



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Osinger, Josef Gloss und Harald Toth über die Berufungen des X, vertreten durch Y, vom 10. Mai 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 19. April 1999 betreffend Einkommensteuer 1997 und vom 8. Mai 2002 gegen die Bescheide vom 2. April 2002 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 im Beisein der Schriftführerinnen Sarah Jahns und Christina Klein nach der am 11. November 2008 im Finanzamt Q durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird abgeändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 werden abgeändert.

Die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 erfolgt gem. § 200 Abs. BAO endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt seit 1986 ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen in Form eines Gemischtwarenhandels in P.

Im Jahr 1997 erklärte der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer in Höhe von S 895,209,- und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Vermietung) in Höhe von S -142.231,-

Das Finanzamt ersuchte den Bw. den Nachweis betreffend die Verwaltungskosten in Höhe von S 84.785,22 zu erbringen und hinsichtlich der Zinsen A in Höhe von S 95.168,- den Darlehensvertrag bzw. Zuflussnachweise vorzulegen und bekannt zu geben, wozu das Darlehen verwendet worden sei.

Der Bw. gab bekannt, dass sich der Betrag der Verwaltungskosten aus S 935,22 Geldverkehrsspesen und S 83.860,- Steuerberatungskosten zusammensetze.

Für die Honorarnote M161/1997 im Nettobetrag von S 145.860,- seien im Betrag von S 77.000,- die Rückstellungen 1994 und 1995 aufgelöst worden und eine neue Rückstellung im Jahresabschluss 1997 in Höhe von S 15.000,- gebildet worden. Eine Ablichtung des Kontos Beratungskosten wurde vorgelegt.

Die Aufwandszinsen im Betrag von S 95.168,- seien bei der A als Zinsertrag erfasst. Die Begründung für die Zinsenberechnung ergäbe sich, weil die A aufgrund der längeren Verlustsituation des Gemischtwarenhandels (der Einzelfirma des Bw.) Zahlungen für diese getätigt habe, wodurch sich per Ende 1997 ein Verbindlichkeitsaldo von S 5.639.214,97 ergeben habe. Aufgrund des Umfangs sei ein Nachweis des Verbindlichkeitsaldos mit den diesbezüglichen Rechnungen nicht möglich. Nach Ansicht des Bw. sei jedoch davon auszugehen, dass anlässlich der stattgefundenen Betriebsprüfungen bei der Einzelfirma, der A und der B bis einschließlich 1995 die Verrechnungssalden vom Prüfer kontrolliert worden seien.

Ein schriftlicher Darlehensvertrag bestehe nicht, sodass ein solcher auch nicht vorgelegt werden könne.

Das Finanzamt forderte den Bw. auf, ergänzend die Leistungen hinsichtlich der Honorarnote des Steuerberaters M161/1997 aufgeschlüsselt nach Jahren darzulegen, die Originalrechnungen des Instandhaltungsaufwandes in Höhe von S 65.250,- vorzulegen und den Wortlaut der mündlichen Darlehensvereinbarung bekannt zu geben.

Im Antwortschreiben gab der Bw. bekannt, dass es sich laut der beigelegten Kopie der Honorarnote vom 26. Mai 1997 bei den verrechneten Leistungen um die Abrechnung der

Buchhaltung 1995, der Jahresabschlüsse 1994 und 1995, des Schriftverkehrs von 1/95 bis 12/96, sowie die Lohnverrechnung 1995 und 1996, sowie sonstiger Leistungen handle.

Hinsichtlich des Instandhaltungsaufwandes übermittelte der Bw. drei Rechnungskopien.

Bezüglich des mündlichen Darlehensvertrages gab der steuerliche Vertreter des Bw. bekannt, dass der Wortlaut nicht wiedergegeben werden könne, da er bei der Vereinbarung nicht anwesend gewesen sei.

Am 19. April 1999 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 und setzte an Stelle der vom Bw. in seiner Steuererklärung erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S -142.231,- einen Betrag von S 9.295,- an Einkünften aus Vermietung an. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Aufwendungen für die Zinsen an die A mangels vollständiger und ausreichender Beantwortung der Vorhaltsfragen betreffend Zahlungsflussnachweis und Bekanntgabe der Darlehensvereinbarung nicht anerkannt worden seien.

Das erklärte Betriebsergebnis hinsichtlich der Vermietung und Verpachtung sei berichtigt worden, da bei Gebäuden, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% an AfA geltend gemacht werden könne.

Der Bw. erhob Berufung gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 9.295,-. Die Zinsen an die A seien Betriebsausgaben, da sie bei dieser nach den Feststellungen der Betriebsprüfung als Einnahme erfasst seien.

Bezüglich der vom Finanzamt festgesetzten Gebäudeabschreibung in Höhe von 1,5% werde darauf verwiesen, dass die Abschreibungsgrundsätze beim Gemischtwarenhandel nicht zu ändern gewesen seien, da eine Betriebsaufgabe nicht stattgefunden habe, sondern ein lebendes Unternehmen verpachtet worden sei.

Das Finanzamt erließ am 7. Februar 2001 eine abändernde Berufungsvorentscheidung und stellte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 71.915,- fest.

Zur Begründung der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass für den Zeitraum von 1986 bis 1996 aus der Tätigkeit des Bw. als Einzelunternehmer sich ein Totalverlust von insgesamt S -6.022.611,- ergeben habe und aus diesen ansteigenden Verlusten ersichtlich sei, dass innerhalb eines absehbaren, überschaubaren Zeitraumes kein Gesamtgewinn möglich bzw. zu erwarten sei. Die Betätigung würde aufgrund ihrer großen Verluste keine eigene Lebensgrundlage bilden und habe trotz hoher Kapitalzufuhr in Form von Darlehensaufnahmen nicht in eine Gewinnphase gebracht werden können.

Gemäß den Liebhabereirichtlinien AÖFV 47/1998 gelte als absehbarer Zeitraum ein solcher von zwölf Jahren. Es liege bei Änderung der Bewirtschaftung der Beginn einer neuen Betätigung vor, wenn die bisherige Betätigung als Liebhaberei einzustufen sei.

Im vorliegenden Fall sei der Ein- und Verkauf von Waren, also ein aktives Tun durch den Bw. beendet worden und sei einer passiven Vorgangsweise, nämlich dem Dulden durch Überlassung von Gebäuden an Dritte gewichen. Es liege nach Ansicht des Finanzamtes eindeutig eine Änderung der Bewirtschaftungsform vor, sodass ab 1997 von einer neuen Betätigung, nämlich der entgeltlichen Gebäudeüberlassung auszugehen sei, somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlägen, weshalb der diesbezügliche gesetzliche AfA Satz von 1,5% anzuwenden sei.

Betreffend die geltend gemachten Zinsenaufwendungen aus bestehenden Verbindlichkeiten werde ausgeführt, dass die Gewährung des Darlehens der A in Höhe von S 5.639.214,97 nur zur Finanzierung und Aufrechterhaltung des laufenden Geschäftsbetriebes und zur Abdeckung der Verluste diene. Ein Konnex zu den Gegenständen, welche nunmehr für die Erzielung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dienen, sei nicht gegeben, sodass im Zuge der Änderung der Bewirtschaftungsform eine Übernahme der Verbindlichkeiten ins Privatvermögen erfolgt sei, weshalb die Zinsen nicht absetzbar seien. Infolge der nicht banküblichen Zinsaufwendungen in Relation zur Darlehensgesamthöhe, wäre eine verdeckte Gewinnausschüttung seitens der A an den Bw. gegeben.

Da außerhalb des Betriebsvermögensvergleiches die Bildung von Rückstellungen unzulässig sei die Bildung bzw. Erhöhung von Rückstellungen für Honorare im gegenständlichen Fall nicht zulässig. Es seien nur die tatsächlich für die nunmehrige Betätigung angefallenen Zahlungen für die Beratungstätigkeit als Werbungskosten absetzbar.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei eine Geltendmachung von Beratungskosten für die bisherige Tätigkeit in Form von nachträglichen Betriebsausgaben mangels Qualifizierung der bisherigen Betätigung als Einkunftsquelle nicht möglich. In Anlehnung an die Rückstellungserhöhung für Beratungskosten im Jahr 1998 in Höhe von S 15.000,- würde daher ein Aufwand von S 15.000,- an Beratungskosten anerkannt und der überhängende Teil von S 68.860,- als nicht anzuerkennenden Beratungskosten zu beurteilen sei. Es ergäbe sich ein Betrag an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 71.915,-. Gemäß § 293 BAO wurde die Berufungsvorentscheidung am 16. Februar 2001 insofern berichtigt, als die Höhe der Einkünfte nunmehr richtig mit S 78.155,- berechnet wurde.

Der Bw. stellte den Antrag die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und stellte den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Für die Jahre 1998 bis 2000 gab der Bw. die Höhe der in diesem Verfahren strittigen Einkünfte in seiner Steuererklärung bekannt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Vermietung P) und Einkünfte aus Vermietung (W)

	P	W
1998	-62.724,-	-122.827,-
1999	18.898,-	-36.472,-
2000	88.235,-	-108.110,-

Hinsichtlich der Vermietung der Wohnung W wurde der Bw. aufgefordert, den Anteil des auf Grund und Boden entfallenden Teiles der AfA Bemessungsgrundlage bekannt zu geben, sowie die Zahlungsbelege und detaillierte Aufgliederungen der Honorarnoten vorzulegen.

In Beantwortung des Vorhaltes gab der Bw. bekannt, dass die anteilige Grundfläche betreffend die Wohnung 74m² betrage, weshalb nach Meinung des Bw. das Ausscheiden eines Grundanteiles zu vernachlässigen sei.

Betreffend den Punkt Beratungskosten bezog sich der Bw. auf das anhängige Berufungsverfahren zum Einkommensteuerbescheid 1997, in welchem dieser Punkt ebenfalls strittig und noch ungeklärt sei.

Der Bw. wurde seitens des Finanzamtes aufgefordert dazu Stellung zu nehmen, dass in der Bilanz der A in Liquidation zum 31. Dezember 1999 Forderungen an ihn in Höhe von S 5.780.909,- aufgewiesen seien. Er wurde ersucht bekannt zu geben, ob diese Verbindlichkeit an die A in Liquidation zurückgezahlt worden sei und falls ja hiezue entsprechende Belege vorzulegen bzw. falls nein den Grund für die Nichtbezahlung bekannt zu geben bzw. die Form der Einforderung dieser Beträge an ihn seitens der A darzulegen.

Weiters wurde ersucht die Verrechnung bzw. Abrechnung der offenen Forderungen, sowie Verbindlichkeiten mit der A zum Zeitpunkt der Liquidation zu erklären.

Das Finanzamt führte im Jahr 2002 im Unternehmen des Bw. für die Jahre 1998 bis 2000 eine Betriebsprüfung durch, in deren Rahmen folgende Feststellungen getroffen wurden, welche Änderungen der Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber den vom Bw. erklärten Werten nach sich zogen.

In TZ 14 wurde hinsichtlich der Vermietung der Gemischtwarenhandlung festgestellt, dass diese analog zu den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1997 insofern zu berichtigen seien, als in den Jahren 1998 bis 2000 die Absetzung für Abnutzung von 4% auf 1,5% zu vermindern sei, die rückgestellten Beratungskosten mangels Beratung zuzurechnen seien und im Jahr 1998 die Zinsen an die A keine Werbungskosten darstellten.

In TZ 15 wurde hinsichtlich der Vermietung Withalmstraße festgestellt, dass bei der Ermittlung der Anschaffungskosten ein nicht abschreibbarer Anteil für Grund und Boden in Höhe von S 165.000,- auszuscheiden sei und sich die jährliche AfA daher um S 2.475,- vermindere.

Die Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung sind betragsmäßig der folgenden Tabelle zu entnehmen:

	1998	1999	2000
AfA Differenz TZ 14	56.049,-	56.049,-	56.049,-
Zuzurechnende Beratungskosten TZ 14	15.000,-	25.000,-	25.000,-
Nicht anerkannte Zinsenzahlungen TZ 14	141.731,-		
AfA Änderung TZ 15	2.475,-	2.475,-	2.475,-

In TZ 13 wurde der anlässlich der Veräußerung der Beteiligung des Bw. an der liquidierten Granitstein GesmbH sich ergebende Veräußerungsgewinn mit S 7.087.841,- ermittelt und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche mit dem Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 4 Z 2 EStG zu versteuern sind, im Einkommensteuerbescheid für 1999 angesetzt.

Am 2. April 2002 wurden hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

Der Bw. erhob gegen die vorläufigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 Berufung, welche sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung richtet, vor allem gegen die Feststellung, wonach es sich bei der Vermietung der Gemischtwarenhandlung um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle. Der Bw. bezog sich hinsichtlich der AfA Differenzen, der zuzurechnenden Beratungskosten und der nicht anerkannten Zinsenzahlung auf seine bereits im Berufungsverfahren für das Jahr 1997

getätigten Ausführungen. Weiters bekämpfte er auch die Kürzung der AfA betreffend die Vermietung W.

Im Jänner 2003 stellte der Bw. gem. § 323 Abs. 12 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat hinsichtlich der gegenständlichen Berufung.

Der Unabhängige Berufungssenat forderte zur weiteren Klärung des Sachverhaltes den Bw. auf, hinsichtlich der Verpachtung des Gemischtwarenhandels anzugeben ab wann, an wen, zu welchen Bedingungen der Gemischtwarenhandel verpachtet wurde und den Pachtvertrag vorzulegen.

Der Bw. übermittelte in Ablichtung den als „Mietvertrag“ bezeichneten Bestandvertrag vom 9. Februar 1996, abgeschlossen zwischen dem Bw. und seiner Gattin als Bestandgeber und der Firma E als Bestandnehmer.

Der Bw. gab an, dass die Überlassung des Gemischtwarenhandels an die Firma E am 15. März 1996 erfolgt sei und bis dahin der Gemischtwarenhandel selbst betrieben worden sei. Das Warenlager sei zum Stichtag an die Firma E verkauft worden, während das gesamte Anlagevermögen dem Bw. als Eigentümer verblieben sei.

Im Bestandvertrag ist geregelt, dass Bestandgegenstand der Geschäftsraum samt Lagerraum, Toilette, Personal-, Maschinenraum, sowie Rampe samt Inventar in den Liegenschaften Hauptplatz 9 und 10 ist. Als Übergabestichtag wird der 15. März 1996 vereinbart. Als Bestandzins wurde für 1996 ein solcher von S 12.000,- monatlich vereinbart, der sich bis 2005 jährlich um S 1.000,- auf S 21.000,- erhöht.

Gemäß Punkt I 4. des vorgelegten Vertrages darf das Bestandsobjekt nur zur Benützung eines Lebensmittelgeschäftes ohne Änderung der Betriebsstruktur verwendet werden.

In der am 11. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. zum Sachverhalt ergänzend ausgeführt, dass er die von seinem Vater übernommene Greißlerei modernisiert und zu einem an „Nah & Frisch“ angeschlossenen Supermarkt umgebaut habe. Seine Gattin habe im Einzelunternehmen gearbeitet.

In den Folgejahren habe der zweite Betrieb, der Steinehandel mehr unternehmerisches Engagement erfordert, sodass die Gattin des Bw. in diesem mitgearbeitet habe und im Gemischtwarenhandel mit Fremdpersonal gearbeitet worden sei. Im Ort habe es in den 80er Jahren fünf Greißler gegeben. Der Supermarkt des Bw. sei als einziger im Ort verblieben, Einkaufsmöglichkeiten im nächsten größeren Ort hätten Kaufkraft abgezogen. Die Mitarbeiter des Supermarktes des Bw. seien nicht bereit gewesen eigenständig Initiativen zu setzen, sodass der Betrieb ab 1996 vom Bw. verpachtet worden sei. Im Jahr 1996 zum Zeitpunkt der

Verpachtung sei für den Bw. offen gewesen, ob er den Betrieb selbst wieder übernehmen werde.

Die Pächter, die Firma E, hätten den Betrieb einige Jahre geführt. Dann sei es zu einem Pächterwechsel gekommen bis schließlich der letzte Pächter aufgegeben habe, da im Nachbarort mittlerweile acht große Supermärkte aufgesperrt hatten.

Der Bw. legte dar, dass das Gebäude einige Zeit leer gestanden sei. Letztlich seien 2004 Wohnungen errichtet worden, welche vermietet werden.

Im Jahr 1996 sei den Pächtern alles übergeben worden, was für eine Betriebsführung notwendig gewesen sei, auch das Personal sei nach Abrechnung durch den Bw. von den Pächtern weiter beschäftigt worden.

Der Bw. wiederholte sein Vorbringen, dass 1996 ein lebender Betrieb verpachtet worden sei und keine Betriebsaufgabe erfolgt sei, weshalb nach seiner Ansicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass der Bw. aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung nicht die Absicht gehabt habe, den Betrieb wieder selbst zu führen, da er die Ehegattin aus dem Betrieb des Supermarktes in den Steinehandel geholt hatte, die Beschäftigungsverhältnisse mit den Angestellten des Supermarktes beendet hatte und nach Beendigung des ersten Pachtverhältnisses nicht selbst wieder versucht habe den Betrieb zu führen. Es lägen daher nach Ansicht des Finanzamtes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Die Annahme, bereits vor der Verpachtung habe die Gemischtwarenhandlung keine Einkunftsquelle dargestellt, werde nicht mehr aufrecht erhalten.

Der steuerliche Vertreter des Bw. stellt die Bemessungsgrundlage für die AfA bei der Vermietung der Wohnung W außer Streit und erklärt, dass er das diesbezügliche Berufungsbegehren nicht mehr aufrechterhalte.

Die Vertreterin des Finanzamtes erklärt, dass seitens des Finanzamtes für eine Vorläufigkeit der Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2000 kein Anlass mehr gesehen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 1997 bis 2000 noch, ob die Einkünfte aus der Vermietung des Gemischtwarenhandels als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus Vermietung zu beurteilen sind und die

hieraus resultierenden steuerlichen Folgen, nämlich, ob die vom Bw. geltend gemachten Zinsenzahlungen an die A in den Jahren 1997 und 1998, die Rückstellungen für Honorarzahlungen an den Steuerberater, sowie die Höhe des AfA Satzes für Betriebsgebäude als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Das bereits bestehende Einzelunternehmen wurde vom Bw. von seinen Eltern aufgrund eines Schenkungs- und Übergabsvertrages per 1. 1. 1986 als nicht protokolliertes Unternehmen übernommen und beinhaltete damals einen Gemischtwarenhandel, einen Baustoffhandel, einen Handel mit Brennstoffen, eine Trafik und eine Tankstelle.

In den 1980er Jahren hat der Bw. den Gemischtwarenhandel zum einzigen Supermarkt im Ort, welcher der Kette „Nah und Frisch“ angeschlossen war, aus- und umgebaut und seine Gattin hat diesen geleitet.

In den Folgejahren hat der vom Bw. ebenfalls vom Vater übernommene Steinehandel mehr unternehmerisches Engagement verlangt, sodass die Gattin des Bw. in diesem mitarbeitete und der Supermarkt durch Fremdpersonal geführt wurde. Die Mitarbeiter des Supermarktes waren nicht bereit selbständig Initiativen zu setzen, um den Abzug von Kaufkraft durch die größeren Supermärkte im benachbarten Ort zu verhindern.

Daher entschloss sich der Bw. im Jahr 1996, der zu diesem Zeitpunkt nicht wusste, ob er den Betrieb später wieder weiterführen werde, den Gemischtwarenhandel (Supermarkt) zu verpachten. Mit der Firma E wurde im Februar 1996 ein Bestandvertrag abgeschlossen.

In Bestand gegeben wurde ab März 1996 der Geschäftsraum samt Lagerraum, Toilette samt Personal-, Maschinenraum, sowie Rampe und allem darin befindlichen Inventar (Stellagen) und Maschinen, mit der Auflage das Bestandsobjekt nur zur Nutzung als Lebensmittelgeschäft ohne Änderung der Betriebsstruktur zu verwenden.

Nach formeller Beendigung der Arbeitsverhältnisse durch den Bw. hat der neue Pächter das bisherige Personal des Bw. übernommen und neu eingestellt. Ferner hat er vom Bw. alle Wirtschaftsgüter inklusive Warenlager zur Verfügung gestellt bekommen, um sofort den laufenden Betrieb zu übernehmen und weiterzuführen.

Die Firma E hat den Betrieb einige Jahre geführt, dann wurde ein neuer Pächter gefunden. Als der letzte Pächter den Betrieb aufgrund der starken Konkurrenz durch die großen Supermärkte im Nachbarort beendet hatte, standen die Räume einige Zeit leer, bis im Jahr 2004 diese zu Wohnungen umgebaut worden sind.

In den Bilanzen der A sind Forderungen (1997: S 5.639.214,97 und 1998: S 5.780.909,97) an das Einzelunternehmen des Bw. und als Ertrag die Zahlung von Zinsen in Höhe von S 95.168,- (1997) und S 141.695 (1998) enthalten.

Per 31. Dezember 1998 wurde das gesamte Anlagevermögen und die Vorräte der A an die B verkauft.

In der Bilanz der A in Liquidation zum 31. 12. 1999 ist die Forderung an die Bw. in Höhe von S 5.780.909,97 enthalten. Die A ist seit 1. 9. 1999 aufgrund eines Generalversammlungsbeschlusses aufgelöst und in Liquidation. Mit Beschluss vom 14. 2. 2001 wurde die Löschung im Firmenbuch aufgrund beendeter Liquidation festgestellt.

In den Bilanzen des Bw. sind folgende Positionen betreffend das Darlehen der A und die Zinsenzahlungen des Bw. an dieselbe enthalten.

	1997	1998	1999	2000
Aufwand Zinsenzahlung an A	95.168,00	141.731,00	0,00	0,00
Verbindlichkeit an A	5.639.214,97	5.780.909,97	5.780.909,97	0,00

Für die anlässlich der Liquidation der A erfolgte Veräußerung der Beteiligung des Bw. an derselben, wurde im Rahmen der Betriebsprüfung gemäß Tz 13 ein Veräußerungsgewinn von S 7.087.841,- ermittelt und mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 4 Z. 2 EStG im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1999 versteuert.

Rechtliche Beurteilung:

Maßgeblich für die Erledigung der vorliegenden Berufungen ist die Lösung der Frage, ob der Bw. im Jahr 1996 einen lebenden Betrieb in bestand gegeben hat und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt oder ob eine Betriebsaufgabe mit nachfolgender Vermietung bzw. Verpachtung von Räumlichkeiten vorliegt, die zu Einkünfte aus Vermeidung und Verpachtung im Streitzeitraum führt.

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bw. der Firma E den Supermarkt im März 1996 aufgrund des Vertrages vom 9. Februar 1996 übergeben und diese konnte sofort den Betrieb mit den vorhandenen Betriebsmitteln fortführen.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass die Verpachtung eines Betriebes in der Regel für sich allein keine Betriebsaufgabe darstellt, sondern eine Art Ruhen des Betriebes (VwGH vom 11.11.1987, 86/13/0131; VwGH vom 18.10.2006, 2002/13/0217) mit Zuordnung der Einnahmen zur entsprechenden betrieblichen Einkunftsart,

weil mangels Betriebsbeendigung die betriebliche Tätigkeit - wenn auch in geänderter Form - weiter andauert (vgl. *Krafft* u. a. in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Wanke*, MSA EStG, [1.9.2008], § 24 Anm. 71)

Auch nach *Doralt*, Kommentar zum EStG, § 24 Tz 162ff liegt keine Betriebsaufgabe durch Verpachtung vor, wenn die betriebliche Einheit nicht zu existieren aufgehört hat, der Betrieb nicht aufgelöst werde und der Pächter den Firmenwert des Verpächters nutzt.

Die folgenden Umstände sprechen im gegenständlichen Fall gegen das Vorliegen einer Betriebsaufgabe und für die Verpachtung eines lebenden Gewerbebetriebes (vgl. auch *Krafft* ua, § 24 EStG Anm 73ff):

Nach den objektiven Umständen war es möglich, dass der Bw. nach Beendigung der Verpachtung den Betrieb fortführen hätte können.

Der Bw. selbst hat in seiner Aussage in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, dass zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung (3/1996) für ihn offen war, ob er den Betrieb wieder selbst übernehmen werde.

Im Vertrag wurde zwischen den Vertragspartnern vereinbart, dass die Firma E die Verpflichtung treffe, ein Lebensmittelgeschäft im Bestandobjekt zu führen ohne Änderung der Betriebsstruktur.

Es wurde ein ansteigender Pachtzins vereinbart.

Vom Bw. wurde die gesamte Geschäftseinrichtung verpachtet und das Warenlager an die Firma E mit übergeben.

Die Firma E hat den Firmenwert des Bw. genutzt, da das Unternehmen weiter als „Nah & Frisch“ Partnersupermarkt geführt wurde.

Der Bw. ist Jahrgang 1962, hatte zum Zeitpunkt der Betriebsverpachtung kein hohes Alter, keinen schlechten Gesundheitszustand und hatte nicht die Absicht in Pension zu gehen oder den Betrieb aufzugeben.

Der Betrieb des Lebensmittelgeschäftes wurde mit den bisherigen Angestellten fortgeführt.

Aus dem vorliegenden Vertrag ergibt sich, dass Gegenstand des Vertrages zwischen dem Bw. und der Firma E das lebende Unternehmen ist und nicht bloß die Räumlichkeiten (Jakom, EStG § 24 Rz 45).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt aufgrund des Vorliegens der oben aufgezählten Umstände im gegenständlichen Fall jedenfalls bis Ende des Berufungszeitraumes

keine Betriebsaufgabe vor, sondern hat der Bw. den lebenden Betrieb des Lebensmittelgeschäftes verpachtet ohne diesen dadurch aufzugeben und in den Streitjahren 1997 bis 2000 stellen die Einkünfte aus dieser Tätigkeit somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Aufgrund der Zuordnung der strittigen Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb war die vom Bw. mit 4% geltend gemachte AfA gem. § 8 Abs. 1 lit.a EStG für die Streitjahre 1997 bis 2000 anzuerkennen.

Aus demselben Grund waren die geltend gemachten Rückstellungen für Beratungskosten bzw. Beratungskosten in den Jahren 1997 bis 2000 als Aufwendungen anzuerkennen.

Hinsichtlich der in den Jahren 1997 und 1998 als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsenzahlungen an die A werden diese ebenso wie in den Vorjahren als aufgrund einer langjährigen Betriebsverbindlichkeit zur Finanzierung des laufenden Betriebes des Gemischtwarenhandels angefallene Kosten, welche in den Bilanzen des Bw. und der darlehensgewährenden Firma als Aufwand bzw. Ertrag aufscheinen, anerkannt.

Hinsichtlich des strittigen Punktes Ausscheidens eines Betrages für Grund und Boden bei der AfA Bemessung hinsichtlich der Vermietung Wohnung W hat der Bw. diesen Berufungspunkt nicht aufrechterhalten und diesbezüglich seine Berufung eingeschränkt.

Dass der Gemischtwarenhandel vor seiner Verpachtung eine Einkunftsquelle dargestellt hat, somit keine Liebhaberei gegeben war, wurde vom Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung außer Streit gestellt.

Nach Angaben des Finanzamtes in der Berufungsverhandlung liegt kein Grund für das Vorliegen einer Vorläufigkeit hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 mehr vor, sodass die Einkommensteuerbescheide nunmehr im Rahmen der Berufungsentscheidung gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassen werden.

Aus den angeführten Gründen wird daher den Berufungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 bis 2000 ergibt sich wie folgt:

	1997	1998	1999	2000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	78.155,00	150.056,00	99.947,00	169.284,00

lt. BP/FA				
AfA Differenz lt. BE anerkannt	-56.049,00	-56.049,00	-56.049,00	-56.049,00
Zinsenzahlung lt. BE anerkannt	-95.168,00	-141.731,00		
Beratungskosten lt. BE anerkannt	-68.860,00	-15.000,00	-25.000,00	-25.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	-141.922,00	-62.724,00	18.898,00	88.235,00

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 3. Dezember 2008