin zu entrichtende Pachtzins wird nach dem Monats-Bruttoumsatz (ohne Abzug irgendwelcher Steuern und Abgaben) ermittelt. ... Die Höhe des Pachtzinses beträgt sechs Prozent des Brutto-Monatsumsatzes. Alle Betriebskosten hat ebenfalls die Pächterin zu tragen. Den festgesetzten Zahlungen ist die gesetzliche Umsatzsteuer hinzuzurechnen.*

*Die Pächterin hat den Kontrollorganen der Verpächterin insoweit Einsicht in die Bücher und Steuerakten zu gewähren, als dies zur Feststellung des Umsatzes notwendig ist.*

## X.

*Das Pachtverhältnis beginnt am 1.3.1987 und wird auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Somit endet das Pachtverhältnis am 1.3.1997.*

## VIII.

*Die Pächterin verpflichtet sich weiters, den Betrieb ordentlich zu führen und die einschlägigen behördlichen Vorschriften einzuhalten.*

*Die gänzliche oder teilweise Untervermietung oder Verpachtung des Bestandsobjektes ist der Pächterin nur nach vorheriger eingeholter schriftlicher Zustimmung der Verpächterin gestattet.*

*Ebenso ist die Verwendung der Pachtobjekte durch die Pächterin selbst nur entsprechend der Zweckbestimmung gestattet.*

## IX.

*Bauliche Veränderungen jeder Art bedürfen der vorherigen Genehmigung der Verpächterin. Investitionen, die mit Zustimmung der Verpächterin von der Pächterin vorgenommen werden und mit dem Bestandsobjekt niet- und nagelfest verbunden sind, gehen mit Beendigung des Pachtverhältnisses in das Eigentum der Verpächterin über und brauchen daher bei Auflösung des Pachtverhältnisses nicht abgelöst zu werden.*

## XI.

*Wenn die Pächterin ihre Betriebspflicht (Punkt III.) derart verletzt, dass der Betrieb durch mehr als einen Monat tatsächlich nicht vertragsmäßig ausgeübt wird – ausgenommen durch Ereignisse höherer Gewalt – wird der Verpächterin ausdrücklich das Recht eingeräumt, diesen Vertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes vorzeitig aufzulösen.*

## XII.

*Die Pächterin verpflichtet sich, im Buffet an Bier ausschließlich M.er Bier zum Ausschank zu bringen. Weiters soll die Pächterin beim Verkauf von Waren in M. erzeugten Produkten den Vorrang geben. Die Preise im Buffet haben sich in ortsüblichen Grenzen zu halten.*

## XIII.

*Bei Beendigung des Pachtverhältnisses hat die Pächterin das Pachtobjekt mit dem gesamten Inventar in gutem und gebrauchsfähigem Zustand rückzuerstatten.*

## XVI.

*Die Rechtsverbindlichkeit dieses Pachtvertrages wird ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass der Pächterin seitens der Gewerbebehörde die Genehmigung zur Führung des Buffetbetriebes erteilt wird und ist solange gegeben, als der Pächterin von der Gewerbebehörde die Genehmigung zur Führung des Pachtobjektes nicht ausdrücklich untersagt wird.*

Das in den Punkten II. und IV. des Pachtvertrages vom 12. März 1987 angesprochene Inventar besteht u.a. aus einem *Buffetpult* mit Wasserwanne, *Hängestellage*, *Kälteaggregat L'unite*, *Küchenpult* mit *Spülbecken*, *Speicher*, *Speicher 10l*, *Spiegel* sowie einem *Telefonkasten*.

Dem zwischen der Bw. und der S.S.-GmbH geschlossenen Pachtvertrag vom 12. März 1987 ging ein zwischen der Bw. und S.S. geschlossener Pachtvertrag betreffend die entgeltliche Überlassung der Lokalitäten im Sommerbad voraus. Mit Schreiben vom 26. November 1986 ersuchte S.S. als Pächter die Bw. als Verpächterin, aus Gründen der leichten Administrierbarkeit die Rechte aus dem Pachtvertrag betreffend die Lokalitäten im Sommerbad auf die S.S.-GmbH zu übertragen.

Mit 7. Dezember 1993 wurde der Pachtvertrag vom 12. März 1987 in der Weise abgeändert, dass nach Punkt II. der Ergänzungsvereinbarung auch ein *Verkaufsstand* im Bereich des Mütter- und Babybeckens gehört. Der Verkaufsstand im Bereich des Mütter- und Babybeckens ist nach Punkt III. der Ergänzungsvereinbarung vom 7. Dezember 1993 zumindest ab 500 verkauften Einzelkarten an der Tageskassa zu betreiben. Ein Offenhalten der Lokale außerhalb der Betriebszeit ist ebenso nur mit ausdrücklicher Bewilligung der Verpächterin gestattet.

Nach Punkt V. der Ergänzungsvereinbarung vom 7. Dezember 1993 ist nunmehr ein Pachtzins in Höhe von 8% des Monats-Bruttoumsatzes zu entrichten. Alle Betriebskosten hat ebenfalls die Pächterin zu tragen. Den festgesetzten Zahlungen ist die gesetzliche Umsatzsteuer hinzuzurechnen. Die Errichtung des Verkaufsstandes im Bereich des Mütter- und Babybeckens erfolgt durch die Verpächterin, die für den Betrieb des Verkaufsstandes notwendige Einrichtung wird durch die Pächterin errichtet und zur Verfügung gestellt. Somit werde nach Punkt VI. dieser Ergänzungsvereinbarung das Pachtverhältnis auf die Dauer von 10 Jahren verlängert und ende am 31.12.2003.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2000 ersuchte die S.S.-GmbH als Pächterin in Anbetracht bevorstehender Investitionen die Bw. um Überprüfung, ob eine Verlängerung dieses Vertrages möglich sei. Nach den Ausführungen der S.S.-GmbH seien die nachstehenden Investitionen geplant und notwendig:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Kaffeemaschine	60.000,00 S
Küchengeräte	20.000,00 S



<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Herd	40.000,00 S
Schankanlage	100.000,00 S
Eismaschine	160.000,00 S
Unvorhergesehenes	38.000,00 S
<b>SUMME:</b>	<b>418.000,00 S</b>

Die S.S.-GmbH begründete dieses Ansuchen um Mitteilung der Verlängerung des Pachtvertrages damit, dass sie als Kleinbetrieb die vorstehenden Investitionen durch eine angemessene Verlängerung des Pachtvertrages – wenn möglich um 10 Jahre – gerne abgesichert hätte.

In der Sitzung des Gemeinderates vom 29. Juni 2000 stimmte der Gemeinderat der Bw. der Verlängerung des Pachtvertrages mit der S.S.-GmbH bis 31. Dezember 2010 zu, gleichzeitig wurde der von der S.S.-GmbH zu leistende Pachtzins von 8% auf 10% des Brutto-Monatsumsatzes angehoben.

Im Jahre 2005 wurde der Bw. eine sog. "Kinder-Bar" errichtet und ohne Inventar an die S.S.-GmbH entgeltlich überlassen. Das Betriebsinventar der "Kinder-Bar" steht daher im Eigentum der S.S.-GmbH. Aus diesem Grund wurde von der Bw. im Jahre 2004 die sog. "alte Kinder-Bar" nach Räumung durch die S.S.-GmbH entsorgt.

Im vorliegenden Fall hat der Pachtvertrag vom 12. März 1987 insbesondere nicht die entgeltliche Überlassung einer Kucheneinrichtung wie Herd, Kaffeemaschine, Kochplatte, Schankanlage, Eismaschine etc. zum Gegenstand. Vielmehr erschöpft sich das von der Bw. mit Pachtvertrag vom 12. März 1987 überlassene Inventar auf Einrichtungsgegenstände, die keine Betriebsführung im bescheidenen Umfang ermöglichen.

Der zwischen der Bw. und der S.S.-GmbH geschlossene Bestandvertrag vom 12. März 1987, betreffend die Überlassung des Buffetgebäudes im Sommerbad, mit Buffeträumlichkeiten im Ausmaß von 110,76 m<sup>2</sup> wird daher als **Mietvertrag** qualifiziert, da lediglich leere Geschäftsräumlichkeiten überlassen wurden.

Hinsichtlich des "Sommerbad-Buffets" war in Punkt III. des Pachtvertrages vom 12. März 1987 sowie der Ergänzungsvereinbarung vom 7. Dezember 1993 zwar eine *Betriebspflicht* bzw. eine Betriebspflicht ab 500 verkauften Einzelkarten an der Tageskassa vereinbart, dies konnte in Ermangelung eines entsprechenden mitüberlassenen Inventars nicht dazu führen, den Bestandvertrag für steuerliche Zwecke als Pachtvertrag zu qualifizieren.

Ebenso wenig bewirkt die Vereinbarung eines umsatzabhängigen Pachtzinses für sich allein eine Unternehmenspacht, wenn der Bestandnehmer erhebliche Investitionen tätigen musste, um den Geschäftsbetrieb überhaupt aufnehmen zu können (vgl. OGH 26.7.2006, Zl. 3 Ob 253/05k).

Liegt demnach keine Unternehmensverpachtung vor, ist kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 keine entgeltliche Überlassung (Verpachtung) als Betrieb gewerblicher Art gegeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Jänner 2012