



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde V, O-Straße 23, vertreten durch die R GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, G Sch, B-Straße 97, vom 28. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 25. März 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 im Beisein der Schriftführerin Yvonne Primosch nach der am 27. April 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer 2000 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	51.904,00 S 600.185,00 S	3.772,01 € 43.617,14 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		127.167,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		478.723,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		605.890,00 S
(Topf-)Sonderausgaben		- 4.706,00 S
Kirchenbeitrag		- 1.000,00 S
Einkommen		600.185,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		195.582,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 1.498,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 1.500,00 S

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	188.584,00 S
Steuer sonstige Bezüge	3.944,40 S
Einkommensteuer	192.528,40 S
Anrechenbare Lohnsteuer	- 140.623,90 S
Festgesetzte Einkommensteuer	51.904,00 S

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) wies in seiner Einkommensteuererklärung für das Berufungsjahr (wie auch für die Vorjahre) neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 127.167,00 S bzw. 9.241,59 € aus. Er führte bis zum Jahre 1986 im gemischt genutzten Fremdenheim "Haus S" mit Standort in Gd T, L-Straße 735, Zimmervermietungen durch (sechs Zimmer mit zehn Betten im Obergeschoß und zwei Ferienwohnungen im Dachgeschoß samt Aufenthaltsraum im Erdgeschoß), zeigte mit 1. Mai 1987 das Ruhen der Gewerbeausübung an (vgl. Schreiben der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Vb vom 11. März 1988) und vermietete die obgenannten Räumlichkeiten per 1. Mai 1987 an die Fa. St GmbH (vgl. entsprechender Mietvertrag vom 20. März 1987). Dieses Mietverhältnis wurde in der Folge mehrmals verlängert, zuletzt bis zum 30. April 2007.

Mit Bescheid vom 25. März 2005 veranlagte das Finanzamt Feldkirch den Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2000. Dabei setzte es die Aufgabe des gegenständlichen Gewerbebetriebes per 31. Dezember 2000 mit einem Aufgabegewinn in Höhe von 576.170,57 S bzw. 41.871,95 € fest und verteilte diesen Aufgabegewinn gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auf drei Jahre (dh. Ansatz eines anteiligen Aufgabegewinnes im Berufungsjahr in Höhe von 192.056,85 S bzw. 13.957,32 €).

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 28. Juli 2005 beantragte der Bw., den angefochtenen Bescheid dahin gehend abzuändern, dass der in Bezug auf das obgenannte Objekt gemäß § 24 EStG 1988 festgesetzte Betriebsaufgabegewinn aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeschieden wird. Die steuerliche Vertretung des Bw. führte dazu sachverhaltsbezogen aus, dass der Bw. bis 1987 eine Zimmervermietung mit mehr als 10 Betten (sechs Zimmer mit insgesamt 10 Betten und zwei Ferienwohnungen) betrieben habe. Die daraus erzielten Einkünfte seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und versteuert worden. Im Rahmen der Zimmervermietung sei den Gästen auch ein Frühstück verabreicht und die Zimmer täglich gereinigt worden, wofür eine geringfügig beschäftigte Arbeitskraft eingestellt worden sei. Im April 1987 habe der Bw. einen Mietvertrag mit der

Fa. St GmbH abgeschlossen. Im Rahmen dieses Vertrages sei vereinbart worden, dass die Mieterin die überlassenen Räumlichkeiten mit Ausnahme der zwei Wohneinheiten (Ferienwohnungen für Selbstversorger) im Obergeschoss nur zum Zwecke der Überlassung an seine Mitarbeiter verwenden dürfe. Der Vermieter habe einen fünfjährigen Kündigungsverzicht abgegeben. In der Folge sei der Mietvertrag mehrmals (zum ersten Mal im Jahr 1992) verlängert worden.

Am 14. März 1988 habe der Bw. bei der Bezirkshauptmannschaft B die Ruhendmeldung der Gewerbeausübung mit Wirkung 1. Mai 1987 angezeigt. Die aus der Vermietung erzielten Einkünfte seien dessen ungeachtet weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und versteuert worden.

Erst im Rahmen einer im Jahr 2000 abgehaltenen und die Jahre 1996 bis 1998 umfassenden Betriebsprüfung habe die Prüferin eine Betriebsaufgabe im Jahr 1998 unterstellt, da in diesem Jahr die Entscheidung getroffen worden sei, den im Jahr 1999 auslaufenden Mietvertrag mit der Fa. St GmbH um weitere sechs Jahre zu verlängern.

Das Finanzamt Feldkirch habe mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2001 die Auffassung der Betriebsprüfung bestätigt und dies im Wesentlichen damit begründet, dass die Verpachtung eines Betriebes nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung für sich allein noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen sei, es sei denn, dass der Betriebsinhaber die Absicht habe, den Betrieb nach Ablauf des Pachtvertrages nicht mehr weiter zu führen und dies nach außen zu erkennen gebe.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) habe in der Folge der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid Folge gegeben, allerdings - dies lasse sich aus der Bescheidsbegründung eindeutig herauslesen - nur deshalb, weil sich im Jahr 1998 die faktischen und rechtlichen Verhältnisse gegenüber den Vorjahren nicht geändert hätten und die Unterstellung einer Betriebsaufgabe ausgerechnet im Jahr 1998 als willkürlich abzulehnen sei. Nach Auffassung des UFS habe jedoch im Jahr 2000 eine Betriebsaufgabe stattgefunden, da der Bw. am 16. Mai 2000 im Rahmen der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 erstmals in eindeutiger und unmissverständlicher Weise nach außen zum Ausdruck gebracht habe, dass er den Betrieb aufgebe bzw. den Betrieb nicht wieder aufnehmen wolle. Das Finanzamt habe im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2000 die vom UFS geäußerte Rechtsauffassung offenbar zum Anlass genommen, in diesem Jahr eine Betriebsaufgabe zu unterstellen. Dagegen richte sich nun die gegenständliche Berufung.

Rechtlich führte die steuerliche Vertretung des Bw. im Berufungsschriftsatz aus, dass Rechtsstreit allein darüber bestehe, ob es durch die Beendigung der Fremdenzimmervermietung im Jahr 1986 und darauf folgendem Abschluss eines Mietvertrages mit der Fa. St GmbH zu einer Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG gekommen sei.

Wenn das Finanzamt ausführe, dass die Verpachtung eines Betriebes in der Regel für sich allein keine Betriebsaufgabe, sondern ein bloßes Ruhen des Betriebes darstelle, dann könne dem nur zugestimmt werden. Allerdings trage diese Erkenntnis nichts zur Lösung des streitgegenständlichen Falles bei, denn der Bw. habe im Jahr 1987 keinen Pacht-, sondern vielmehr einen Mietvertrag abgeschlossen. Sämtliche Überlegungen der Finanzbehörde in diesem Zusammenhang gingen daher ins Leere, weil die vom Finanzamt ins Treffen geführten Erkenntnisse und Literaturauffassungen sich alle samt nur auf Pachtverträge beziehen würden.

Der Grund, weshalb eine Betriebsverpachtung in bestimmten Fällen nicht als Betriebsaufgabe gewertet werde, liege darin, dass im Falle einer Betriebsverpachtung der Betrieb durchgehend weiter bestehe und bloß vorübergehend von einer anderen Person geführt werde, dh. der Betrieb als solcher bestehen bleibe. Dies ergebe sich schon aus der Rechtsnatur des Pachtvertrages, welche darin bestehe, dass ein lebendes Unternehmen überlassen werde. Neben den Räumen müsse dem Bestandnehmer auch das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens gehöre, also Betriebsmittel, Kundenstock und Gewerbeberechtigung (Verweis auf LGZ Wien, MietSlg 45.090). Neben den Betriebsmitteln, dem Kundenstock und der Gewerbeberechtigung würden auch die Vereinbarung eines umsatzorientierten Bestandszinses, die Übernahme von Personal und die Vereinbarung einer Betriebspflicht als konstitutive Merkmale für das Vorliegen eines Pachtvertrages gewertet werden, wobei der Betriebspflicht die stärkste Unterscheidungskraft beigemessen werde (Verweis auf OGH, MietSlg 40.114; 39.100, SZ 58/8, uva.). Dass der Fa. St GmbH im Rahmen des mit dem Bw. abgeschlossenen Mietvertrages eine solche für das Bestehen eines Pachtvertrages konstitutive Betriebspflicht im Hinblick auf den Betrieb einer Fremdenzimmervermietung auferlegt worden sei, sei weder von der Betriebsprüfung noch vom Finanzamt oder dem UFS jemals behauptet worden.

Selbst die Verpachtung eines Betriebes führe nur dann zu keiner Betriebsaufgabe, wenn der Pächter auf Grund des Pachtverhältnisses selbst betriebliche Einkünfte erziele. Diese Voraussetzung sei jedoch im vorliegenden Fall auch unter Ausblendung des Umstandes, dass kein Pacht-, sondern ein Mietvertrag vorliege, nicht erfüllt, denn die Fa. St GmbH habe die Räumlichkeiten jeweils ohne jedwede Zusatzleistung zur Verfügung gestellt. Demzufolge sei die Nutzungsüberlassung durch die Fa. St GmbH im Gegensatz zur Fremdenzimmervermietung des Bw. isoliert betrachtet als bloße Vermögensverwaltung einzustufen. Der Umstand, dass die Fa. St GmbH die Vermögensverwaltung im Rahmen ihres Gewerbebetriebes betrieben habe, spiele in diesem Zusammenhang keine Rolle.

Wenn die Finanzbehörde des weiteren damit argumentiere, dass der Bw. das Gewerbe der Fremdenzimmervermietung nicht abgemeldet, sondern bloß ruhend gemeldet habe, lasse sich

dies in schlüssiger Weise damit erklären, dass der Bw. gehofft habe, die Gewerbeberechtigung einem allfälligen Interessenten entgeltlich zur Verfügung stellen zu können, was in der Fremdenverkehrsbranche gang und gäbe sei. Hinzu komme, dass der Bw. im Rahmen des mit der Fa. St GmbH abgeschlossenen Mietvertrages keinerlei Arbeit mehr gehabt habe, während im Rahmen der Fremdenzimmervermietung er selbst sowie seine Ehegattin laufend mitgeholfen hätten. Die Wiederaufnahme der Fremdenzimmervermietung wäre daher auch wirtschaftlich unvernünftig gewesen.

Dem Umstand, dass der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung die Einkünfte fälschlicherweise weiterhin als solche aus Gewerbebetrieb erklärt habe, komme keine entscheidende Bedeutung zu, denn nach herrschender Auffassung sei die Frage, ob eine Verpachtung eines Betriebes zu einer Betriebsaufgabe führe, primär an objektiven Kriterien zu messen. Nur wenn die objektive Seite kein klares Bild ergebe, sei hilfsweise auf subjektive Gesichtspunkte abzustellen. Im vorliegenden Fall brauche jedoch nicht auf (vermutete) subjektive Faktoren zurückgegriffen werden, da die objektive Sachlage bereits ein hinreichend klares Bild ergebe.

Nicht zugestimmt könne ferner der Auffassung, die Betriebsaufgabe sei nach außen nicht klar in Erscheinung getreten, denn zum einen sei die Fremdenzimmervermietung nicht mehr beworben (weder in Prospekten noch durch Aushang einer Werbetafel). Zum anderen sei auch für das Finanzamt auf Basis der eingereichten Steuererklärungen leicht ersichtlich gewesen, dass die Fremdenzimmervermietung aufgegeben und in eine Dauervermietung und nicht etwa in eine Betriebsverpachtung umgestellt worden sei.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass der Bw. seine als gewerbliche Vermietung eingestufte Fremdenzimmervermietung bereits im Jahr 1986 bzw. 1987 aufgegeben habe und sich daher die Unterstellung einer Betriebsaufgabe erst im Jahr 2000 als rechtswidrig erweise.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2005 (vgl. zusätzliche Bescheidebegründung vom selben Tag) stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 26. September 2005 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung des Bw. in Erwiderung zur obgenannten Berufungsvorentscheidung vor, dass das Finanzamt seine Begründung nicht mehr auf das Vorliegen einer Betriebsverpachtung, sondern vielmehr auf das einer bloßen Betriebsunterbrechung stütze. Eine solche stelle nach herrschender Auffassung dann keine Betriebsaufgabe dar, wenn objektiv erkennbar beabsichtigt sei, den Betrieb innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes wieder aufzunehmen. Unter einem "relativ kurzen Zeitraum" werde dabei überwiegend eine Dauer von maximal zwei Jahren verstanden. Der Bundesfinanzhof (BFH) halte in besonders gelagerten Einzelfällen auch eine Dauer von sechs Jahren noch für möglich (Verweis auf

Rz 150 aE EStR 2000), was für den vorliegenden Fall eine Betriebsaufgabe spätestens im Jahr 1993 bedeutete. Auf Grund des im Mietvertrag aus dem Jahr 1987 mit der Fa. St GmbH vereinbarten fünfjährigen Kündungsverzichts, welcher später um weitere fünf Jahre verlängert worden sei, habe darüber hinaus von vornherein eindeutig darauf geschlossen werden können, dass eine dauerhafte Betriebsstilllegung und keine bloß kurzfristige Betriebsunterbrechung beabsichtigt gewesen sei.

Unter den gegebenen Voraussetzungen komme dem Umstand, dass die mit der Vermietung erzielten Einkünfte irrtümlich weiterhin als solche aus Gewerbebetrieb erklärt worden seien, keine entscheidende Bedeutung zu (Verweis auf BFH 26.2.1997, S R 31/95, BStBl. 1997 II S 561), zumal der Mietvertrag mit der Fa. St GmbH am 24. März 1987 beim Finanzamt Feldkirch ordnungsgemäß angezeigt worden sei.

Zusammenfassend gesehen sei daher davon auszugehen, dass bereits im Jahr 1987 eine Betriebsaufgabe stattgefunden habe und daher nur in diesem Jahr ein Aufgabegewinn angesetzt hätte werden dürfen.

In der auf Antrag des Bw. am 27. April 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhältnismäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS erlaubt sich an dieser Stelle, auch auf seine Ausführungen in der (statt gebenden) Entscheidung vom 27. Juli 2004, RV/0233-F/02, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 zu verweisen. Der UFS hat darin ua. festgestellt, dass im Jahr 1998 hinsichtlich des gegenständlichen Fremdenheimes "S" keine Betriebsaufgabe anzunehmen und damit für dieses Jahr kein Veräußerungsgewinn anzusetzen war.

Gegenständlich ist allein strittig, ob im Jahr 2000 hinsichtlich des gegenständlichen Fremdenheimes "Haus S" zu Recht eine Betriebsaufgabe mit der Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes nach § 24 EStG 1988 - dessen Höhe im Übrigen nicht in Streit steht - anzunehmen ist. Unstrittig ist nunmehr, dass im Hinblick auf die in Rede stehenden Zimmervermietungen des Bw. keine bloße private Vermögensverwaltung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) anzunehmen, sondern von einer betrieblichen Einkunftsquelle (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) auszugehen ist.

Bei der Betriebsaufgabe hört für den Betriebsinhaber der einheitliche Organismus des Betriebes zu bestehen auf. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn

- alle wesentlichen Betriebsgrundlagen,
- in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang,
- in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit,
- an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden (vgl. VwGH 28.2.1978, 2666/77; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222).

Die Betriebsaufgabe beginnt mit dem Setzen objektiv erkennbarer, unmittelbar der Betriebsaufgabe dienender Handlungen. Der Beschluss bzw. die Ankündigung den Betrieb aufgeben zu wollen, löst aber keine Betriebsaufgabe aus (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 127 zu § 24 EStG 1988; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065).

Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0134).

Die Einstellung oder Beendigung der bisherigen Tätigkeit eines Gewerbetreibenden ist im Allgemeinen noch kein Grund für die Annahme, der Betrieb sei mit der Folge aufgegeben, dass nunmehr auch die stillen Reserven zu versteuern sind. Die Einstellung kann auch bedeuten, dass die gewerbliche Tätigkeit zunächst nur ruhen soll. Dies ist unter Umständen im Falle einer Betriebsverpachtung anzunehmen.

Die Verpachtung eines Gewerbebetriebes bewirkt für sich allein idR noch keine Betriebsaufgabe. Bei Verpachtung eines Betriebes ist von einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 Abs. 3 EStG 1988 jedoch dann auszugehen, wenn die Umstände des konkreten Falles objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters - eine Absicht ist ein innerer Willensentschluss, der erst durch nach außen erkennbare Handlungen konkretisiert wird - spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen.

Maßgeblich sind - wie die steuerliche Vertretung des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung richtig vorbringt - die objektiv erkennbaren, äußeren Verhältnisse;

einer (subjektiven) Absichtserklärung des Betriebsinhabers kommt keine entscheidende Bedeutung zu; eine Betriebsaufgabe(absichts)erklärung, wie sie etwa in der deutschen Rechtspraxis als konstitutives Element des Aufgabetatbestandes gefordert wird, ist für sich allein unmaßgeblich; dem Betriebsinhaber steht nach der österreichischen herrschenden Lehre und Rechtsprechung damit kein Wahlrecht zu (vgl. bspw. VwGH 26.1.1999, 97/14/0089; VwGH 16.12.1999, 97/15/0134; VwGH 17.5.2000, 98/15/0009; VwGH 18.10.2006, 2002/13/0217; siehe auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 156 zu § 24 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 16 zu § 24 EStG 1988; EStR 2000, Rz 5647 ff).

In diesem Sinne ist bei der Beurteilung der Frage, ob in der Verpachtung eine Betriebsaufgabe gelegen ist, stets zu prüfen, ob die gegebenen Tatsachen, insbesondere die Bestimmungen des betreffenden Pachtvertrages, mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür sprechen, dass der Verpächter selbst den betreffenden Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird. Liegen in diese Richtung weisende objektivierende Anhaltspunkte aber nicht vor, dann ist davon auszugehen, dass der Betrieb infolge seiner Verpachtung nicht aufgegeben wurde, sondern dass ihn der Verpächter nur ruhen lässt. Die Indizien für und gegen die fehlende Absicht einer weiteren Betriebsführung sind in ihrer Gesamtheit gegeneinander abzuwägen, wobei das gewonnene Gesamtbild für oder gegen das Vorliegen einer Betriebsaufgabe entscheidet.

Wäre nach den Umständen des Einzelfalles bereits in der Vergangenheit eine Betriebsaufgabe anzunehmen gewesen, wurde dies aber unrichtigerweise nicht erkannt, kann die Aufgabe nicht für einen späteren Zeitraum "nachgeholt" werden (vgl. zB VwGH 17.5.2000, 98/15/0009; VwGH 26.1.1999, 97/14/0089; Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 16 zu § 24 EStG 1988 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw., dass im konkreten Fall kein Pachtvertrag, sondern ein Mietvertrag vorliege, und damit sämtliche Überlegungen der Finanzbehörde hinsichtlich einer Betriebsverpachtung ins Leere gingen, ist Folgendes zu sagen:

Für die Anerkennung einer gewerblichen Verpachtung reicht es grundsätzlich aus, dass zumindest alle wesentlichen Betriebsgrundlagen (hier: das Gebäude, das Grundstück sowie die Einrichtung) verpachtet werden. Eine Betriebsverpachtung setzt danach ua. voraus, dass der Verpächter dem Pächter einen Betrieb zur Nutzung überlässt, den der Pächter im Wesentlichen fortsetzen kann, und dem Verpächter damit objektiv die Möglichkeit verbleibt, seinen bisherigen "ruhenden" Betrieb wieder aufzunehmen und fortzuführen.

Gleiches muss nach Ansicht des UFS auch gelten, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vermietet werden. Entscheidend ist nämlich nicht, ob zivilrechtlich ein Miet- oder ein

Pachtvertrag vorliegt, ob der Mieter oder der Pächter den bisherigen Betrieb in gleicher Weise (branchengleich) fortführt, sondern allein ob der bisherige Betrieb vom Vermieter bzw. vom Verpächter nach Ablauf des Vertrags- bzw. Nutzungsverhältnisses ohne wesentliche Änderungen fortgeführt werden kann.

Die Betriebsverpachtung bzw. -vermietung stellt einen Unterfall der Betriebsunterbrechung bzw. eine Art des Ruhens des Betriebes dar; dementsprechend kann es keinen Unterschied machen, ob der bisherige Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehält, um den Betrieb später fortzuführen, oder ob er diese zwischenzeitlich - gegebenenfalls auch branchenfremd - verpachtet oder vermietet (vgl. dazu auch BFH 28.3.2003, IV R 20/02, BStBl. 2004 II S. 10).

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung des Bw. im Vorlageantrag vom 26. September 2005, wonach eine bloße Betriebsunterbrechung dann keine Betriebsaufgabe darstelle, wenn objektiv erkennbar beabsichtigt sei, den Betrieb innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes wieder aufzunehmen, und unter einem solchen "relativ kurzen Zeitraum" dabei überwiegend eine Dauer von maximal zwei Jahren verstanden werde bzw. der Bundesfinanzhof (BFH) in besonders gelagerten Einzelfällen auch eine Dauer von sechs Jahren noch für möglich halte, ist zu entgegnen, dass es der BFH bislang abgelehnt hat, für die höchstens zulässige Dauer einer Betriebsunterbrechung (im engeren Sinne) einen festen Zeitraum anzunehmen. Maßgebend sind grundsätzlich die Verhältnisse des Einzelfalles. In diesem Sinne hat der BFH jedenfalls Zeiträume von 11 bis 14 Jahren bzw. von 25 Jahren als überschaubar angesehen [vgl. Hermann-Heuer, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Anmerkung 417 zu § 16 EStG (E 223); BFH 14.3.2006, VIII R 80/03, BStBl. 2006 II S. 591].

Zur Auffassung des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung, dass der Bw. seine als gewerbliche Vermietung eingestufte Fremdenzimmervermietung bereits im Jahr 1986 bzw. 1987 aufgegeben habe, ist konkret Folgendes zu sagen:

Eine branchenfremde Vermietung, die vielfach zur Folge hat, dass das Nutzungsobjekt baulich umgestaltet wird und damit nicht mehr zu den bisherigen Zwecken genutzt werden kann (die Betriebspflicht durch den Pächter würde damit ein Indiz gegen eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung darstellen), kann zusammen mit anderen Beweisanzeichen durchaus darauf hindeuten, dass die Absicht den Betrieb später fortzuführen, entfallen ist. Anders verhält es sich nach Ansicht des UFS jedoch im Berufungsfall. Aus der Gesamtheit der gegebenen Umstände ergibt sich für das Jahr 1986 bzw. 1987 keinesfalls die Beurteilung, dass der Bw. seine bisherige gewerbliche Tätigkeit (Zimmervermietungen im gegenständlichen Fremdenheim) nach einer allfälligen Beendigung des Mietverhältnisses mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen

(fortsetzen) wollte bzw. könnte. Zu Recht wies das Finanzamt darauf hin, dass der gegenständliche Mietvertrag nicht etwa auf ungewöhnlich lange Dauer oder auf unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht des Vermieters, sondern auf ein Jahr mit Kündigungsverzicht während der darauf folgenden fünf Jahre abgeschlossen wurde; unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit dieser Befristung war der Wille der beiden Vertragsparteien eindeutig auf eine Mietdauer von sechs Jahren gerichtet, was sich auch in den einvernehmlichen Verlängerungen des Mietvertrages jeweils um sechs Jahre dokumentiert; die im Mietvertrag aufgenommene Befristung konnte daher durchaus als Indiz gegen die fehlende Absicht einer weiteren Betriebsführung herangezogen werden. Auch der sonstige Inhalt des Mietvertrages lässt nicht erkennen, dass dem Vermieter mit hoher Wahrscheinlichkeit die Möglichkeit genommen worden ist, den Betrieb in absehbarer Zeit wieder auf eigene Rechnung zu führen. So verpflichtet sich bspw. die Mieterin in den Punkten V, VI und XVI des gegenständlichen Vertrages, die Baulichkeiten und das Inventar in ordentlichem Zustand zu erhalten und bei Beendigung des Mietverhältnisses in einwandfreiem Zustand zurückzustellen. Weiters dürfen bestimmte bauliche Veränderungen nur mit Zustimmung des Vermieters vorgenommen werden (vgl. Pkt. VI des Vertrages). Alle diese Vertragsbestimmungen sprechen gegen die Absicht der Betriebsaufgabe von Seiten des Vermieters.

Im vorliegenden Fall ist außerdem zu berücksichtigen und spricht in diesem Zusammenhang nicht für, sondern gegen eine Betriebsaufgabe im Jahr 1986 bzw. 1987, dass der Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Mietvertrages erst im 32. Lebensjahr stand und dieser die Gewerbeberechtigung nicht zurückgelegt, sondern (nur) ruhend gemeldet hat (vgl. Schreiben der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Vb vom 11. März 1988).

Im konkreten Fall lagen - bezogen auf das Jahr 1986 bzw. 1987 - keinerlei Anzeichen vor, dass der Bw. nach Ablauf des Mietverhältnisses nicht mehr in der Lage gewesen wäre, den vermieteten Betrieb wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. Der Bw. hat keine nach außen - auch für das Finanzamt - erkennbare Handlung gesetzt, aus der seine Absicht geschlossen hätte werden können, dass er die gegenständliche gewerbliche Vermietung nach Ablauf des Mietverhältnisses nicht wieder weiterführen wird. Vielmehr steht das im Lichte der drohenden Versteuerung der stillen Reserven völlig konträre Berufungsvorbringen des Bw., die Betriebsaufgabe sei bereits im Jahr 1986 bzw. 1987 erfolgt, im Widerspruch zu der dem Finanzamt gegenüber langjährig geäußerten Willenserklärung bzw. der tatsächlich praktizierten steuerlichen und buchtechnischen Behandlung. Nach außen hin gab der Bw. zum Ausdruck, dass eine Betriebsaufgabe nicht vorliegt. Schließlich hat der Bw., der im Übrigen laufend steuerlich vertreten war, auch ohne Widerspruch zur Kenntnis genommen, dass die Finanzverwaltung seine Einkünfte aus dem gegenständlichen Mietverhältnis als Einkünfte aus

Gewerbebetrieb behandelte. Es wäre Sache des Bw. gewesen, darzutun, und insbesondere dem Finanzamt zeitgerecht mitzuteilen, dass die Vermietung endgültig anzusehen ist und eine Wiederaufnahme des in Bestand gegebenen Betriebes nicht mehr erfolgen wird. Statt dessen, hat der Bw. erst am 16. Mai 2000 im Rahmen der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 erstmals nach außen zum Ausdruck gebracht, dass er den Betrieb aufgebe bzw. den Betrieb nicht wieder aufnehmen wolle. Die unveränderte steuerliche Behandlung der strittigen Tätigkeit des Bw. lässt insbesondere auch unter Bedachtnahme auf die Tatsache der nicht zurückgelegten Gewerbeberechtigung den Schluss zu, dass die bevollmächtigte Steuerberatungskanzlei unter Berücksichtigung der ihr gegenüber geäußerten (wahren) Absicht des Bw. auftragsgemäß im Jahre 1986 bzw. 1987 bewusst keinen Betriebsaufgabegewinn ermittelt hat, eine Vorgangsweise, die nur dann sinnvoll erscheint, wenn eine Betriebsaufgabe tatsächlich nicht erfolgt ist. Es ist unglaublich, dass - wie der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorbringt - die Problematik der Betriebsaufgabe bei Einstellung der Fremdenpension nicht mit dem Bw. erörtert worden sein soll.

Dem Vorbringen des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend die Verlegung seines Wohnsitzes ist zu erwidern, dass dieser Umstand nach Ansicht des UFS nicht dafür spricht, dass der Bw. nach einer allfälligen Beendigung des Mietverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage gewesen wäre, seinen Betrieb fortzuführen, oder dass der Bw. den Betrieb nach einer möglichen Auflösung des Mietvertrages nicht mehr weiterzuführen beabsichtigte.

Angesichts der vorliegenden Sachlage kann festgehalten werden, dass der von der Rechtsprechung geforderte hohe Grad an Wahrscheinlichkeit, dass die gegenständliche Fremdenpension vom Bw. nie wieder auf eigene Gefahr und Rechnung führen wird, im Zeitpunkt des Mietbeginnes im Jahre 1986 bzw. 1987 nicht vorlag. Auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse war eine Betriebsaufgabe infolge Vermietung, damit eine Betriebsaufgabe im Jahre 1986 bzw. 1987 nicht zu erkennen.

Im Hinblick auf die vom Finanzamt vertretene Auffassung, dass auf Grund der vom Bw. im Rahmen der gegenständlichen Betriebsprüfung am 16. Mai 2000 gemachten Aussage, wonach weder er noch seine Gattin beabsichtige, den Pensionsbetrieb wieder zu führen, zum 31. Dezember 2000 von einer Betriebsaufgabe auszugehen sei, gelangte der UFS zu folgendem Schluss:

Abgesehen davon, dass diese Erklärung des Bw. durch seine Aussage vom 29. August 2000 insofern relativiert wurde, als er einräumte, dass er bei (finanzieller) Notwendigkeit die Fremdenpension weiterführen würde, kann auf Grund des Umstandes, dass einer Willenserklärung - wie oben dargelegt - kein konstitutiver Gehalt beizumessen ist bzw. eine

solche nicht entscheidungswesentlich ist, die obgenannte Erklärung des Bw. (als einzelner Anhaltspunkt) für sich allein nicht als Begründung für eine Betriebsaufgabe im Jahre 2000 herangezogen werden. Gegenständlich lagen andere in diese Richtung weisende objektivierende Anhaltspunkte nicht vor bzw. hat die Amtspartei solche auch nicht behauptet und war daher davon auszugehen, dass es im Jahre 2000 mangels Hervortretens objektiver Umstände zu keiner tatsächlichen Beendigung der in Rede stehenden Tätigkeit und damit zu keiner Betriebsaufgabe gekommen ist.

Vollständigkeitshalber wird abschließend noch festgehalten, dass der UFS - entgegen der Auffassung der steuerlichen Vertretung des Bw. im Berufungsschriftsatz vom 28. Juli 2005 - in der Berufungsentscheidung vom 27. Juli 2004, RV/0233-F/02, betreffend Einkommensteuer 1998 keineswegs erklärt hat, dass im Jahr 2000 eine Betriebsaufgabe stattgefunden habe.

Aus den obgenannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. April 2007