

TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/18 2002/13/0217

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.10.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §23 Z3;

EStG 1972 §23;

EStG 1972 §24 Abs3;

EStG 1972 §24;

EStG 1972 §28 Abs1;

EStG 1988 §23 Z3;

EStG 1988 §23;

EStG 1988 §24 Abs3;

EStG 1988 §24;

EStG 1988 §28 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak sowie die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Trefil, LL.M., über die Beschwerde der H OHG in W, vertreten durch Mag. Wolfgang Freudelsperger, Wirtschaftsprüfer in 9400 Wolfsberg im Lavanttal, Am Weiher 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 15. Oktober 2002, GZ. RV/643-16/08/2002, betreffend Feststellung der Einkünfte 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende OHG wurde im Jahre 1957 zum Zwecke der Führung des Hotels B. in Salzburg und zur Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten mit dem Sitz in Wien gegründet. Sie ist grundbürgerliche Eigentümerin des Hotels.

Seit der Gründung der OHG wurde das Hotel wie folgt betrieben:

4. Juni 1957 bis 30. Juni 1962

Betrieb durch die OHG

1. Juli 1962 bis 25. Februar 1968

Betriebsverpachtung an die Gesellschafterin C.

26. Februar 1968 bis 31. Dezember 1972

Betriebsverpachtung an die Gesellschafterin Dr. L. (spätere Dr. H.)

1. Jänner 1973 bis 31. Dezember 1975

Betrieb durch die OHG

1. Jänner 1976 bis 13. Jänner 1980

Betriebsverpachtung an die

Gesellschafterin P.

14. Jänner 1980 bis 31. Dezember 1994

Betriebsverpachtung an den Gesellschafter M., den Erben nach P.

ab 1. Jänner 1995

Betrieb durch die OHG

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1994 bis 1996 wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin das Hotelgebäude zum 1. Jänner 1995 um 204,925.667 S mit der Begründung aufgewertet habe, dass 1975 eine Betriebsaufgabe stattgefunden habe und nunmehr durch die neuerliche Übernahme des Geschäftsbetriebes durch die Beschwerdeführerin von einem neuen Betrieb auszugehen sei. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin handle es sich dabei nicht um eine unzulässige Aufwertung des Betriebsgebäudes, sondern um eine Einlage des Hotelgebäudes zum Teilwert.

Dem gegenüber vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Verpachtung des Betriebes ab 1976 vor dem Hintergrund näher dargestellter Rechtsprechung keine Betriebsaufgabe dargestellt habe. Auch die Beschwerdeführerin habe eine Betriebsaufgabe nicht erklärt. Durch den Pachtvertrag vom 26. Dezember 1975 sei keine Sachlage geschaffen worden, die mit der erforderlichen hohen Wahrscheinlichkeit objektiv darauf hätte schließen lassen, dass eine neuerliche Führung des Unternehmens durch den Verpächter nicht mehr in Betracht komme:

.) Der Pachtvertrag sei vorerst auf fünf Jahre - mit der Möglichkeit der Verlängerung um weitere fünf Jahre - befristet worden. Erst danach sollte das Rechtsverhältnis in ein unbefristetes übergehen.

.) Die Verpächterin habe sich im Pachtvertrag vorbehalten, dem Pächter sowohl die Art der Führung des Hotels (Kat. 1a) als auch bestimmte Betriebszeiten vorzugeben und sich von der Einhaltung derselben sowie vom Zustand des Hotelbetriebes als solchen persönlich zu überzeugen.

.) Die Verpächterin habe sich das Recht auf Einsicht in die Firmenbücher ausbedungen.

.) Die Pächterin habe sämtliche Dienstnehmer der Verpächterin übernehmen müssen.

Nach Ansicht des Prüfers liege daher keine Betriebsaufgabe, sondern ein Ruhen des Gewerbebetriebes vor. Wie näher ausgeführt, bewirke nach herrschender Rechtsansicht die Verpachtung eines Betriebes nur ausnahmsweise eine Betriebsaufgabe. Ein solcher Ausnahmefall sei gegenständlich nicht gegeben.

Aus diesem Grund seien die für die Jahre 1995 und 1996 erklärten Gewinne der Beschwerdeführerin um die auf den "Aufwertungsbetrag" entfallende AfA zu erhöhen. Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ für die Jahre 1995 und 1996 gegenüber den eingereichten Steuererklärungen entsprechend geänderte Feststellungsbescheide vom 27. Juli 2000. Für das Jahr 1994 erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Die Beschwerdeführerin er hob Berufung gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 1994 bis 1996. In ihrer Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1994 erklärte die Beschwerdeführerin, dass gegen die Höhe der festgestellten Einkünfte keine Einwendungen vorgebracht würden. Die Berufung beziehe sich für dieses Jahr

ausschließlich auf die Feststellung, dass es sich bei den Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb handle. Die Beschwerdeführerin sei Eigentümerin der Liegenschaft M.-Platz 4 in Salzburg, die sie bereits seit mehr als 20 Jahre an diverse Geschäftsleute, Gewerbetreibende und Banken vermiete. Nebenleistungen würden von der Beschwerdeführerin nicht erbracht. Da zur Vermietung keine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehenden weiteren Tätigkeiten hinzutreten, lägen tatsächlich (entgegen der eigenen Abgabenerklärung) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Auch das Finanzamt habe im Jahre 1992 eine entsprechende Einordnung der Einkünfte vorgenommen.

Gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 1995 und 1996 brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der Hotelbetrieb in der Zeit vom 1. Jänner 1976 bis 1980 an Frau P., "Hälfteeigentümerin an der OHG", verpachtet gewesen sei. Diese habe ihren Anteil an der Beschwerdeführerin im Jahr 1980 ihrem Neffen, Herrn M., vererbt, der den Hotelbetrieb bis einschließlich 1994 weiter gepachtet habe. Der ursprünglich mit Frau P. auf fünf Jahre abgeschlossene Pachtvertrag sei in der Folge mit Herrn M. auf unbestimmte Zeit fortgesetzt worden. Zum Zeitpunkt des Pachtvertrages mit Frau P. habe bereits festgestanden, dass die "Zweitgesellschafterin an der OHG", Frau Dr. H., den Hotelbetrieb mit der Erstgesellschafterin nie mehr auf Rechnung und im Namen der OHG gemeinsam führen werde. Daraus habe der Bilanzersteller des Jahres 1995 abgeleitet, dass der Hotelbetrieb seinerzeit in das Privatvermögen überführt worden sei bzw. dass das zuständige Finanzamt eine Überführung in das Privatvermögen hätte vornehmen müssen. Daher sei zum Stichtag 1. Jänner 1995 die Einlage des Hotelgebäudes in die nunmehr wieder gewerblich tätige Beschwerdeführerin vorgenommen worden.

Beizupflichten sei der Abgabenbehörde, dass die Verpachtung eines Betriebes vorerst noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen sei, es sei denn, dass der Betriebsinhaber die Absicht habe, den Betrieb nach Ablauf des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen und dies auch nach außen hin zu erkennen gebe. Daher stelle sich die Frage, ob Frau Dr. H. zum Zeitpunkt der Verpachtung am 1. Jänner 1976 die Absicht gehabt habe, den Betrieb nach einer absehbaren Zeit gemeinsam mit dem zweiten Gesellschafter weiterzuführen und ob sie dies nach außen hin deutlich zu erkennen gegeben habe. Frau Dr. H. habe im November 1974 die Richteramtsprüfung bestanden und sei mit Wirksamkeit vom 16. Dezember 1974 zur Richterin an einem Wiener Bezirksgericht ernannt worden. Frau Dr. H. habe bis zu ihrer Pensionierung im Jahr 1995 die Tätigkeit als Richterin an verschiedenen Wiener Gerichten ausgeübt. Auf Grund dieser Tätigkeit habe Frau Dr. H. ihren Wohnsitz nach Wien verlegt und dort ihre Familie gegründet. Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen habe sich dadurch nach Wien verlagert. Schon daraus könne geschlossen werden, dass zum Zeitpunkt der Verpachtung keine Absicht mehr bestanden habe, den Hotelbetrieb in Salzburg je wieder mit dem Zweitbeteiligten gemeinsam weiter zu führen. Frau Dr. H. sei nicht mehr in der Lage gewesen, die ihr laut dem HGB auferlegten Verpflichtungen in einem aufrechten Hotelbetrieb einzuhalten. Frau Dr. H. habe dem Finanzamt zudem am 12. September 1980 mitgeteilt, dass sie keine gewerblichen Einkünfte aus der OHG mehr beziehe, sondern nur mehr an den Pachteinnahmen beteiligt sei.

Richtig sei zwar, dass im Pachtvertrag die Führung des Betriebes als Hotel der Kategorie 1a und eine Betriebspflicht zu bestimmten Jahreszeiten vorgesehen gewesen seien. Diese Bestimmung sei aber deswegen in den Pachtvertrag aufgenommen worden, um den Wert des Hotelbetriebes zu erhalten. Der Pächter sei im eigenen Handeln und seinen betrieblichen Entscheidungen jedoch in keiner Weise beschränkt gewesen. Das Recht auf Einsicht in die Firmenbücher habe zwar bestanden, sich jedoch allein auf die Überprüfung des Umsatzes beschränkt, der zum Teil für die Höhe des Pachtschillings ausschlaggebend gewesen sei. Dass die Finanzbehörde nie von einer Betriebsaufgabe in Kenntnis gesetzt worden sei, sei nicht richtig. Diesbezüglich werde auf das Schreiben vom 12. September 1980 und auf ein Gespräch mit Amtsdirektor H. verwiesen. Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG sei "ohne zu denken und unwillkürlich" erfolgt. Dass eine Investitionsrücklage nicht hätte gebildet werden dürfen, sei zwar richtig, doch hätte die Finanzbehörde jederzeit deren Anerkennung verweigern können. In den Abgabenerklärungen der meisten Jahre seien die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung einbekannt und dies von der Finanzbehörde widerspruchlos zur Kenntnis genommen worden. Auch daraus könne geschlossen werden, dass eine Betriebsaufgabe längst erfolgt sei.

In seiner Stellungnahme zur Berufung entgegnete der Prüfer den Einwendungen der Beschwerdeführerin u.a., dass die Gesellschafter einer OHG auf Grund der handelsrechtlichen Bestimmungen zwar zur Geschäftsführung berechtigt, nicht aber verpflichtet seien. Es werde den Bestimmungen des Handelsrechtes hinlänglich entsprochen, wenn einer der Gesellschafter als Geschäftsführer nominiert und tätig werde. Alle weiteren Gesellschafter einer OHG seien weder

zur Geschäftsführung verpflichtet, noch bestehe eine rechtliche Vorschrift dahingehend, dass diese am Geschäftsort der Gesellschaft den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen haben müssten. Die Einstufung der Einkünfte der Beschwerdeführerin als solche aus Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung sei für die Ausübung des Richteramtes nicht entscheidend. Aus den Bilanzen der Jahre 1976 bis 1995 sei eindeutig zu ersehen, dass im Jahr 1976 keine Betriebsaufgabe mit der damit notwendigen Entnahme und Versteuerung der stillen Reserven erfolgt sei. Wäre dies geschehen, hätte in den Bilanzen dieser Jahre kein Betriebsvermögen mehr aufscheinen können. Das Schreiben von Frau Dr. H. an das Finanzamt im Jahr 1980 könne keinesfalls als Meldung einer Betriebsaufgabe angesehen werden. Dass die Finanzverwaltung nicht in jedem Jahr die falsch erklärte Einkunftsart berichtigt habe, sei kein Indiz dafür, dass die Abgabenbehörde von einer Betriebsaufgabe informiert worden sei. Die behauptete Unterredung mit Amtsdirektor H. könne nicht verifiziert werden. Feststehe, dass die Beschwerdeführerin weder eine Betriebsaufgabe durchgeführt noch erklärt habe sowie, dass die Beschwerdeführerin in der Folge die nach einer Betriebsaufgabe gesetzlich vorgeschriebene Gewinnermittlung in Form einer Überschussrechnung nicht vorgenommen, sondern die Gewinne weiterhin gemäß § 5 EStG ermittelt und Rücklagen gebildet habe, welche im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung rechtlich nicht zulässig seien. Der Betriebsgegenstand sei in den Steuererklärungen sämtlicher Jahre als "Hotelbetrieb" bezeichnet worden. Die Ausgestaltung des Pachtvertrages deute darauf hin, dass die Beschwerdeführerin an der Führung des Unternehmens ein über die bloße Sicherstellung des Pachtschillings hinausgehendes Interesse gehabt habe. Auch sei die Gewerbekonzession nicht zurückgelegt und letztlich der Gewerbebetrieb durch die Beschwerdeführerin ohne Änderung von den Gesellschaftern wieder aufgenommen worden.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers brachte die Beschwerdeführerin u.a. vor, dass die Einschränkung der Betriebstätigkeit der Beschwerdeführerin auf die Verpachtung des Hotelbetriebes eine starke Reduzierung des Aufwandes der Gesellschafter im Bereich der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft bewirkt habe. Eine spätere Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit in Form der Führung des Hotelbetriebes durch die Gesellschaft wäre nur möglich gewesen, wenn Frau Dr. H. einer Wiederaufnahme zugestimmt hätte. Davon sei auf Grund ihrer familiären und beruflichen Verpflichtungen in Wien nicht auszugehen gewesen. Eine Änderung der Verhältnisse sei erst eingetreten, als Frau Dr. H. in Frühpension gegangen und es ihr daher möglich gewesen sei, weitere Agenden im Bereich der Geschäftsführung und Vertretung der beschwerdeführenden OHG zu übernehmen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, strittig sei, ob der Betrieb der beschwerdeführenden OHG zum Stichtag 31. Dezember 1975 aufgegeben und zum Stichtag 1. Jänner 1995 wieder aufgenommen worden sei, was eine Einlage des Hotels zur Folge habe, oder ob der Betrieb vom 1. Jänner 1976 bis 31. Dezember 1994 zwar verpachtet, aber ohne Unterbrechung bestehen geblieben sei.

Nach Lehre und Rechtsprechung stelle die Verpachtung eines Gewerbebetriebes grundsätzlich noch keine Aufgabe des Betriebes dar. Während der Verpachtung ruhe der Gewerbebetrieb; der Verpächter beziehe mit den Pachteinnahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Verpachtung sei jedoch dann als Betriebsaufgabe zu behandeln, wenn die konkreten Umstände objektiv darauf schließen ließen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Betrieb fortzuführen oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spreche, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen.

Im Beschwerdefall biete das Gesamtbild der Verhältnisse keinen Anhaltspunkt dafür, dass anlässlich der Verpachtung des Hotels eine Betriebsaufgabe erfolgt sei. Der Betrieb bestehe seit der am 1. Jänner 1976 erfolgten Verpachtung an die 50 %ige Gesellschafterin unverändert fort. Die zeitliche und personelle Kontinuität der beschwerdeführenden OHG zeige, dass die Vorgangsweise auf ein Weiterbestehen des Betriebes und niemals auf eine Aufgabe und Wiedereröffnung gerichtet gewesen sei. Der Betrieb sei schon von 1962 bis 1972 an eine der Gesellschafterinnen verpachtet gewesen. Vorher und nachher sei das Hotel von der Beschwerdeführerin selbst betrieben worden. Die gleiche Vorgangsweise sei 1976 eingeschlagen worden. Es sei wiederum eine Verpachtung an einen Gesellschafter erfolgt. 1995 habe die Beschwerdeführerin den Betrieb neuerlich selbst aufgenommen. Es seien niemals Verpachtungen an unbeteiligte Dritte erfolgt. Dadurch sei es möglich gewesen, das Hotel jederzeit wieder durch die

OHG selbst führen zu können. Die Beschwerdeführerin habe solcherart zu jeder Zeit durch ihre beiden Gesellschafter selbst entscheiden können, ob der Betrieb wieder fortgeführt oder an einen der beiden Gesellschafter verpachtet werde.

Dass im Zeitpunkt der Verpachtung des Betriebes an Frau P. am 1. Jänner 1976 der Beschluss gefasst worden sei, den Betrieb nicht mehr weiterzuführen, könne jedenfalls nicht mit der Ausübung des Richteramtes durch die Gesellschafterin Dr. H. begründet werden. Zum Zeitpunkt der Verpachtung am 1. Jänner 1976 sei Frau Dr. H. bereits über ein Jahr Richterin gewesen. Frau Dr. H. sei schon seit November 1974 Richteramtsanwärterin und vorher ein Jahr Rechtspraktikantin im Sprengel des Oberlandesgerichtes Wien gewesen und habe ihren Wohnsitz damit auch in den Jahren vor 1976 in Wien gehabt. Die zeitliche und örtliche Bindung eines Gesellschafters an einen anderen Ort als den Sitz des jeweiligen Betriebes (dieser sei im Beschwerdefall aber ohnedies Wien gewesen) bzw. den Betriebsstandort bedeute keineswegs, dass dieser Gesellschafter seine Gesellschafterstellung nur durch Verpachtung ausüben dürfe. Auch sei es Richtern nicht verboten, Gesellschafter einer OHG zu sein. Zulässig sei es auch, Gesellschafter einer OHG die Berechtigung und Verpflichtung zur Geschäftsführung zu nehmen oder sie von der diesbezüglichen Verpflichtung zu entbinden. Die persönliche Anwesenheit des Gesellschafters sei zur Leitung des Betriebes nicht unbedingt erforderlich. Dies sei schon daraus zu ersehen, dass sich nach dem Pensionsantritt von Frau Dr. H. am 1. Jänner 1996 an der Führung des Hotels nichts geändert habe. Das Hotel sei von Herrn M. vorher als Pächter und ab 1996 als Gesellschafter geführt worden. Frau Dr. H. habe auch nach ihrer Pensionierung ihren Wohnsitz in Wien beibehalten, während die Geschäftsführung des Hotels alleine vom Mitgesellschafter wahrgenommen worden sei. Frau Dr. H. sei auch nach ihrer Pensionierung weder zeitlich noch örtlich stärker als vorher in die Geschäftsführung eingebunden gewesen. Im Übrigen habe sich Frau Dr. H. erst seit 1. Jänner 1996 im Ruhestand befunden, während die beschwerdeführende OHG die Hotelführung bereits ab 1. Jänner 1995 übernommen habe. Darin zeige sich eine Widersprüchlichkeit des Berufungsvorbringens.

Das Schreiben von Frau Dr. H. an das Finanzamt aus dem Jahr 1980 könne allenfalls ein Indiz dafür sein, dass Frau Dr. H. zu diesem Zeitpunkt die Absicht gehabt habe, keine gewerblichen Einkünfte mehr zu erzielen. Allerdings sei dies das einzige Indiz, das für die Absicht der Beschwerdeführerin spreche. Davon abgesehen lasse auch die Formulierung in diesem Schreiben nicht erkennen, wie lange sich die Gesellschafterin an den Einkünften aus dem Hotelbetrieb nicht mehr beteiligen wolle.

Für die Absicht, den Betrieb später weiterzuführen und nur ruhen zu lassen, sprächen die Bestimmungen des Pachtvertrages, das Alter der Gesellschafter zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages sowie die steuerliche und sonstige Vorgangsweise der Beschwerdeführerin. Mit einem einmaligen Versehen der Beschwerdeführerin und ihrer steuerlichen Vertretung könne die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin, keine Betriebsaufgabe zu erklären, nicht begründet werden, weil der Gewinn über Jahre hinweg gemäß § 5 EStG ermittelt und der Betriebsgegenstand mit "Hotel" angegeben worden sei. Die Beschwerdeführerin habe Investitionsrücklagen dotiert und die Liegenschaften als Anlagevermögen in der Bilanz ausgewiesen sowie die Grundstücke in den Erklärungen zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens als Betriebsgrundstücke angeführt. Auch unbestrittene Fehler der Finanzbehörde, wie die Festsetzung der Einkunftsart in einzelnen Jahren mit "Vermietung und Verpachtung" berechtigten nicht zum Schluss, dass von einer Betriebsaufgabe im Jahr 1976 auszugehen sei. Die Gewerbekonzession sei weder ruhend gemeldet noch zurückgelegt worden. Im Pachtvertrag habe sich die Beschwerdeführerin ausbedungen, dass das Wesen und der Charakter des Unternehmens "Hotel B." sowohl in Ansehung der Betriebsführung als auch hinsichtlich seiner Ausstattung als ein Kategorie 1a-Betrieb gewährleistet sein müssen. Dem Pächter habe eine Betriebspflicht zu bestimmten Zeiträumen betroffen. Der Pächter habe alle Dienstnehmer übernommen, einschneidende Maßnahmen hätten der Zustimmung der beschwerdeführenden OHG bedurft. Im Pachtvertrag seien auch Kontrollrechte eingeräumt worden, nicht nur um den Pachtzins und die Zahlungsverpflichtungen des Pächters gegen Dritte zu überprüfen, sondern auch, um sich vom Zustand des Hotelbetriebes und der Führung desselben zu überzeugen. Die Ausgestaltung des Pachtvertrages zeige, dass es nicht beabsichtigt und dem Pächter auf Grund der vorliegenden Bestimmungen auch nicht möglich gewesen sei, eine neue Unternehmensidentität aufzubauen. Das Unternehmen habe wie bisher weitergeführt werden sollen. An eine Veräußerung der Geschäftseinrichtung an den Pächter oder an ein Vorkaufsrecht durch den Pächter sei nicht gedacht worden.

Im Sinne näher angeführter Rechtsprechung und Literatur könne kein Zweifel daran bestehen, dass weder der

Zeitpunkt der Verpachtung am 1. Jänner 1976 noch ein anderer Zeitpunkt auf Grund aller objektiven Umstände auf eine Betriebsaufgabe hindeuteten. Da der Betrieb somit ununterbrochen weiterbestanden habe, könne es im Jahre 1995 zu keiner Einlage des Hotelgebäudes gekommen sein.

Dagegen wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Die beschwerdeführende OHG bringt vor, sie habe seit 1. Jänner 1976 die gesamten Räumlichkeiten und Baulichkeiten der in ihrem Eigentum stehenden Realität am M-Platz 4 in Salzburg verpachtet. Zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Pachtvertrages sei auf Grund der von Frau Dr. H. eingeschlagenen richterlichen Laufbahn festgestanden, dass sie den Hotelbetrieb nie mehr gemeinsam mit der zweiten Gesellschafterin auf Rechnung und im Namen der OHG führen werde. Im Hinblick auf ihre beruflichen Verpflichtungen sei Frau Dr. H. nicht mehr in der Lage gewesen, den durch das HGB auferlegten Geschäftsführerpflichten bei aufrechtem Hotelbetrieb nachzukommen. Frau Dr. H. habe dem Finanzamt im Jahr 1980 auch mitgeteilt, dass sie sich nicht mehr an den Einkünften aus dem Hotelbetrieb beteiligen werde. Im Prüfungsbericht vom 18. Februar 1981 habe die Abgabenbehörde die einbekannten Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) nicht beanstandet. Daraus sei zu schließen, dass der Betriebspflichtig zum Zeitpunkt der Prüfung "sehr wohl eine Betriebsaufgabe in den siebziger Jahren bekannt" gewesen sei.

Weiters ist der Beschwerde eine Stellungnahme von Frau Dr. H. angeschlossen, in der sie schildert, dass sie bereits vor Ende ihres eigenen Pachtvertrages zum 31. Dezember 1972 nach einer Lösung gesucht habe, endgültig aus dem Gastgewerbe auszuscheiden. Versuche einer Verpachtung des Hotels B. seien jedoch am Widerstand der Mitgesellschafterin P. gescheitert, die das Hotel selbst habe betreiben wollen. Dr. H. habe sich hingegen weder bei Abschluss des streitgegenständlichen Pachtvertrages noch in den folgenden Jahren mit den Gedanken getragen, in das Gastgewerbe zurückzukehren. Sie habe sich noch vor Abschluss des Pachtvertrages mit Frau P. über eine Ablösezahlung für die Einrichtungsgegenstände in Höhe von rund 2 Mio. S geeinigt. Erst gesundheitliche Probleme hätten zu einem frühzeitigen Ausscheiden aus dem richterlichen Dienst geführt. Schon vor ihrer Pensionierung seien die Hotelumsätze auf Grund unzureichender Hotelführung zurückgegangen, sodass sie beschlossen habe, das Pachtverhältnis nicht fortzusetzen. Da anzunehmen gewesen sei, dass der Mitgesellschafter M. einer Verpachtung an Dritte gleichfalls nicht zugestimmt hätte, habe sie sich zum Verkauf ihres Anteiles an der beschwerdeführenden OHG durchgerungen und schon ab dem Jahr 1993 eine Reihe von Personen mit der Suche nach einem Kaufinteressenten beauftragt. Ein Verkauf sei bisher nicht gelungen, weil kein Interesse am Kauf eines Anteiles von nur 50% bestanden habe bzw. unvertretbare Angebote gelegt worden seien. Auch der Mitgesellschafter M. habe sich nicht an einem Kauf interessiert gezeigt. Um einen weiteren Niedergang des Hotels und damit dessen Wertes aufzuhalten, sei Frau Dr. H. im Jahr 1996 in den Betrieb zurückgekehrt. Seither führe sie das Hotel gemeinsam mit M., woran auch der Umstand nichts ändern könne, dass M. allein gewerberechtlicher Geschäftsführer sei. Diese Umstände seien deshalb nicht vorgebracht worden, weil Dr. H. nie in Erwägung gezogen habe, dass die Abgabenbehörde den Richterberuf nur als Interimsjob werten würde.

Eine Aufgabe des Betriebes besteht in der Zerschlagung einer betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört (vgl. Doralt, EStG10, § 24, Tz. 122ff, Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 24, Tz. 31).

Die Verpachtung eines Gewerbebetriebes ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für sich allein daher in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 Abs. 3 EStG 1972 und 1988 anzusehen. Die Frage, ob eine solche im Fall der Verpachtung dennoch anzunehmen ist oder nicht, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab; sie wird 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, den Gewerbebetrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Gewerbebetrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Indizien für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung des Gewerbebetriebes sind u.a. das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, hohes Alter des Verpächters sowie Veräußerung statt Verpachtung der Geschäftseinrichtung an den Pächter. Die Aufgabe des Gewerbebetriebes liegt im Fall der Verpachtung in der Regel nicht, in konkret gegebenen Fällen aber stets dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter seinen Gewerbebetrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird; nicht nötig hingegen ist es, dass Letzteres wegen rechtlicher oder sachlicher

Unmöglichkeit für immer ausgeschlossen ist (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1999, 97/14/0089).

Zu welcher Einkunftsart die Einnahmen aus der Betriebsverpachtung zählen, wenn die Betriebsverpachtung keine Betriebsaufgabe darstellt, wurde in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet (vgl. zusammenfassend mit weiteren Nachweisen Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24, Tz. 16.4, sowie Platzer, Betriebsaufspaltungen, Wien 1984, S. 63ff). Mit Erkenntnis vom 11. November 1987, 86/13/0131, ist der Verwaltungsgerichtshof von seiner in den Erkenntnissen vom 30. April 1965, 712/64, und vom 9. März 1982, 81/14/0131, vertretenen Rechtsansicht, dass bei der Verpachtung des Betriebes die Pachteinnahmen in der Regel nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln seien, der Gewinn bei Veräußerung des Betriebes nach Ablauf des Pachtvertrages aber als Veräußerungsgewinn anzusehen sei, abgegangen. In diesem zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass - solange der Betrieb nicht aufgegeben ist - die Gesamtheit der dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen bildet. Die Gewinnermittlung ist weiterhin in der bis zur Verpachtung gehandhabten Form durchzuführen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 24, Tz. 34).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid der Ansicht des Prüfers folgend die Auffassung vertreten, dass das Hotelgebäude durchgehend Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin geblieben sei. Die Erscheinungsform des Betriebes als geschlossene organisatorische Einheit sei auch durch die zuletzt im Jahr 1976 erfolgte Verpachtung erhalten geblieben, woraus folge, dass die Buchwerte fortzuführen und eine Aufwertung des Hotelgebäudes auf den Teilwert nicht zulässig seien.

Der Beschwerde und insbesondere auch der darin eingearbeiteten Stellungnahme der Gesellschafterin Dr. H. lässt sich - in diesem Zusammenhang kann dahingestellt bleiben, inwieweit letztere Ausführungen gegen das Neuerungsverbot verstößen - nicht entnehmen, dass die belangte Behörde zu Unrecht von einem Fortbestand der betrieblichen Einheit ungeachtet der an die Zweitgesellschafterin erfolgten Verpachtung des Betriebes ausgegangen wäre. Dass die Gesellschafterin Dr. H., wie schon im Verwaltungsverfahren vorgebracht und vor dem Verwaltungsgerichtshof noch näher ausgeführt, ihre gewerbliche Tätigkeit zu beenden gewillt war, ist für die Frage, ob der Betrieb der Mitunternehmerschaft als solches aufgegeben wurde, nämlich nur insoweit entscheidungsrelevant, als es der Gesellschafterin gelungen ist, ihre Absicht in den tatsächlich getroffenen Vereinbarungen zu verwirklichen. Die in der Stellungnahme der Dr. H. zum Ausdruck gebrachte "Pattstellung" zwischen den beiden jeweils zu 50 % an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschaftern hatte zur Folge, dass ihrem Anliegen, die gewerbliche Tätigkeit als Mitunternehmerin der beschwerdeführenden OHG endgültig zu beenden, durch die gegenständliche Verpachtung an die Mitgesellschafterin nicht in die Tat umgesetzt werden konnte. Dass die im Pachtvertrag ausbedungenen Auflagen (Beibehaltung der Betriebskategorie, Betriebspflicht) dazu gedient haben, den Wert des Betriebes zu erhalten, spricht entgegen der in der Beschwerde geäußerten Ansicht nicht dafür, dass der Betrieb mit seiner Verpachtung im Jahr 1976 aufgegeben wurde. Sollten die im Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven erhalten werden, um nach einer Beendigung des Pachtverhältnisses und Einigung der Gesellschafter hinsichtlich des weiteren Schicksals des Hotelbetriebes (Fortführung, Fremdverpachtung, Veräußerung) über einen aufrechten Betrieb verfügen zu können, ist dies typisch für eine Situation, die in der Literatur und Rechtsprechung als "Ruhens der gewerblichen Tätigkeit" definiert wird. Ob die "Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände" des Hotelbetriebes anders als in Punkt I des Pachtvertrages vom 26. Dezember 1975 ausdrücklich vereinbart, der Mitgesellschafterin nicht bloß zur Nutzung überlassen wurden, sondern wie vor dem Verwaltungsgerichtshof erstmals vorgebracht, von Dr. H. "veräußert" wurden, macht in Ansehung der gegenständlich zu lösenden Rechtsfrage keinen wesentlichen Unterschied. Anders als bei einer Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen an einen fremden Pächter kann bei der gegenständlichen (behaupteten) Übertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Eigentum der Mitgesellschafterin nämlich davon ausgegangen werden, dass im Falle einer Betriebsfortführung durch die OHG diese Gegenstände als Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb der Gesellschaft erhalten bleiben. Dass das Pachtverhältnis im Falle des Ablebens einer der beiden Gesellschafter der beschwerdeführenden OHG enden sollte, spricht gleichfalls dafür, dass die von Dr. H. angestrebte endgültige Aufgabe der gewerblichen Betätigung mit dem im Jahr 1976 abgeschlossenen Pachtvertrag nicht vollzogen werden konnte und die belangte Behörde in Ansehung der Mitunternehmerschaft von einem bloßen Ruhen des Hotelbetriebes ausgehen durfte.

Die sich daraus ergebende Rechtsfolge, nämlich der Verbleib des Hotelgebäudes im Betriebsvermögen der beschwerdeführenden OHG unter Fortführung der bisherigen Buchwerte, wird in der Beschwerde zu Recht nicht bekämpft.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung, BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. Oktober 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130217.X00

Im RIS seit

08.11.2006

Zuletzt aktualisiert am

19.09.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at