



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Senat (Graz) 1

GZ. RV/0210-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw-OHG, Bw-Adresse, vertreten durch Bertl Fattinger & Partner WP und StB GmbH, 8010 Graz, Schubertstraße 62, vom 12. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 14. Dezember 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte werden gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	862,22 Euro
davon entfallend auf:	
HH als Erbin nach GH	862,22 Euro
EH	0,00 Euro

Entscheidungsgründe

I.

Aus dem **Außenprüfungsbericht vom 25. November 2008** betreffend die Bw-OHG (in der Folge: OHG) (Betriebsgegenstand laut Aktenlage: Handel mit Maschinen aller Art, insbesondere mit Bäckereimaschinen) geht ua. Folgendes hervor:

- Tz 2 Steuererklärungen 2006

Für 2006 seien nur Leermeldungen eingereicht worden. Die bis zum 31. März 2006 erzielten Erträge in Höhe von 1.800 Euro und der Aufwand für Steuerberatungskosten in Höhe von 937,78 Euro seien daher beim Betriebsergebnis zu berücksichtigen.

- Tz 3 Betriebsaufgabe 2006

Für 2006 werde ein Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 363.199,93 Euro festgestellt:

Im Oktober 2006 habe der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Bescheidberichtigung betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für 2001-2005 eingebracht. Demnach seien die bisher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagten Einkünfte aus der Gebäudevermietung betreffend das Objekt: Bw-Adresse „seit langer Zeit (seit mindestens 1989 bzw. vielleicht schon vorher)“ bloß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Dazu werde Folgendes festgestellt:

Im Jahr 1975 sei das Einzelunternehmen H unter Anwendung des Strukturverbesserungsgesetzes in die OHG eingebracht worden.

Zum Vermögen der OHG hätten vom 10. März 1975 bis 27. April 2006 Grund und Boden sowie Gebäude gehört.

Noch im Jahre 1975 sei das Vermögen der OHG an die im Jahr 1974 gegründete H-GmbH. (in der Folge: GmbH) verkauft worden. Ausgenommen vom Verkauf seien der unter den Aktiven damals ausgewiesene Grund und Boden (399.357 ATS) sowie das Gebäude (736.644 ATS) gewesen. Diese seien gleichzeitig um monatlich 15.000 ATS an die GmbH vermietet worden. Vertragsgemäß gehörten die Erhaltung der Mietobjekte einschließlich der erforderlichen Reparaturen zu den Obliegenheiten der Mieterin. Die Mieterin sei demnach berechtigt gewesen, jederzeit die gemieteten Objekte, Anlagen und Vorrichtungen oder Teile davon zu beseitigen und auch auf eigene Kosten Gebäudeteile oder Umbauten zu errichten, wobei weiters festgehalten worden sei, dass alle von der Mieterin errichteten Gebäude und Gebäudeteile entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin übergehen. Ferner sei der Mieterin gestattet gewesen, die Mietgegenstände ganz oder teilweise unterzuvermieten oder im Wege eines Pachtvertrages an dritte Personen zu verpachten. Der Übergang auf die jeweiligen Rechtsnachfolger sei ebenfalls vereinbart worden.

Im Jahr 1977 sei ein Nachtrag zum o.a. Vertrag vereinbart worden. Demnach sei der bisher auf unbestimmte Zeit abgeschlossene (Miet-) Vertrag dahingehend abgeändert worden, dass die Vermieterin auf die Kündigung des Mietvertrages (Anm.: vor dem 31. Dezember 1992) verzichtet und die Mieterin bei Auflösung des Bestandverhältnisses Anspruch auf

Ablöse der von ihr investierten Beträge, soweit sie eine Erweiterung des Gebäudebestandes darstellen, erlangt (aktivierungspflichtige Herstellungskosten abzüglich 4% AfA jährlich).

Sowohl an der OHG als auch an der GmbH seien dieselben Personen (Familienangehörige) beteiligt gewesen. Der Geschäftsführer der GmbH sei gleichzeitig auch Mitunternehmer der OHG gewesen. Die beiden Mitunternehmer der OHG seien zum Zeitpunkt des Verkaufs des beweglichen Anlagevermögens an die GmbH im Jahre 1975 33 bzw. 36 Jahre alt gewesen.

Die OHG habe den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt und dem entsprechende Steuererklärungen samt Bilanzen abgegeben. Darin seien als Sachanlagevermögen zuletzt der Grund und Boden mit einem Wert von 28.016,76 Euro und das Gebäude mit dem Erinnerungswert von 0,07 Euro enthalten gewesen.

Im Jänner 1984 habe das Finanzamt in einem Vorhalteverfahren Klarstellung über die Gewinnaufteilung der OHG verlangt, ebenso habe man den Pachtvertrag abverlangt und nachgefragt, ob der Grund und Boden in das Privatvermögen übernommen worden sei. Die Vorhaltsbeantwortung sei durch den damaligen steuerlichen Vertreter am 09. Februar 1984 erfolgt. In diesem Zusammenhang seien damals der Pachtvertrag und der Gesellschaftsvertrag vorgelegt worden und es sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die "vermieteten Gegenstände" nicht in das Privatvermögen entnommen worden seien.

Am 28. Dezember 1988 sei die Löschung der OHG im Handelsregister erfolgt.

Am 27. April 2006 sei eine Urkunde aufgesetzt worden, wonach die OHG als Alleineigentümerin der besagten Liegenschaften diese den (ehemaligen) Gesellschaftern schenke.

Im Mai 2006 hätten die beiden ehemaligen Gesellschafter der OHG diese Liegenschaften dann um 633.000 Euro verkauft.

Und im Oktober 2006 habe der steuerliche Vertreter den bereits erwähnten Antrag auf Bescheidberichtigung eingebbracht.

Rechtliche Würdigung:

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung sei die Verpachtung eines Betriebes für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Die Frage, ob eine solche im Falle der Verpachtung dennoch anzunehmen ist oder nicht, hänge von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. Sie werde dann bejaht, wenn diese Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in

der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr weiterzuführen. Das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, hohes Alter des Verpächters, Veräußerung statt Verpachtung der Geschäftseinrichtung seien Indizien, die für eine Betriebsaufgabe sprechen. Die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen müsse mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür sprechen, dass der Verpächter diesen Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird. Erfolge eine Betriebsaufgabe und erkläre der Steuerpflichtige in der Folge zu Unrecht weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb anstelle von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, so könne eine Nachholung der Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes in einer späteren Periode nicht erfolgen.

Im vorliegenden Fall hätten die Mitunternehmer der OHG in einem Alter von 33 bzw. 36 Jahren das bewegliche Anlagevermögen an die Mieterin ihrer Betriebsgrundstücke veräußert. Die Käuferin sei in alle Rechte und Pflichten, die gegenüber der Verkäuferin aus Dauerrechtsverhältnissen welcher Art auch immer geltend gemacht werden können, eingetreten. Die Verkäuferin habe auf eine Kündigung des Mietverhältnisses für einen Zeitraum von zumindest 15 Jahren verzichtet. Ein Mitunternehmer der OHG sei während des Pachtverhältnisses als Geschäftsführer der GmbH tätig gewesen und habe sozusagen das Unternehmen, wenn auch in anderer Rechtsform, weitergeführt. Die Vermieterin könne nach Ende des Pachtverhältnisses jene Gebäudeteile, die von der GmbH errichtet worden sind und eine Erweiterung der ursprünglich gemieteten Räumlichkeiten darstellen, kaufen. Anspruch auf investierte Beträge, die keine Erweiterung der Geschäftsräumlichkeiten darstellen, habe die Mieterin nicht. Auch sei die OHG zu Beginn des Pachtverhältnisses nicht im Firmenbuch (bzw. Handelsregister) gelöscht worden.

Auf Grund des jungen Alters der beiden Mitunternehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages, auf Grund der Tatsache, dass ein Mitunternehmer die ganze Zeit über als Geschäftsführer der GmbH tätig gewesen und somit jederzeit in die betriebliche Tätigkeit der Mieterin eingebunden gewesen ist, habe für ihn objektiv sehr wohl die Möglichkeit bestanden, das Geschäft nach Beendigung des Pachtverhältnisses wieder auf eigene Rechnung und Gefahr weiterführen zu können (vgl. VwGH 19.02.1997, 94/1310206); dies umso mehr, als er der Mieterin nur jene investierten Beträge ersetzen hätte müssen, mit denen die Geschäftsräumlichkeiten erweitert worden sind. Dass er nicht nur objektiv die Möglichkeit sondern auch subjektiv die Absicht gehabt hat, den Betrieb wieder zu führen, zeige sich auch aus der Vorhaltsbeantwortung im Jahre 1984. Darin sei dem Finanzamt seitens des Steuerberaters mitgeteilt worden, dass das unbewegliche Vermögen nicht ins Privatvermögen entnommen worden ist.

Eine Betriebsaufgabe sei daher erst im Jahr 2006 zu unterstellen (Alter der Mitunternehmer, Veräußerung des Grundstücks an Dritte), da zu diesem Zeitpunkt weder die objektive Möglichkeit noch die Absicht bestanden habe, den damaligen Betrieb weiterzuführen.

Für die Ermittlung des Aufgabegewinnes seien allerdings die stillen Reserven des nackten Grund und Bodens bei der Ermittlung im Jahre 2006 außer Ansatz zu lassen, da ein Übergangsgewinn im Jahre 1988 zu ermitteln gewesen wäre.

Berechnung des Aufgabegewinnes:

Verkaufspreis		633.000,00	
davon:	Gebäude	363.200,00	
	Grund u. Boden	269.800,00	1.349 m ² x 200
Aufgabegewinn abzüglich Restbuchwert 0,07		363.199,93	

- Tz 4 Ergebnisaufteilung („Nachtrag per November 2009“)

HH als Erbin nach GH	430.000,00	63,24%
EH	250.000,00	36,76%
Ergebnis lfd. u. Aufgabegewinn (862,22 + 363.199,93)	364.062,15	

Ergebnisaufteilung somit:

HH als Erbin nach GH	230.232,90	63,24%
EH	133.829,25	36,76%
gesamt	364.062,15	

II.

Die o.a. Ergebnisaufteilung laut Tz 4 des Außenprüfungsberichtes („Nachtrag per November 2009“) gründet sich auf eine **Vorhaltsbeantwortung vom 26. August 2009**, wo der steuerliche Vertreter dem Finanzamt die Aufteilung des Veräußerungserlöses aus dem Verkauf der Liegenschaft: Bw-Adresse, erläuterte:

Zwischen GH und EH sei mündlich eine Aufteilung im Verhältnis: 450.000 Euro für GH und 250.000 Euro für EH vereinbart worden, weil sich GH um den Verkauf der Liegenschaft

gekümmert und auch die Vertragsverhandlungen geführt habe. Weiters sei die Instandhaltung des Gebäudes in den letzten Jahren vor dem Verkauf nur durch GH erfolgt. Vom Notartreuhandkonto seien 680.000 Euro an GH überwiesen worden, welcher 250.000 Euro an EH weitergeleitet habe.

III.

Dem entsprechend wurden im **Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 vom 14. Dezember 2009** Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 364.062,15 Euro festgestellt (darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne und Halbsatzeinkünfte: 363.199,93 Euro), davon entfallend auf HH als Erbin nach GH: 230.232,90 Euro (darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne und Halbsatzeinkünfte: 229.687,64 Euro) und EH: 133.829,25 Euro (darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne und Halbsatzeinkünfte: 133.512,29 Euro).

IV.

Dagegen wurde in der **Berufung vom 12. Jänner 2010** im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Es werde die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 862,22 Euro beantragt. Die Berufung richte sich somit gegen die Festsetzung des Veräußerungs- und Aufgabegewinnes in Höhe von 363.199,93 Euro.

Dies werde begründet wie folgt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Dezember 1974 sei die GmbH (Unternehmensgegenstand: Handel von Bäckereimaschinen) gegründet worden, wobei zu Beginn GH, FH, HH und EH beteiligt gewesen seien.

Im Jahr 1975 sei die OHG (Gesellschafter: GH und EH) durch Einbringung des Einzelunternehmens H unter Anwendung des Strukturverbesserungsgesetzes gegründet worden. Unternehmensgegenstand sei (ebenfalls) der Handel von Bäckereimaschinen gewesen.

Bereits im Jahr 1975 sei das gesamte Vermögen der OHG, ausgenommen die Betriebsliegenschaft, an die GmbH verkauft worden. Laut Kaufvertrag seien sämtliche Anlagen und Einrichtungsgegenstände einschließlich der Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Kraftfahrzeuge mit Ausnahme der Betriebsliegenschaft von der OHG an die GmbH verkauft worden. Ebenso seien sämtliche Warenvorräte und alle Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen sowie sonstige Forderungsrechte aller Art, einschließlich

Forderungsrechte aus Bankguthaben, Wertpapierdepots und Kassenbeständen übertragen worden. Insbesondere seien auch alle von Kunden erteilten Aufträge von der GmbH übernommen worden, wobei das auf Grund der Aufträge bereits Erlangte von der OHG an die GmbH herauszugeben war. Daraus sei ersichtlich, dass sämtliche betriebliche Aktivitäten nur mehr von der GmbH fortgesetzt worden seien und fortgesetzt hätten werden können. Außerdem sei die GmbH vertragsgemäß in sämtliche Verpflichtungen der OHG eingetreten, und es seien die OHG sowie deren Gesellschafter von allen Verpflichtungen für die Zukunft freigestellt worden. Weiters hätten sich beide Vertragsparteien vertragsgemäß zur wechselseitigen Unterstützung hinsichtlich der ordnungsgemäßen Überleitung der Verträge verpflichtet. Dadurch sei es zu einer Trennung in eine Liegenschaftsbesitz- und in eine Betriebsgesellschaft gekommen. Die Betriebsliegenschaft (und nicht ein Betrieb) sei in der Folge an die GmbH vermietet worden.

Ausdrücklich werde - die Betriebsprüfung habe diesen Aspekt nicht zur Kenntnis nehmen wollen - darauf hingewiesen, dass im Jahr 1975 eine Betriebsveräußerung in Kombination mit der nachfolgenden Vermietung der ehemaligen Betriebsliegenschaft erfolgt sei, und keine Betriebsverpachtung.

In der OHG seien die Mieteinkünfte fälschlicherweise als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Im Jahr 1988 sei die Entprotokollierung der OHG erfolgt. Als Rechtsnachfolger sei die GesbR GH und Mitgesellschafter aufgetreten. Im Jahr 2006 sei die Liegenschaft von der GesbR an einen Dritten verkauft worden.

Die Finanzbehörde unterstelle nunmehr eine Betriebsaufgabe im Jahr 2006 und fordere folglich laut bekämpftem Bescheid die Versteuerung eines Veräußerungs- und Aufgabegewinnes in Höhe von 363.199,93 Euro. Laut Ansicht der Bw. hätte eine Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung jedoch bereits im Jahre 1975 unterstellt werden müssen:

Laut Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 12 setze die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen iSd § 24 EStG nicht voraus, dass das gesamte Betriebsvermögen verkauft wird. Es müsse nur eine Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erfolgen. Laut Rz 5513 der EStR würden Grundstücke, Gebäude und Mieträume bei ortsgebundenen Tätigkeiten zur wesentlichen Betriebsgrundlage gehören. Als ortsgebundene Betriebe würden Betriebe gelten, deren Tätigkeit an das Vorhandensein von Grundstücken und Gebäuden gebunden ist, wie zB Betriebe zur Deckung des örtlichen Bedarfs, etwa Gasthaus, Kaffeehaus, Konditorei, Lebensmittelgeschäft, Einzelhandelsgeschäft, Hotel und Produktionsunternehmen (VwGH

20.11.1990, [90/14/0122](#); VwGH 23.03.1999, [98/14/0141](#)). Ortsungebunden seien zum Beispiel der Großhandel und der Warenversand (VwGH 23.04.1974, [1982/73](#)).

Beim vorliegenden Unternehmen handle es sich um ein Bäckereimaschinenhandels- und reparaturunternehmen mit der Kundengruppe Bäckereiunternehmen (keine Privatpersonen!), wobei es sich hier keinesfalls um eine ortsgebundene Tätigkeit handle. Die wesentliche Betriebsgrundlage für ein derartiges Unternehmen sei daher nicht im Liegenschaftsvermögen vorzufinden, sondern im Kundenstock und in den Kundenbeziehungen (österreich- und mitteleuropaweit). Der Kundenstock sei im Rahmen des Verkaufes des Unternehmensvermögens von der OHG an die GmbH mitveräußert worden, weswegen der Firmenwert als wesentliche Betriebsgrundlage der OHG unzweifelhaft auf die GmbH übergegangen sei.

Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 29, führe weiters aus, dass selbst bei Betrieben, die ein Betriebsgebäude essentiell voraussetzen, eine Betriebsveräußerung auch dann angenommen werden kann, wenn das Betriebsgebäude zwar nicht mitveräußert, aber an den Erwerber vermietet wird (siehe VwGH 21.05.1975, [1461/74](#); VwGH 12.01.1979, [2600/78](#)), wobei eine Vermietung auf längere Zeit erfolgen müsse. Hierbei sei im Berufungsfall anzuführen, dass mit Vertrag vom 9. März 1975 zwischen der OHG und der GmbH ein Mietvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und mit 16. Juni 1977 ein Nachtrag zum Mietvertrag mit einem Kündigungsverzicht bis 31. Dezember 1992 vereinbart worden sei.

Laut Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 144 nehme der VwGH bei einer Betriebsaufspaltung, die im gegenständlichen Fall auch vorliege, grundsätzlich eine Betriebsaufgabe an (VwGH 18.6.1979, [3345/78](#) und VwGH 09.03.1982, [81/14/0131](#)). Verpachte der Unternehmer seinen Einzelbetrieb, wie er liegt und steht, an eine von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft, verkaufe er an sie alle Vorräte und übertrage auf sie alle Dienstverhältnisse, Verbindlichkeiten, Verpflichtungen, Forderungen und Guthaben, behalte er also lediglich das Anlagevermögen zurück, dann gebe der Unternehmer damit auch seine gewerbliche Tätigkeit auf. Der Besitzunternehmer übe nicht schon deshalb eine gewerbliche Tätigkeit aus, weil er über die Betriebsgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Laut Rz 5575 der EStR liege eine Betriebsveräußerung auch dann vor, wenn der Betrieb an eine GmbH verkauft wird, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der bisherige Betriebsinhaber ist. Folge man dieser Rechtsmeinung, erscheine die in der Niederschrift zur Schlussbesprechung von der Betriebspflege getroffene Aussage, dass auf Grund der Einbindung eines (ehemaligen) Mitunternehmers als Geschäftsführer der GmbH die

Möglichkeit bestanden hätte, die betriebliche Tätigkeit nach Beendigung des Pacht-/Mietverhältnisses wieder auf Rechnung der ursprünglichen Mitunternehmerschaft weiterzuführen, als gänzlich unhaltbar und über die vorhandenen zivilrechtlichen Rahmenbedingungen hinwegschreitend. Unstrittig sei der Kundenstock Betriebsvermögen der GmbH, über welches der GmbH-Geschäftsführer nur als Organ der GmbH verfügen konnte, aber nie auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Auf Grund der vorliegenden tatsächlichen Verhältnisse hätte eine Betriebsaufgabe demnach schon vor 30 Jahren oder mehr unterstellt werden müssen. Auf Grund dieser in der GmbH bereits seit ca. 30 Jahren befindlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen wäre es entgegen der vom Finanzamt angenommenen rechtlichen Würdigung den beiden Miteigentümern ohne entgeltliche Übertragungsvorgänge (= Kauf des Kundenstocks von der GmbH) nicht möglich gewesen, nach Beendigung des Mietvertrages die unternehmerische Tätigkeit in diesem Bereich fortzusetzen. Hierbei könne man erkennen, dass, wenn es zu einer Fortsetzung gekommen wäre, dem Liegenschaftsvermögen absolut keine Bedeutung zugekommen wäre, da es sich beim Kundenstock im Bereich Bäckereimaschinenhandel und –reparaturen für Bäckereiunternehmen um keine Lauf- bzw. Straßenkundschaft (siehe auch VwGH 19.05.1993, [91/13/0022](#)) handle und, wenn der Kundenstock den vormaligen Mitunternehmern zur Verfügung gestanden wäre, eine Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit auf einer gänzlich anderen Liegenschaft ebenso problemlos möglich gewesen wäre. Das von der Betriebsprüfung angeführte VwGH-Judikat halte außerdem genau fest, dass bei Beendigung des Pacht- bzw. Mietverhältnisses eine Weiterführung auf Rechnung und Gefahr der vormaligen Mitunternehmer möglich sein hätte müssen, was jedoch, wie oben beschrieben, ohne entgeltlichen Rückkauf des Kundenstocks nicht der Fall gewesen wäre.

Außerdem sei es zu keiner Verpachtung des Betriebes gekommen, da die wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Eigentum der GmbH übertragen worden seien. Somit sei in der OHG nur eine reine Vermögensverwaltung (= Vermietung der Liegenschaft) und keine gewerbliche Tätigkeit mehr gegeben gewesen.

In der vom Finanzamt erwähnten Vorhaltsbeantwortung des damaligen steuerlichen Vertreters vom 9. Feber 1984 sei angegeben worden, dass die vermieteten Gegenstände nicht in das Privatvermögen übernommen worden seien. Fakt sei, dass man die Liegenschaft zwar weiterhin als (gewillkürtes) Betriebsvermögen der OHG deklariert habe, damit jedoch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden seien. Diese Information, dass die vermieteten Gegenstände nicht in das Privatvermögen übernommen worden seien, habe - aus welchen heute nicht

mehr zu eruierenden Gründen (vielleicht sei gemeint gewesen, dass die Liegenschaft noch Gesellschaftsvermögen und nicht Miteigentum der Gesellschafter darstelle) - nicht den objektiven Tatsachen entsprochen bzw. sei nicht eindeutig gewesen. Aber auch die Tatsache, dass die Mieteinkünfte fälschlicherweise als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung deklariert worden seien, könne nicht dazu führen, dass die Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns im Jahr 2006 nachgeholt wird. Diesbezüglich führe selbst die Betriebsprüfung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung aus: "Erfolgt eine Betriebsaufgabe und erklärt der Steuerpflichtige in der Folge zu Unrecht weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb anstelle von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, so kann eine Nachholung der Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes in einer späteren Periode nicht erfolgen."

Zusammenfassend würden sich entgegen den Aussagen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung weder objektive noch subjektive (Kundenstock auf die GmbH übertragen, langfristiger Mietvertrag über die Liegenschaft, tatsächliche Betriebsausübung durch die GmbH über mehr als 30 Jahre, GmbH-Gesellschafter Geschäftsführerstellung ohne Relevanz für Betriebsaufgabeneinstufung, falsche Einstufung der Einkünfte ebenso ohne Relevanz für Betriebsaufgabeeinstufung) Anhaltspunkte finden, die die Annahme der Betriebsaufgabe im Jahr 2006 als zulässig erscheinen lassen.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass der Finanzbehörde dieser Sachverhalt vollinhaltlich über lange Jahre bereits bekannt gewesen ist bzw. bekannt gewesen sein musste (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 08.06.1979 über die Jahre 1975-1977; Betriebsprüfungsbericht vom 28.11.1984 über die Jahre 1980-1982; Niederschrift vom 27.09.1996 über die Jahre 1992-1994; Niederschrift vom 10.12.1998 über die UVA-Prüfung 02/1997-09/1998, in Beilage). In den ersten beiden Betriebsprüfungsberichten sei sogar vom Finanzamt festgehalten worden, dass es sich im vorliegenden Fall um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt.

Abschließend schilderte der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf die o.a. Anfragebeantwortung des damaligen steuerlichen Vertreters aus dem Jahre 1984 noch einen Fall aus der Praxis, wonach auch Abgabepflichtige - unverschuldet - vom Ablauf von Fristen bzw. von falschen Einschätzungen der Finanzbehörde betroffen sein können:

Wie man bei diesem Fall (aus der Praxis) nicht die Behauptung aufgestellt habe, das Organ der Finanzbehörde hätte absichtlich gesetzwidrig gehandelt, verwehre man sich mit der selben Deutlichkeit gegen die impliziten Vorwürfe des leitenden Organs der Betriebsprüfung, dass der damalige steuerliche Vertreter im Jahr 1984 in der

Anfragebeantwortung absichtlich eine nicht den objektiven Umständen entsprechende Auskunft erteilt hätte.

V.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2010** wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters klargestellt, dass das laufende Ergebnis für 2006 (862,22 Euro) im Verhältnis: 100% HH als Erbin nach GH und 0% EH aufzuteilen sei; dies deshalb, weil GH ein „Gewinnvorweg“ in Höhe von ca. 15.000 Euro pro Jahr zugestanden und ihm bzw. HH als Erbin nach GH daher dieses geringe Ergebnis aus der laufenden Vermietungstätigkeit zur Gänze zuzurechnen sei.

VI.

Das Finanzamt gab zum Berufungsvorbringen bzw. zur Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2010 keine Stellungnahme mehr ab, sondern verwies im Wesentlichen auf das Ergebnis der Außenprüfung (vgl. **E-Mail vom 18. Oktober 2010**).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 24 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
 - des ganzen Betriebes
 - eines Teilbetriebes
 - eines Mitunternehmeranteiles
2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#) ist der Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Gemäß [§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#) sind, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert werden, die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der

gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

Gemäß [§ 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 (...)

Gemäß [§ 188 Abs. 1 lit. b und d BAO](#) werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß [§ 188 Abs. 3 BAO](#) ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Nach herrschender Rechtsauffassung liegt die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen, somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang übernimmt (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 13, mwN).

Eine Betriebsveräußerung bedingt nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 12, mwN). Die Überführung einzelner (unwesentlicher) Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen oder in sein Privatvermögen oder die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter an andere Personen als den Betriebsnachfolger ist in diesem Zusammenhang unschädlich. Auch eine Kombination von Kauf und Pacht hindert die Annahme einer Betriebsveräußerung daher nicht. Die vermieteten wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen allerdings für längere Zeit überlassen werden (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 14, mwN).

Eine Betriebsübertragung ist grundsätzlich zu bejahen, wenn ein lebender Betrieb veräußert wird und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen (vgl. VwGH 19.02.1997, [94/13/0206](#), mwN).

Unter einer Betriebsaufgabe versteht man die Zerschlagung der wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört

(vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 11, mwN). Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit entweder an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder wenn einzelne der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Dritte übergehen und einzelne solcher (wesentliche Betriebsgrundlagen ausmachender) Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers übertragen werden. Die Betriebsaufgabe setzt die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit voraus (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 32, mwN).

Bei der Aufgabe des Betriebes nicht veräußerte Wirtschaftsgüter können schon begrifflich nicht mehr Bestandteil des Betriebsvermögens sein. Sie gelangen von selbst in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers (vgl. VwGH 18.06.1979, [3345/78](#)).

Wäre nach den Umständen des Einzelfalles bereits in der Vergangenheit eine Betriebsaufgabe anzunehmen gewesen, wurde dies aber unrichtigerweise nicht erkannt, kann die Aufgabe nicht für einen späteren Zeitraum „nachgeholt“ werden (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 16.1, mwN).

Welche Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (vgl. UFS 21.07.2010, RV/0426-F/08, mwN). Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne Weiteres fortsetzen kann (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 14).

Bei Betrieben, die ein Betriebsgebäude essentiell voraussetzen, kann eine Betriebsveräußerung auch dann angenommen werden, wenn das Betriebsgebäude zwar nicht mitveräußert, aber an den Erwerber – längerfristig - vermietet wird (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 29, mwN).

Bei kundengebundenen Tätigkeiten (wie zB Großhandel, General-, Handelsvertretungen) sind wesentliche Betriebsgrundlagen der Kundenstock bzw. die feste Geschäftsverbindung, die Vertretungsbefugnis und der Firmenname, nicht hingegen der Standort (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 22.4, mwN; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 43, mwN; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 17, mwN).

Demnach tritt also die Bedeutung des Standortes bei Großhandelsbetrieben bzw. Generalvertretungsbetrieben in diesem Zusammenhang stark in den Hintergrund, während hier die fundierten Geschäftsverbindungen mit den Kunden (der Kundenstock) und die

Vertretungsberechtigung seitens der Erzeugerfirma, gegebenenfalls der Firmenname (Firmenwert) als hauptsächliche Geschäftsgrundlage in Erscheinung treten werden (vgl. VwGH 23.04.1974, [1982/73](#); Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 19. Lieferung, § 24 Tz 15, mwN).

Eine Betriebsaufspaltung, bei der ein Betrieb (Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaft) an die (vom Einzelunternehmer, von den Mitunternehmern) beherrschte Kapitalgesellschaft bei gleichzeitiger Übertragung des Umlaufvermögens, der Arbeitnehmer, der Forderungen und Verbindlichkeiten verpachtet wird, stellt regelmäßig eine Betriebsaufgabe dar (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 46, mwN; Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 10. EL § 24 [Anm 79]).

Gewerblichkeit des Besitzunternehmens wird jedenfalls nicht schon dadurch begründet, dass die Personen, die das Besitzunternehmen (Personenunternehmen) tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebs-Kapitalgesellschaft ihren Willen durchzusetzen (vgl. VwGH 18.06.1979, [3345/78](#)).

2. Feststehender Sachverhalt

Unstrittig ist,

- der Betriebsgegenstand der (seinerzeit) prot. Firma H OHG, nämlich „Handel mit Maschinen aller Art, insbesondere der Handel mit Bäckereimaschinen, sowie der Handel mit Maschinen und maschinellen Vorrichtungen für Hotel- und Gastronomiebetriebe“;
- dass es im vorliegenden Fall konkret um ein „Bäckereimaschinenhandels- und reparaturunternehmen mit der Kundengruppe Bäckereiunternehmen (keine Privatpersonen)“ und österreich- bzw. mitteleuropaweiten Kundenbeziehungen geht (Maschinengroßhandel);
- dass im Jahr 1975 das gesamte Vermögen der OHG („sämtliche Anlagen und Einrichtungsgegenstände einschließlich der Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Kraftfahrzeuge“) - mit Ausnahme der Betriebsliegenschaft („Grund und Boden sowie das Gebäude“) - an die GmbH verkauft wurde;
- dass in diesem Zusammenhang auch „sämtliche Warenvorräte“ und „alle Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen“ „sowie sonstige Forderungsrechte aller Art, einschließlich Forderungsrechte aus Bankguthaben, Wertpapierdepots und Kassenbeständen“ von der OHG an die GmbH übertragen wurden;
- dass in diesem Zusammenhang auch „alle (...) von Kunden erteilten Aufträge über die

Lieferungen von Erzeugnissen und Waren“ und „alle Rechte aus diesen Verträgen“ von der GmbH übernommen wurden, wobei das auf Grund der Aufträge bereits Erlangte von der OHG an die GmbH herauszugeben war;

- dass die GmbH damals auch in alle (betrieblichen) Verpflichtungen der OHG bzw. deren Gesellschafter eintrat und die OHG bzw. deren Gesellschafter von allen derartigen Verpflichtungen ausdrücklich freigestellt wurde(n);
- dass die GmbH damals insbesondere auch „in alle Rechte und Pflichten“ eintrat, die der OHG „aus Dauerschuldverhältnissen aller Art geltend gemacht werden können, insbesondere aus Anstellungsverträgen und Versicherungsverträgen“;
- dass sich die OHG und die GmbH in diesem Zusammenhang zur wechselseitigen Unterstützung hinsichtlich der „ordnungsmäßigen Überleitung“ der Verträge verpflichteten;
- dass in diesem Zusammenhang auch der Kundenstock an die GmbH mitübertragen wurde;
- dass die damals an die GmbH nicht mitverkaufte Betriebsliegenschaft gleichzeitig an die GmbH dauerhaft (laut nachträglicher Vereinbarung aus dem Jahr 1977: mit Kündigungsverzicht der OHG als Vermieterin bis Ende 1992) vermietet wurde, wobei die „Unterhaltung der Mietobjekte einschließlich der während der Mietzeit erforderlichen Reparaturen“ der GmbH als Mieterin oblag und diese berechtigt war, „jederzeit die gemieteten Objekte, Anlagen und Vorrichtungen oder Teile davon auf den Mietgrundstücken zu beseitigen“ und auch „auf eigene Kosten Gebäudeteile oder Umbauten zu errichten“;
- dass in diesem Zusammenhang vertraglich auch festgehalten wurde, dass alle von der GmbH „errichteten Gebäude und Gebäudeteile entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin übergehen“ (laut nachträglicher Vereinbarung aus dem Jahr 1977: Ablöseanspruch der GmbH betreffend Erweiterungen des Gebäudebestandes);
- dass es der GmbH als Mieterin demnach auch gestattet war, „die Mietgegenstände ganz oder teilweise (...) unterzuvermieten oder im Wege eines Pachtvertrages an dritte Personen zu verpachten“;
- dass in diesem Zusammenhang auch der Vertragsübergang „auf Seiten der Vermieterin als auch auf Seiten der Mieterin auf deren jeweilige Rechtsnachfolger“ vertraglich vereinbart und geregelt wurde;

- dass an beiden Gesellschaften (OHG einerseits und GmbH andererseits) dieselben Personen (ausschließlich Familienangehörige) beteiligt waren;
- dass der (Gesellschafter-) Geschäftsführer der GmbH gleichzeitig Gesellschafter der OHG war;
- dass die OHG bzw. die in späteren Jahren als deren Nachfolgerin auftretende GesB R bis einschließlich 2005 aus ihrer Vermietungstätigkeit (Liegenschaftsvermietung) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (ermittelt durch Betriebsvermögensvergleich) erklärte;
- dass seitens des Finanzamtes im Zuge nachfolgender Betriebsprüfungen (betrifft die Jahre 1975ff) als Gegenstand oder Art des verfahrensgegenständlichen Unternehmens: „Vermietung und Verpachtung“ bzw. „Vermietung“ festgestellt wurde, die erklärte Einkunftsart (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) aber nicht abgeändert wurde;
- dass die Löschung der OHG im Handelsregister im Jahr 1988 erfolgte;
- dass im Jahr 2006 die vermietete Liegenschaft von der OHG zu gleichen Teilen an GH und EH „als bisher noch nicht verwertetes Vermögen“ im Schenkungswege übertragen wurde;
- ebenfalls im Jahr 2006 die Veräußerung dieser Liegenschaft durch die ehemaligen Gesellschafter der OHG an Dritte erfolgte

(vgl. Vertrag vom 9. März 1975; Vereinbarung vom 16. Juni 1977; Betriebsprüfungsberichte vom 8. Juni 1979, 28. November 1984 und 24. November 2008; Berufung vom 12. Jänner 2010; Stellungnahme des Finanzamtes vom 18. Oktober 2010).

3. Rechtliche Beurteilung

Der Unabhängige Finanzsenat ist zur Auffassung gelangt, dass der Betrieb der OHG nicht erst im verfahrensgegenständlichen Zeitraum, sondern bereits vor Jahrzehnten (!) beendigt wurde.

Somit hat im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine (Betriebs-)Aufgabegewinnermittlung zu unterbleiben und sind die laufenden Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft an die GmbH in (unbestrittener) Höhe von 862,22 Euro gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unter der Einkunftsart: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Im Übrigen steht das diesbezügliche (im Spruch ersichtliche) Aufteilungsverhältnis außer Streit.

Die o.a. Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates wird damit begründet, dass bereits im Zuge des Verkaufs des gesamten Vermögens der OHG (mit Ausnahme der Betriebsliegenschaft) im Jahr 1975 auch sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen (Kundenstock, Geschäftsverbindungen) auf die GmbH übertragen wurden.

Dass damals die Betriebsliegenschaft nicht mitverkauft - wiewohl an die GmbH mit weit reichenden Mieterrechten (dauer-)vermietet - wurde, kann an dieser Beurteilung deshalb nichts ändern, weil Grund und Boden sowie Gebäude im vorliegenden Fall nach dem konkreten Betriebstypus als nicht betriebswesentlich anzusehen sind.

Soweit sich das Finanzamt bei seiner Argumentation allerdings auf die Judikatur betreffend Betriebsverpachtung stützt, übersieht es, dass im Jahr 1975 eben keine Betriebsverpachtung sondern vielmehr eine Betriebsveräußerung (Veräußerung des gesamten Vermögens der OHG mit Ausnahme der nicht betriebswesentlichen Betriebsliegenschaft) in Kombination mit einer Grundstücksvermietung erfolgte. Dies führte dann eben zur erwähnten Trennung in eine (Liegenschafts-)Besitzebene (OHG) und in eine Betriebsebene (GmbH).

Im Übrigen wäre für den Standpunkt des Finanzamtes sogar dann nichts gewonnen, wenn man - ihm folgend – hier von einer Betriebsverpachtung ausginge, denn nach o.a. herrschender Rechtsauffassung und Verwaltungspraxis führt auch eine Betriebsaufspaltung, bei der ein Betrieb (Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaft) an die (vom Einzelunternehmer, von den Mitunternehmern) beherrschte Kapitalgesellschaft bei gleichzeitiger Übertragung des Umlaufvermögens, der Arbeitnehmer, der Forderungen und Verbindlichkeiten verpachtet wird, zu einer Betriebsaufgabe. Umso mehr wird daher von einer seinerzeitigen Betriebsbeendigung der OHG auszugehen sein, wenn - wie im vorliegenden Fall - nicht nur eine Verpachtung, sondern sogar ein Verkauf erfolgt ist.

Dem Hinweis des Finanzamtes auf die Personenidentität von OHG-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer, wodurch für ihn „objektiv (...) die Möglichkeit“ bestanden habe, „das Geschäft nach Beendigung des Pachtverhältnisses wieder auf eigene Rechnung und Gefahr weiterführen zu können“, ist zu entgegnen, dass nach erfolgter Vermögensübertragung von der OHG auf die GmbH die wesentlichen Betriebsgrundlagen der GmbH zuzurechnen waren, über welche der GmbH-Geschäftsführer dann aber auch nur als Organ der GmbH, nicht aber auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung verfügen konnte. Dem steuerlichen Vertreter ist daher darin zuzustimmen, dass es den OHG-Gesellschaftern im Falle einer Beendigung des o.a. Mietvertrages ohne entgeltliche (Rück-)Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen seitens der GmbH nicht möglich gewesen wäre, die unternehmerische Tätigkeit in diesem Bereich fortzusetzen.

An der Feststellung einer bereits Jahrzehnte zurückliegenden Betriebsbeendigung der OHG kann schließlich aber auch der Umstand nichts ändern, dass die von der OHG bzw. von der als Nachfolgerin auftretenden GesbR in den Jahren nach 1975 aus der Vermietung der Liegenschaft (= reine Vermögensverwaltung) erzielten Mieteinkünfte unrichtigerweise als Einkünfte aus Gewerbebetrieb – statt richtigerweise als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – erklärt wurden. Abgesehen davon wurde diese unrichtige Vorgangsweise im Zuge nachfolgender Betriebsprüfungen nicht beanstandet.

Aber auch die o.a. Vorhaltsbeantwortung des (seinerzeitigen) steuerlichen Vertreters aus dem Jahr 1984, in welcher rd. neun Jahre (!) nach der Betriebsveräußerung die Frage des Finanzamtes nach der Übernahme der vermieteten Betriebsliegenschaft in das Privatvermögen offenbar unrichtig beantwortet wurde, kann daran nichts mehr ändern.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Hinweis: Eine Ausfertigung dieses Bescheides wird auch an EH / HH zugestellt.

Graz, am 28. Jänner 2011