



Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Stadtgemeinde, die mit Mietvertrag vom 9. September 1982 das in 2xxx S., S-Gasse, Top x, gelegene Geschäftslokal mit einer Nutzfläche von 70,39 m² ab 1. Mai 1982 auf unbestimmte Zeit zum Zweck des Betriebes eines Friseurlokals an E.W. vermietete.

Mit Mietvertrag vom 9. Dezember 2003 vermietete die Bw. das in 2xxx S., S-Gasse, Top x, gelegene Geschäftslokal mit Wirkung vom 1. November 2003 auf unbestimmte Zeit an deren Nichte S.O., ebenfalls zur Ausübung des Friseurgewerbes. Der Mietvertrag vom 9. Dezember 2003 mit dem mit Wirkung vom 1. November 2003 das vorstehende Geschäftslokal von der Bw. an S.O. vermietet wurde, ist Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2003 bis 2005 wurde in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass hinsichtlich der Überlassung des Friseurlokals an S.O. die Vermietung eines Gewerbebetriebes bzw. die Verpachtung eines Be-

triebes gewerblicher Art durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts vorliegt. Insbesondere sei der Bw. nach Beendigung der Vermietung des Friseurlokals an die Vorpächterin E.W. ein von dieser errichteter Gewerbebetrieb "zugewachsen", da nach Beendigung des Mietverhältnisses ein mit dem Mietobjekt verbundenes Inventar der Bw. als Vermieterin zuzurechnen sei. Daraus würden sich für die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben.

Diesen Feststellungen der BP hält die Bw. entgegen, seitens der BP sei keine Rechtsgrundlage für den Eigentumserwerb der Bw. bei Beendigung des Mietverhältnisses an den im Mietgegenstand vorhandenen Einrichtungsgegenständen genannt worden. Ebenso wenig sei seitens der BP eine Rechtsgrundlage für den "Zuwachs eines Gewerbebetriebes" an die Bw. genannt worden. Sachverhaltsermittlungen bezüglich Art und Umfang der überlassenen Inventargegenstände würden fehlen. Der Betriebsprüfer habe es unterlassen festzustellen, welche Betriebsgrundlagen überlassen werden müssen, um einen Friseurbetrieb führen zu können. Die Betriebsprüfung habe keine Ermittlungen darüber durchgeführt, ob die erforderlichen Betriebsgrundlagen von der Bw. an S.O. überlassen worden seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, für die Jahre 2003 bis 2005 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und für das Jahr 2008 die Höhe der Körperschaftsteuervorauszahlungen wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	2003	2004	2005	KVZ 2008
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	17,92	4.802,71	4.829,81	
Körperschaftsteuer:	6,09	1.632,92	1.207,45	1.376,49

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2003 bis 2005 wurden im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	2003	2004	2005
Einnahmen aus Umsatzpacht:	1.262,87 €	7.593,61 €	7.641,59 €
Betriebskosten-Pauschale:	- 239,38 €	- 1.496,08 €	- 1.612,75 €
Ausgaben:	- 690,01 €	- 979,26 €	- 883,47 €
Absetzung f. Abnutzung:	- 315,56 €	- 315,56 €	- 315,56 €
Einkünfte GW-Betrieb:	17,92 €	4.802,71 €	4.829,81 €

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

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

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

- Der Mietvertrag (Beilage ./A) enthalte in Punkt I. lediglich die Feststellung "Installatio-nen in Ordnung; Zentralheizung samt Radiatoren in Ordnung". Eine Auflistung anderer mitvermieteter Ausstattungsgegenstände fehle im Mietvertrag. Als für die Angemessenheit des Mietzinses maßgebende Ausstattung werden lediglich die Installationen und Zentralheizung samt Radiatoren genannt.
- Der Mietzins richte sich nach Punkt III. des Mietvertrages aus dem Hauptmietzins, dem verhältnismäßigen Anteil an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil für besondere Aufwendungen (Aufzug, Zentralheizung und dgl.) und der Umsatzsteuer zusammen. Eine Entgeltkomponente für mitvermietete Wirtschaftsgüter sei nicht vorhanden.
- Es existiere keine rechtliche Grundlage für einen Geschäftserwerb zwischen der Bw. und E.W..
- Das Anlagenverzeichnis der Bw. enthalte keine Wirtschaftsgüter diesen Mietgegen-stand betreffend.
- In dem Schriftstück vom 14. Mai 2007 (Beilage ./B) erkläre S.O.: "*Die Mieterin habe kein Inventar (betriebsspezifisch) von der Bw. mitvermietet erhalten. Sämtliches Be-triebsinventar stehe im Eigentum der Mieterin*".

Der Betriebsprüfer habe es unterlassen, sich mit den vorgebrachten Argumenten der Bw. aus-einanderzusetzen und habe nur nicht näher begründete Annahmen getroffen.

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

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

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

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien nämlich auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet sei. In diesem Zusammenhang wird seitens der BP ausgeführt, dass der Mieter selbstverständlich Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen (Bereicherungseinrede im ABGB) habe. Andererseits hätte die Bw. dem Nachmieter diese Investitionen wieder weiterverrechnen können, was zu einem verwaltungsintensiven Nullsummenspiel geführt hätte. Aus diesem Grund sei es mit Zustimmung der Bw. zu einer *direkten Übergabe* des *Inventars* von der Altpächterin E.W. an die Neupächterin S.O. gekommen. Die Neupächterin habe einen eingeführten Betrieb samt Kundenstock übernommen, was auch zu einem neuen, höheren Pachtzins geführt habe.

In der mit 29. April 2009 erstatteten Gegenäußerung wird von der Bw. abermals festgehalten, dass sich die Tätigkeit der Bw. auf die bloße Überlassung von Räumlichkeiten beschränke. Seitens der BP sei auch nicht dargelegt worden, aus welchem Grund der zwischen der Bw. und S.O. abgeschlossene Mietvertrag in einen Pachtvertrag umgedeutet werde. Seitens der Bw. könne auch nicht nachvollzogen werden, was eine "theoretische" Geschäftsübernahme sei, wenn die BP ausführe, dass die Bw. nach Kündigung des ehemaligen Pächters diesen Friseurbetrieb auch selbst führen können. Im Einzelnen habe die BP auch nicht erläutert, um welche Investitionen des Vormieters es sich konkret handle, die vom Nachmieter übernommen worden seien. Wie bereits in der Berufungsschrift dargelegt, beschränke sich die Tätigkeit der Bw. auf die bloße Überlassung von leer stehenden Räumlichkeiten, da keine rechtliche Grundlage für einen Geschäftserwerb zwischen der Bw. und E.W. existiere. Da die Bw. selbst keinen Friseurbetrieb von E.W. übernommen habe noch selbst einen Friseurbetrieb "geschaffen" habe, könne die Bw. auch keinen Friseurbetrieb an S.O. verpachtet haben.

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

Mit Eingabe vom 2. Mai 2011 hält die als Auskunftsperson gemäß § 143 Abs. 1 BAO befragte S.O. fest, dass das von der Bw. angemietete Friseurlokal von der Vormieterin E.W., eingerichtet gewesen sei. Insbesondere sei das Friseurlokal von ihrer Tante E.W. mit einer Friseureinrichtung wie Waschanlage, Stühle, Trockenhaube, Sessel, Rezeption, Fön etc. ausgestattet gewesen. Von der Bw. sei nichts mitvermietet worden.

Nach der Eingabe vom 26. Mai 2011 seien anlässlich der Begehung des Friseurlokals bei Abschluss des Mietvertrages mit S.O. seitens der Bw. lediglich die Elektro- und Wasserinstallationen überprüft worden. Von der Vormieterin E.W. seien jedoch keine Veränderungen innerhalb des Mietgegenstandes durchgeführt worden. Zuletzt sei der Vormieterin

E.W. eine Gesamtmiete iHv € 327,78 vorgeschrieben worden, die sich aus dem Hauptmietzins sowie dem verhältnismäßigen Anteil an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zuzüglich Umsatzsteuer zusammensetze.

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

- wirtschaftlich selbständig ist und
- 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.

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, überhaupt 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 benutzt werden kann, ein Pachtvertrag genannt. Werden durch einen Vertrag Sachen von der ersten und zweiten Art zugleich in Bestand gegeben; so ist der Vertrag nach der Beschaffenheit der Hauptsache zu beurteilen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung eines Geschäftslokals zum Zweck des Betriebs eines Friseurlokals eine entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 vorliegt. Dies insbesondere dann, wenn der Kundenstock und das Inventar von der Vormieterin direkt

auf die Nachmieterin übertragen, von der Bw. ein leeres Geschäftslokal ohne das dazugehörige Inventar in Bestand gegeben und eine Betriebspflicht vereinbart wurde.

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

Ob ein Betrieb gewerblicher Art iSd Körperschaftsteuergesetzes infolge Betriebsverpachtung vorliegt, ist gemäß dem in § 2 Abs. 3 UStG 1994 enthaltenen Hinweis nach § 2 KStG 1988 zu beurteilen.

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

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

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

Für die Unterscheidung der Frage, ob Geschäftsräummiete oder Unternehmenspacht vorliegt, lassen sich nach der Rechtsprechung des VwGH nicht fest anwendbare Regeln aufstellen.

Nach der Rechtsprechung kommt es vielmehr auf die Gesamtheit der Umstände im Einzelfall an. Entscheidend ist, was nach dem Willen der Vertragsparteien Gegenstand ihrer Vereinbarung sein sollte, wobei es darauf ankommt, ob ein lebendiges Unternehmen in Bestand gege-

ben wird (Pacht) oder ob bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände beigestellt werden (Miete) (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396). Wird eine lebende Organisation überlassen, die einen Ruf, einen Kundenkreis, ein Warenlager, Forderungen etc. besitzt, so ist Pacht anzunehmen. Sind hingegen nur körperliche Wirtschaftsgüter vorhanden, zB eines schon stillgelegten Betriebes, so liegt Miete vor (vgl. VwGH 30.9.1993, Zl. 91/17/0192).

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

Eine Unternehmenspacht liegt in der Regel vor, wenn tatsächlich ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn) Gegenstand des Bestandvertrages ist, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des "good will" gehört, übergeben wird. Neben den Räumen muss dem Bestandnehmer in der Regel auch das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichem Fortbestand gehört (vgl. VwGH 27.9.1994, Zl. 93/17/0066). Bei erst zu gründenden Betrieben sind die Anforderungen für die Unternehmenspacht strenger. Nur dann, wenn der Bestandgeber alle wesentlichen Grundlagen des künftigen Unternehmens zur Verfügung stellt, kann Pacht angenommen werden (vgl. Würth, ABGB-Kommentar, § 1091 ABGB Rz 2 und die dort zitierte Judikatur).

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

Für den Fall, dass eine Gemeinde ein Gebäude ohne Inventar an einen Bäcker vermietet und dieser die Geschäftseinrichtung selbst beschafft, liegt kein fiktiver Betrieb gewerblicher Art im Sinne einer Betriebsverpachtung, sondern eine nicht steuerpflichtige Vermietung von Grundstücken vor. Dies mit der Begründung, dass die entgeltliche Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter keinen Betrieb gewerblicher Art begründet. Entscheidend in diesem Zusammen-

hang ist, ob die überlassenen Wirtschaftsgüter dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglichen (s. sinngemäß Rz 87, KSt-RL 2001).

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

Nach ständiger Rspr des OGH muss für das Vorliegen einer Unternehmenspacht neben den Räumen all das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, also etwa Betriebsmittel (Einrichtung und Warenlager), Kundenstock und Gewerbeberechtigung (vgl. OGH 18.9.2009, 6 Ob 141/09t). Wesentliche Grundlage eines *Dienstleistungsbetriebes*, wie dem eines Friseurgeschäftes, bildet nach der Rechtsprechung des VwGH der **Kundenstock**, der vom Standort des Betriebes bzw. den persönlichen Fähigkeiten der im Dienstleistungsbetrieb tätigen Personen abhängt. In diesem Zusammenhang wurde es im Hinblick auf die Übertragung des Kundenstocks als unbedeutlich angesehen, dass der Betriebsvorgänger den Betrieb als "Herrenfriseur" und dessen Nachfolgerin diesen Betrieb als "Damenfriseur" geführt hat (vgl. VwGH 17.12.1991, Zl. 89/08/0211).

In den dem vorstehenden VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall hat die Bf. die Mietrechte am Friseurgeschäft ihres Vaters aufgrund eines Abtretungsvertrages erworben. Damit ist der Bf. als Nachmieterin der Kundenstock ihres Vaters unter der Voraussetzung nutzbar zur Verfügung gestanden, dass dieser Kundenstock nicht ausschließlich von der persönlichen Arbeitsleistung ihres Vaters abhängig war. Der Wegfall des Betriebsinhabers oder eines besonders befähigten Beschäftigten schließt im Falle eines Friseurbetriebes nur in seltenen Ausnahmefällen die Qualifizierung des Erwerbs von Betriebsmitteln als Betriebsnachfolge aus, wenn wegen der Nichtsubstituierbarkeit des wesentlichen personellen Betriebsmittels der Erwerber nicht in die Lage versetzt wird, den Betrieb des "Vorgängers" fortzuführen (vgl. 19.1.1984, Zl. 83/08/0123).

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

Für die Annahme bloß einer konkludenten Betriebspflicht, die sich aus den Umständen des Einzelfalles ergeben kann, reicht allein das wirtschaftliche Interesse des Bestandgebers am Betrieb des Unternehmens nicht aus. Vielmehr bedarf es eindeutiger Anhaltspunkte, die keinen Zweifel aufkommen lassen, dass beide Vertragsteile eine Betriebspflicht vorgesehen haben, wie etwa durch die Verpflichtung des Bestandnehmers, das im Bestandobjekt zu betreibende Unternehmen "sorgfältig zu verwalten" (also zu betreiben) und in ordnungsgemäßem Zustand zurückzustellen (vgl. OGH 25.8.1992, Zl. 1 Ob 584/92).

In der älteren Judikatur des OGH bis einschließlich 2006 hat dieser für die Qualifikation von Bestandverträgen als Pachtverträge besonderes Augenmerk auf die *Betriebspflicht* als wichtigstes Kriterium für die Annahme eines Pachtvertrages gelegt, wenn sie auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (vgl. Würth, ABGB-Kommentar, § 1091, Rz 2). Nach der jüngeren Rspr des OGH ab 2006 darf jedoch die Vereinbarung einer Betriebspflicht nicht überbewertet werden und führt auch nicht automatisch zur Beurteilung eines Bestandvertrages als "Pachtvertrag". Ungeachtet der Vereinbarung einer Betriebspflicht wurde jedoch ein Bestandvertrag über einen Geschäftsraum in der Halle eines erst fertig zu stellenden Hotels als "Mietvertrag" über die Anmietung von Geschäftsräumen angesehen, wenn ein noch gar *nicht eingerichteter Raum* in Bestand gegeben wurde. Dies mit der Begründung, dass bei erst zu gründenden Betrieben die Anforderungen für die Annahme einer Unternehmenspacht strenger sind (vgl. OGH 27.5.1980, 1 Ob 598/80).

Nach der jüngeren Rechtsprechung des OGH ab 2006 führt die Vereinbarung einer Betriebspflicht in Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten im Rahmen eines Bestandvertrages nicht automatisch zur Beurteilung des Bestandvertrages als Pachtvertrag, vielmehr muss im Falle der Beendigung des Bestandverhältnisses der Bestandnehmer auch zur Rückstellung des lebenden Unternehmens verpflichtet sein. Gerade der Umstand, dass die Rückstellung eines lebenden Unternehmens nicht vereinbart wurde, spricht nach Auffassung des OGH für das Vorliegen von Geschäftsräum*miete*. Nach Auffassung des OGH dient die Vereinbarung einer Betriebspflicht dem Zweck, dass dem Verpächter bei Beendigung des Pachtverhältnisses ein lebendes und ertragsfähiges Unternehmen zurückgestellt wird (vgl. OGH 3.4.2008, Zl. 1 Ob 25/08w).

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

Im vorliegenden Fall hatte die Mieterin S.O. mit Mietvertrag vom 9. Dezember 2003 das in Rede stehende Friseurlokal im Gesamtausmaß von 70,39 m² – wie besichtigt nach Begehung

– auf unbestimmte Zeit angemietet. Der zwischen der Bw. und S.O. abgeschlossene Mietvertrag vom 9. Dezember 2003 hat den nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

I.

Die Bw. vermietet dem Mieter den im Haus S., Top x, gelegenen Mietgegenstand mit den dort gelegenen Räumlichkeiten mit einer Nutzfläche von 70,39 m² auf unbestimmte Zeit zur Ausübung des Friseurgewerbes.

Vermieter und Mieter stellen den tatsächlichen Zustand des Mietgegenstandes nach Begehung hinsichtlich der Angemessenheit des Mietzinses maßgebenden Ausstattung wie folgt fest:

Installationen in Ordnung

Zentralheizung samt Radiatoren in Ordnung

II.

Das Mietverhältnis beginnt am 1. November 2003 und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

III.

Der Mietzins ist am Ersten eines jeden Kalendermonats im vorhinein zu bezahlen. Die Berechnungsgrundlage für den Hauptmietzins beträgt € 7,27 pro m² Nutzfläche.

Der Mietzins setzt sich zusammen aus:

- 1.) dem Hauptmietzins von € 511,74 monatlich,*
- 2.) dem verhältnismäßigen Anteil an den Betriebskosten u. öffentlichen Abgaben,*
- 3.) dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil für besondere Aufwendungen (Aufzug, Zentralheizung und dgl.)*
- 4.) der Umsatzsteuer vom Bruttomietzins.*

V.

Der Mieter verpflichtet sich, den Mietgegenstand nur für den in Punkt I. angeführten Zweck zu benutzen, sonst verliert er die Rechte an diesem Vertrag.

VI.

Beabsichtigte Veränderungen (Verbesserungen) innerhalb des Mietgegenstandes verpflichtet sich der Mieter, dem Vermieter mit genauen Angaben schriftlich anzugeben. Die Anzeige hat die Verpflichtung zur Kostentragung und Durchführung durch befugte Gewerbetreibende zu enthalten. Ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters darf mit den Arbeiten nicht begonnen werden. ... Der Mieter verpflichtet sich bei Kündigung des Mietverhältnisses den Mietgegenstand in ordnungsgemäßem Zustand zurückzugeben.

XII.

Der Mieter verpflichtet sich, die Kosten des Umbaues und der Neuanschaffung von Geräten zu tragen.

Zuvor bis einschließlich Oktober 2003 war dieses Friseurlokal mit "Mietvertrag" vom 24. Juni 1982, bestehend aus 1 Lokal, 1 Vorraum, 1 Waschraum, 1 WC und 1 Lager im Gesamtausmaß von 70,39 m² zur Ausübung des Friseurgewerbes an die Vorpächterin E.W. vermietet. Dabei wurde ein Hauptmietzins von S 2.111,70 pro Monat zuzügl. dem verhältnismäßigen Anteil an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben vereinbart. Beabsichtigte Veränderungen (Verbesserungen) innerhalb des Mietgegenstandes hat die Vorpächterin E.W. anzuzeigen, bei Beendigung des Mietverhältnisses verpflichtete sich E.W. zur Wiederherstellung des früheren Zustandes. Anlässlich der Begehung des Friseurlokals bei Begründung des Mietverhältnisses wurden hinsichtlich der Angemessenheit des Mietzinses und der maßgebenden Ausstattung die folgenden Feststellungen getroffen:

- Lichtinstallation (einschließlich Zähler) in ordnungsgemäßem Zustand
- Wasserinstallation in Ordnung
- WC und Waschraum mit Waschtisch in Ordnung
- Zentralheizung

Die Mieterin verpflichtet sich daher, den Mietgegenstand auf eigene Kosten zu erhalten und in denselben Zustand zurückzustellen, sowie allfällige Beschädigungen unverzüglich zu beheben.

Die in diesem Friseurlokal bei Begründung des Bestandverhältnisses vorhandene Friseureinrichtung wie Waschanlage, Stühle, Trockenhaube, Sessel, Rezeption, Fön etc. hat S.O. von ihrer Tante und Vormieterin E.W., erworben.

Als Bestandzins für die Überlassung der in Rede stehenden Räumlichkeiten war zwischen der Bw. und S.O. ein *fester* bzw. flächenabhängiger *Bestandzins* von € 7,27 pro m² und somit iHv € 511,74 pro Monat vereinbart. Hinzu kommt der verhältnismäßige Anteil an den Betriebskosten sowie der auf den Mietgegenstand entfallende Anteil für besondere Aufwendungen (Aufzug, Zentralheizung und dgl.) zuzüglich Umsatzsteuer. Einen umsatzabhängigen Bestandzins, der nach der Rechtsprechung des VwGH für "Pacht" sprechen könnte, hatten weder die Vormieterin E.W. noch die (Nach)Mieterin S.O. zu entrichten (vgl. VwGH 18.10.1999, Zl. 93/17/0396).

Hinsichtlich dieses Geschäftslokales war eine *Betriebspflicht* zwischen der Bw. und S.O. insoweit vereinbart, als nach Punkt V. dieser Vereinbarung S.O. den Mietgegenstand nur für den Zweck der Ausübung des Friseurgewerbes benutzen darf, sonst verliert sie die Rechte an diesem Vertrag.

Für den Fall der Beendigung des Bestandverhältnisses ist nach Punkt VI. des "Mietvertrages" das Mietobjekt in ordnungsgemäßem Zustand wieder an die Bw. zu übergeben, wobei seitens der Bw. kein Inventar mitvermietet wurde.

Der bei einem Friseurbetrieb die wesentliche Betriebsgrundlage bildende *Kundenstock* wurde direkt von E.W. an S.O. übergeben, bauliche Veränderungen wurden von der Vormieterin E.W. nicht durchgeführt.

Es kann seitens der BP nicht mit Erfolg argumentiert werden, der Bw. seien nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit E.W. Mieterinvestitionen zugewachsen, wo E.W. nach ihrem Auszug Anspruch auf Ersatz ihrer Investitionen gehabt habe, die sie aufgrund der Bereicherungseinrede iSd ABGB geltend hätte machen können. Dem entgegenstehend hält die BP in der Stellungnahme vom 5. März 2009 fest, dass es mit Zustimmung der Bw. zu einer direkten Übergabe des Inventars von der Altpächterin E.W. an die Neupächterin S.O. gekommen sei.

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

Soweit im vorliegenden Fall ein leeres Geschäftslokal ohne entsprechendes Inventar zum Betrieb des Friseurgewerbes vermietet wurde, ist auch ein leeres Geschäftslokal bei Beendigung des Bestandvertrages in ordnungsgemäßem Zustand zurückzustellen.

Der zwischen der Bw. und S.O. abgeschlossene Bestandvertrag betreffend die Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten im Ausmaß von 70,39 m² zur Ausübung des Friseurgewerbes in 2xxx S., S-Gasse, Top x, wird daher als *Mietvertrag* zur Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten qualifiziert. Dies insbesondere, da bei einem Friseurbetrieb der "Kundenstock" die wesentliche Betriebsgrundlage bildet und dieser von der Vormieterin E.W. direkt der Nachmieterin S.O. überlassen wurde. Die Nachmieterin S.O. hat die wesentlichen Betriebsgrundlage zum Betrieb eines Friseurgeschäfts den Kundenstock direkt von der Vormieterin E.W. erworben.

In dem Fall der Inbestandgabe von leeren Geschäftsräumlichkeiten in einem Einkaufszentrum, wo der Bestandvertrag als "Mietvertrag" bezeichnet wurde, eine Betriebspflicht und ein fixer, nicht umsatzabhängiger Bestandzins vereinbart waren sowie eine Verpflichtung zur Rückstellung eines lebenden Unternehmens nach Vertragsende fehlte, qualifizierte der OGH diesen Bestandvertrag als "Mietvertrag". Abweichend von den Vorentscheidungen wurde festgehalten, dass die Vereinbarung einer Betriebspflicht nicht automatisch die Qualifikation als Unternehmenspacht nach sich ziehen darf. Trotz der Vereinbarung der Betriebspflicht ist dem-

nach unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des dieses Urteils zu Grunde liegenden Falles von einer Geschäftsraummiete auszugehen, da nur leere Geschäftsräumlichkeiten übergeben wurden, kein umsatzabhängiger Bestandzins und keine Rückstellungsvereinbarung vereinbart wurden, von einem "Mietvertrag" die Rede war und in diesem Vertrag ausdrücklich auf die Kündigungsregelungen des MRG Bezug genommen wurde (vgl. OGH 26.7.2006, Zl. 3 Ob 253/05k).

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

Im Falle der entgeltlichen Überlassung einer Trafik in einem Krankenhaus wurde die Möglichkeit des Bestandnehmers, an den Strömen potentieller Kunden zu partizipieren, nicht als relevant für die Qualifikation eines Bestandvertrages als Pachtvertrag gesehen, da auch ein Mieter bei Mietverträgen in einer gut frequentierten Geschäftsstraße seine Kunden aus der jedenfalls vorhandenen Schar von Kaufwilligen akquirieren kann. Hingegen wurde dem Umstand der Vereinbarung einer Betriebspflicht für die Qualifikation als Pachtvertrag als wesentlich angesehen, dass bei Beendigung des Bestandverhältnisses „das Unternehmen“ zurückzustellen ist. Nach der Rspr des OGH dient die Vereinbarung einer Betriebspflicht in erster Linie dazu, zu gewährleisten, dass dem Verpächter bei Beendigung des Pachtverhältnisses ein lebendes und ertragsfähiges Unternehmen zurückgestellt wird. Für die Qualifikation des Bestandvertrages als Mietvertrag wurde als bedeutsam erachtet, dass der Bestandnehmer erhebliche Investitionen leisten musste, um seinen Geschäftsbetrieb überhaupt aufnehmen zu können. Darüber hinaus musste der Bestandnehmer für die Gewerbeberechtigung, das Bereitstellen von Personal und die gesamte Organisation des Betriebes sorgen (vgl. OGH 3.4.2008, 1 Ob 25/08w).

Dem Vorbringen der Betriebsprüfung, es liege eine Betriebsverpachtung durch die Bw. vor, da durch Vormieterin E.W. ein Betrieb entwickelt und diese kein Weitergaberecht am Mietgegenstand gehabt habe, ist entgegen zu halten, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Betrieb eines Friseurgeschäfts wie insb. der Kundenstock von der Vormieterin E.W. an deren Nachmieterin und Nichte S.O. übertragen wurden. Darüber hinaus war die Mitvermietung von Inventar wie Waschanlage, Stühle, Trockenhaube, Sessel, Rezeption, Fön etc. weder Gegenstand des mit 9. September 1982 zwischen der Bw. und E.W. begründeten Mietverhältnisses, noch des nachfolgenden mit Wirkung vom 1. November 2003 begründeten Mietverhältnisses mit S.O..

Wien, am 2. August 2011