



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Gerhard Verderber, KR Dkfm. Dr. Gerhard Ertl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung des Mag. RW , Apotheker, V-W, vertreten durch TPA Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 9020 Klagenfurt, Walther-von-der-Vogelweide-Platz 4, vom 30. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch HR Dkfm.Dr. Willhelm Ottowitz, vom 2. Dezember 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 sowie Einkommensteuer 1997 nach der am 22. Dezember 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1997 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2) Als Folge der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides wird die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem zwischen RWS. als Übergeber einerseits und Mag.pharm. RWJ. (Bw. und Sohn des Übergebers) als Übernehmer andererseits abgeschlossenen Übergabs- und Leibrentenvertrag vom 14. Jänner 1977 erhielt Letztgenannter das vom Übergeber betriebene Drogerie- und Parfümerieunternehmen mit den Betriebsstätten in K, Pg und F, H12, übertragen. Beide Unternehmungen wurden zunächst vom Bw. selbst geführt. Mit Unternehmenspachtvertrag

vom 27. Mai 1988 verpachtete der Bw. seine beiden Betriebe an den Drogisten GW um einen monatlichen Pachtzins von S 33.000,--. Im besagten Bestandvertrag hielten die Vertragsparteien ua. Nachstehendes fest:

"

2.
Pachtgegenstand

[..]

2.4. Der Verpächter legt die beiden Konzessionen vom 21. 07.1977, Zi. A, erteilt von der Bezirkshauptmannschaft K und vom 14.06.1977, Zi. B, erteilt vom MK, zugunsten des Pächters zurück.

3.
Firmenfortführung

Die Parteien stimmen darin überein, dass das verpachtete Unternehmen, wie es derzeit liegt und steht, unter der bisherigen Firma Drogerie "ZL", RW , bzw. "RD", mit oder ohne Beifügung eines das Pachtverhältnis andeutenden Zusatzes fortgeführt werden kann.

4.

Beginn und Dauer des Pachtverhältnisses

4.1. Das Pachtverhältnis beginnt mit 06. Juni 1988 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

4.2. Die Parteien sind berechtigt, das Pachtverhältnis unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Letzten eines jeden Kalenderjahres aufzukündigen. Die Aufkündigung hat mittels eingeschriebenen Briefes an die zuletzt bekannte Adresse zu erfolgen.

4.3. Der Verpächter verzichtet darauf, dieses Pachtverhältnis zu einem früheren Zeitpunkt als zum 31.12.2003 aufzukündigen, es sei denn, dass

a) der Verpächter mit dem Standort K, Pg , eine Apothekenkonzession verliehen erhält, in welchem Fall eine Kündigung durch den Verpächter aber frühestens zum 31.12.1998 möglich wäre,
oder

b) der vom Verpächter für die verpachteten Geschäftsräumlichkeiten zu entrichtende Mietzins durch eine gesetzlich zulässige Maßnahme der Vermieterseite um mehr als monatlich S 8.000,-- netto erhöht wird.

[..]

8.

Betriebspflicht

Der Pächter ist verpflichtet, in den übernommenen Räumlichkeiten das gepachtete Unternehmen weiterzuführen. Er hat hiebei die Grundsätze eines ordentlichen Kaufmannes ebenso zu beachten wie sämtliche Behördenauflagen.

[..]

11.

Investitionen und Erhaltung des Pachtgegenstandes

11.1. Der Pächter ist berechtigt, bei gebrauchtem Inventar bzw. sonstigen beweglichen Wirtschaftsgütern Investitionen aller Art durchzuführen, insbesondere das gebrauchte Inventar bzw. die gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgüter durch neue zu ersetzen.

11.2. Das dadurch ersetzte Inventar oder sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter werden dem Verpächter zur Verfügung gestellt. Werden sie von diesem nicht übernommen, so ist der Pächter zur Demontage, ohne Anspruch auf Rückersatz durch den Verpächter, berechtigt.

11.3. Bei Beendigung des Pachtverhältnisses können die oben beschriebenen Ersatzinvestitionen des Pächters vom Verpächter abgelöst werden, wobei für die Berechnung der Ablöse eine generelle zehnjährige Nutzungsdauer vereinbart und zugrunde gelegt wird. Dabei hat der Verpächter nur jeweils den aliquoten Teil des Anschaffungswertes an den Pächter zu bezahlen. Lehnt der Verpächter die Ablöse der Investitionen ab, so ist der Pächter berechtigt, die von ihm angeschafften beweglichen Wirtschaftsgüter entschädigungslos zu entfernen.

[..]

12.

Weitergabe des Pachtobjektes

Der Verpächter erklärt schon jetzt ausdrücklich, mit einer Weiterverpachtung, Vergesellschaftung oder sonstigen Weitergabe des Pachtgegenstandes einverstanden zu sein, sofern alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag überbunden werden, der bisherige Pächter für alle finanziellen Erfüllungen aus diesem Vertragsverhältnis solidarisch haftbar bleibt und der Verpächter nicht begründeten Einwand gegen die Person des neuen (Mit-)Pächters erhebt. Ein solcher Einwand kann sich aber nicht gegen die Kinder des Pächters richten.

[..] "

Aktenkundig in diesem Zusammenhang ist die mit 31. Mai 1988 datierte Eingabe des vormaligen steuerlichen Vertreters, Dr. P, mit welcher dieser der Abgabenbehörde gegenüber mitteilt, dass die in K, Pg , situierte Drogerie verpachtet werde. Dass diese Verpachtung, wie nunmehr vom Bw. ventiliert, eine Betriebsaufgabe darstellen sollte, fand keine Erwähnung.

Mit Datum 7. Juli 1988 eröffnete der Bw. gemeinsam mit Frau Mag. HP die prot. Firma "Stadtapotheke VPW-OHG".

Aus den vom Finanzamt zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten betreffend die Zeiträume 1988 bis 1992 ist ferner zu ersehen, dass die aus der Verpachtung der besagten Drogeriebetriebe erzielten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte erklärt wurden.

Mit Schreiben vom 25. Mai 1998 teilte die KT GmbH als nunmehrige steuerliche Vertreterin dem Finanzamt mit, dass der Bw. seine verpachteten Drogeriebetriebe in K und F mit 1. Jänner 1997 aufgegeben habe, "da seitens des Abgabepflichtigen nicht mehr die Absicht bestehe, einen dieser Betriebe selbst zu führen." Gleichzeitig wurde der Aufgabegewinn unter Berücksichtigung von Alter und Wert der Einrichtungsgegenstände mit S 0,-- ermittelt.

Aktenkundig ist weiters ein vom Magistrat K, Gewerbeamt, übermittelter Registerauszug, aus dem zu entnehmen ist, dass die Gewerbeberechtigung für die Betriebsstätte in K mit Datum 30. Juni 1998 endigte; die Gewerbeberechtigung für die Betriebsstätte in F wurde indessen bereits mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft K vom 17. September 1988, Zi. C, gelöscht.

Fest steht weiters, dass das besagte Pachtverhältnis zwischen dem Bw. und Herrn W im August 1998 aufgelöst wurde. Dies sei, so der Bw., über Ersuchen des Pächters aufgrund ständig rückläufiger Umsatzzahlen geschehen.

Im Februar 1999 veräußerte der Bw. sodann sein Mietrecht an der Liegenschaft "Pg " an den Gebäudeeigentümer HS um S 2.000.000,-- zuzüglich 20% USt.

Im Gefolge einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung stellte die Prüferin den soeben geschilderten Veräußerungsvorgang fest und teilte diesen Sachverhalt dem Finanzamt zur steuerlichen Beurteilung mit.

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Sachbescheid, in welchem der gemeine Wert des Mietrechtes im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe als Aufgabegewinn mit S 1.900.000,-- (S 2.000.000,-- abzüglich S 100.000,-- Freibetrag) in Ansatz gebracht wurde. Als Zeitpunkt der Betriebsaufgabe wurde, entsprechend der Eingabe vom 25. Mai 1998, der 1. Jänner 1997 angenommen.

Der Bw. berief sowohl gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den sich darauf stützenden Sachbescheid. Hinsichtlich der erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens führte der Bw. ins Treffen, dass die Betriebsaufgabe dem Finanzamt K zeitgerecht, und zwar mit Schreiben vom 25. Mai 1998, mitgeteilt worden sei. Es seien daher keine neuen Tatsachen hervorgekommen, welche eine nunmehrige Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Aus diesem Grunde werde daher beantragt, den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens ersatzlos aufzuheben.

Hinsichtlich des ergangenen Sachbescheides wandte der Bw. Rechtswidrigkeit seines Inhaltes ein. In seiner Argumentation führte der Bw. ins Treffen, dass ihm im Jahre 1997 keinerlei Zahlungen aus dem Titel einer Mietrechtsablöse zugeflossen seien. Darüber hinaus habe er zum Zeitpunkt der Mitteilung an das Finanzamt keinerlei Informationen darüber besessen, dass der Gebäudeeigentümer Interesse an der Rückgabe des Mietgegenstandes habe. Dieser sei erst gegen Ende des Jahres 1998 an ihn herangetreten und habe ihm den Vorschlag unterbreitet, für die Aufgabe des bestehenden Bestandrechtes eine Abfindung zu zahlen. Erst nachdem Einigung hinsichtlich der Höhe der Ablösungsumme erzielt worden sei, sei ihm der in der Rechnung vom 28. Februar 1999 ausgewiesene Betrag auch tatsächlich zugeflossen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe sonach den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe unrichtig festgestellt. Faktum sei, dass er (Bw) die Drogerie mit dem Standort "Pg , K " bis zum 30. April 1988 selbst geführt habe. Aufgrund seiner beruflichen Ausbildung als Pharmazeut sei es jedoch immer sein berufliches Ziel gewesen, eine Apotheke selbstständig zu führen. So habe er bereits Mitte der siebziger Jahre um eine Apothekenkonzession für den Standort V angesucht. Das diesbezügliche Genehmigungsverfahren habe sich jedoch nahezu eineinhalb Jahrzehnte hingezogen und sei ihm erst im Jahre 1988 die Konzession für die Führung einer Apotheke in V mit dem Standort WG zuerkannt worden. Im Hinblick auf die künftige Aufnahme des Apothekenbetriebes habe er bereits im Jahre 1987 damit begonnen, am genannten Ort ein Wohn- und Geschäftshaus zu errichten.

Diese Entwicklung habe ihn letztendlich dazu veranlasst, die Drogeriebetriebe in K und F zu verpachten. Aus dem bezughabenden Bestandvertrag sei kein Hinweis darauf zu ersehen, dass er je die Absicht gehabt habe, die verpachteten Betriebe nach Beendigung des

Bestandverhältnisses wieder auf eine Gefahr und Rechnung zu führen. Aus der Textierung gehe vielmehr unzweifelhaft hervor, dass die beiden Betriebe im Zeitpunkt des Abschlusses der besagten Unternehmenspachtvereinbarung aufgegeben worden seien.

Nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur sei eine Betriebsaufgabe in Verbindung mit einer Betriebsverpachtung ua. dann anzunehmen, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse mit hoher Wahrscheinlichkeit für die Absicht des Verpächters spreche, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr weiter zu führen. Dass dies im gegenständlichen Fall zuträfe, ließe sich aus der Gestaltung des Pachtvertrages in eindeutiger Weise entnehmen. Gemäß Punkt 4. dieser Vereinbarung sei das Pachtverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Er habe sich als Verpächter verpflichtet, das Bestandverhältnis grundsätzlich nicht vor dem 31. Dezember 2003 aufzukündigen. Auch habe er sich mit dem Pächter dahingehend geeinigt, dass dieser den Firmenwortlaut "LD" (Bestandobjekt K) bzw. "RD" (Bestandobjekt F) fortführen dürfe. Ferner sei das gesamte Warenlager vom Pächter gegen Zahlung einer Pauschalabköse übernommen worden. Dieser habe sich auch dazu verpflichtet, bestehende Dienstverhältnisse mit Zustimmung der betroffenen Dienstnehmer zu übernehmen. In Punkt 12. des Kontraktes sei festgehalten worden, dass der Verpächter mit der Weiterverpachtung, Vergesellschaftung oder sonstigen Weitergabe des Pachtgegenstandes einverstanden sei, sofern alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag überbunden würden. All die genannten vertraglichen Bestimmungen ließen die Schlussfolgerung zu, dass er (Bw.) nie die Absicht gehabt habe, den Betrieb jemals wieder selbst zu führen. Im angeführten Pachtvertrag seien zudem keine Hinweise darauf enthalten, welche gegen die Annahme einer Betriebsaufgabe im Jahr der Verpachtung sprechen würden. Nach den Umständen des Einzelfalles wäre seitens der Abgabenbehörde bereits im Jahre 1988 auf eine Betriebsaufgabe zu erkennen gewesen, was jedoch unrichtigerweise unterblieben sei. Eine "Nachholung" dieser verkannt gebliebenen Betriebsaufgabe zu einem späteren Zeitpunkt sei jedoch nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur unzulässig. Wenn nunmehr im Jahre 1999 mit dem Hauseigentümer S Übereinkunft hinsichtlich der Abtretung bzw. Rückgabe der Mietrechte am Gebäude erzielt worden sei, so seien aus diesem Vorgang keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lukriert worden, sondern sei vielmehr die Einkunftsquelle als Ganzes veräußert worden.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über Vorhalt gab der Bw. mit Schreiben vom 3. November 2004 ua. bekannt, dass im Zusammenhang mit der Auflösung des Pachtverhältnisses keinerlei Ablösezahlungen bzw. Freimachungskosten an den Pächter W bezahlt worden seien. Eine schriftliche Vereinbarung betreffend die Auflösung des Pachtvertrages habe es nicht gegeben. Die Aufkündigung sei mündlich ausgesprochen und von ihm als Bestandgeber akzeptiert worden. Was die Führung

der Stadtapotheke V anlange, so sei die endgültige Konzessionserteilung im Dezember 1988 erteilt worden. Die Betriebseröffnung erfolgte jedoch bereits am 7. Juli 1988, wofür es auch eine vorläufige Betriebsgenehmigung gegeben habe.

Zur Rückgabe des Mietrechtes am Gebäude Pg führte der Bw. aus, dass er gegen Ende des Jahres 1998 mit S mehrere Gespräche geführt habe, im Zuge derer S ihm mitgeteilt habe, dass er beabsichtige, seinen eigenen Betrieb in das nunmehr in Streit stehenden Gebäude zu verlegen. Zu konkreten Verhandlungen bezüglich der Rückgabe des Mietrechtes sei es jedoch erst im Jänner 1999 gekommen. Mit Offerte vom 27. Jänner 1999 habe er S die Höhe der von ihm begehrten Ablösesumme zur Kenntnis gebracht. Der Bw. untermauerte sein Vorbringen durch Vorlage entsprechender Unterlagen.

Zur Eingabe vom 25. Mai 1998 brachte der Bw. vor, dass diese Mitteilung aufgrund eines Gespräches zwischen ihm und seinem Steuerberater ergangen sei. Ein nunmehriges Gespräch habe ergeben, dass die Betriebsaufgabe der Drogeriebetriebe K und F aufgrund der erfolgten Verpachtung tatsächlich bereits im Jahre 1988 stattgefunden habe. Weiters sei die Löschung der Gewerbeberechtigung für das Drogeriegewerbe in der Pg per 30.6.1998 offenbar auf ein Versehen der Gewerbebehörde zurückzuführen. Wie aus Pkt. 2. des Pachtvertrages vom 27. Mai 1988 unmissverständlich hervorgehe, habe er die beiden erwähnten Konzessionen zugunsten des Pächters zurückgelegt.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache berichtigte der Bw. sein bisheriges Vorbringen hinsichtlich Endigung der Gewerbeberechtigung in Bezug auf das Drogeriegewerbe "Pg". Dazu führte er aus, er selbst habe seinerzeit seitens der Gewerbebehörde die Auskunft erhalten, dass es aus verwaltungsökonomischen Gründen mehr Sinn mache, die Drogistenkonzession für den Standort "Pg" aufrecht zu halten und um eine weitere Betriebsstätte in V, WG, anzusuchen, als die Konzession für den Klagenfurter Betrieb zurückzulegen und eine Neuausstellung für den Standort V zu beantragen. Fest steht in diesem Zusammenhang, dass der Apotheke in V ein Drogeriebetrieb angeschlossen ist, welcher vom Bw. betrieben wird. Der Bw. gab weiters bekannt, dass er an der "Stadtapotheke VPW-OHG" zu 75 % beteiligt gewesen sei. Wie aus dem im Akt einliegenden Firmenbuchsauszug zu entnehmen ist, wird die Stadtapotheke V seit dem Ausscheiden der Gesellschafterin Mag. Pk mit Datum 27. Mai 1992, vom Bw. als Einzelunternehmer fortgeführt.

Mit Eingabe vom 14. Dezember 2004 schilderte der Bw. den Gang des Behördenverfahrens in Bezug auf die Erteilung seiner Apothekenkonzession. Aufgrund der damals geltenden Rechtslage habe der ortsansässige Apotheker gegen seinen Konzessionsbescheid berufen, was zu dessen Aufhebung geführt habe. Ein in weiterer Folge erwirkter positiver Konzessionsbescheid sei erneut bekämpft und schlussendlich vom Verwaltungsgerichtshof

aufgrund von Verfahrensmängeln im Zusammenhang mit der Prüfung der Existenzgefährdung des Beschwerdeführers aufgehoben worden. Aufgrund einer zwischenzeitig ergangenen Gesetzesänderung sei die Prüfung der Frage, ob durch die Konzessionserteilung die Existenz von ortsansässigen Apotheken gefährdet sei, obsolet geworden. Damit konnte das nach besagter Gesetzesnovelle neuerlich eingereichte Konzessionsansuchen positiv behandelt werden und der sich daraus ergebende Konzessionsbescheid in Rechtskraft erwachsen.

Der Bw. übermittelte ferner den zwischen ihm und Mag. HP abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag vom 21. August 1987 betreffend den Betrieb der Stadtapotheke V sowie die mit 14. August 1987 datierte Vereinbarung, mit welcher die obgenannten Vertragsparteien ua. auszugsweise Folgendes festhielten:

- "a) Mag. Pk verpflichtet sich, über Verlangen des Mag. Wg oder eines seiner Rechtsnachfolger, jederzeit aus der Gesellschaft auszuscheiden.
- b) Mag. Pk kündigt hiemit unter der Bedingung, dass bis zum 31.06.1991 keine Widerrufsverlangen gemäß lit. c) an sie gestellt wird, verbindlich für sich und ihre Rechtsnachfolger die oben genannte Gesellschaft mit Wirkung zum 30.06.1991 auf.
- c) Diese Kündigung muß von Mag. Pk über Verlangen des Mag. Wg – im Falle seines Vortodes über Verlangen seiner Ehegattin Mag. GWg (siehe Punkt III.) – widerrufen werden. "

In der Eingabe vom 14. Dezember 2004 wiederholte der Bw. zudem sein bisheriges Vorbringen, dass sowohl im Zeitpunkt des Abschlusses des Bestandverhältnisses als auch in den darauf folgenden Zeiträumen keinerlei Absichten dahingehend bestanden hätten, das Drogerieunternehmen am Standort Pg in K jemals wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. Überdies habe er über eine aufrechte Konzession zum Betrieb einer Apotheke in der Gemeinde El verfügt, die erst mit Erteilung der endgültigen Konzession für V von ihm zurückgelegt worden sei. Der Standort V habe für ihn unter dem Aspekt der höheren Ertragsaussichten – eine dementsprechende Standortanalyse sei erstellt worden – Priorität gehabt.

Ergänzend brachte der Bw. vor, dass er in den Zeiträumen zwischen 1985 und 1988 als verantwortlicher Leiter der Sr Apotheke in Fl beschäftigt gewesen sei, wobei die Gründe für diese Tätigkeit einerseits in den höheren Verdienstmöglichkeiten, andererseits in der Notwendigkeit des Erwerbs selbständiger Leiterzeiten – solche stellten Voraussetzung für den selbständigen Betrieb einer Apotheke dar – gelegen seien.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse im Zusammenhang mit seinem beruflichen Werdegang als selbständiger Pharmazeut ergäbe sich eindeutig, dass bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages mit GW der Drogeriebetrieb in K aufgegeben worden sei, zumal die Fortführung dieses Betriebes nicht die nötige Basis ergeben hätte und auch die mit dem Betrieb einer Apotheke vergleichbaren Einkunfts möglichkeiten nicht vorgelegen hätten.

In der am 3. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. ua. ergänzend aus, dass bereits im Jahre 1988 die wirtschaftliche Situation von Drogeriebetrieben im Allgemeinen sehr schlecht gewesen sei, da diese gegen die immer stärker werdende Konkurrenz der Drogerieketten anzukämpfen gehabt hätten. Es wäre daher bereits aus damaliger Sicht wirtschaftlich unsinnig gewesen, nach Erhalt einer Apothekenkonzession jemals wieder ein Drogerieunternehmen zu führen. In den nachfolgenden Jahren habe es sich gezeigt, dass das Bestehen eines bloßen Drogeriebetriebes am Markt nahezu unmöglich sei. Aus diesem Grunde sei auch der Pächter W – dieser habe im Laufe des Pachtzeitraumes nach und nach Umsatzeinbußen erzielt – an ihn herangetreten und habe ihn um eine vorzeitige Vertragsauflösung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die **Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte** ("Neuerungstatbestand").

Alle Wiederaufnahmsgründe sind sohin "relative" Wiederaufnahmsgründe. Nicht schon ihre Verwirklichung, sondern erst die Verbindung mit einem möglicherweise anders lautenden Bescheid vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 303; Pkt. 4). Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen (VwGH 22.12.1965, 2215/64). **Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmsgrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, dann ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen** (VwGH 15.10.1979, 2913 f/78). Der Wiederaufnahmsgrund müsste demnach geeignet sein, in den neuen Sachbescheid einzufließen und sich auf den Spruch durchzuschlagen.

Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Wiederaufnahme ist somit abzuklären, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass diese schon in diesem Verfahren bei **richtiger rechtlicher Subsumtion** zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen

hätte können (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Es ist daher auf die Frage einzugehen, ob das Finanzamt, hätte dieses bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1997 von der Existenz eines Mietrechtes bzw. vom Vorgang der Betriebsaufgabe selbst Kenntnis gehabt, den nunmehr bekämpften Sachbescheid erlassen hätte (dürfen).

Nach den allgemeinen Kriterien liegt eine Betriebsaufgabe immer dann vor, wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt (VwGH 19.9.1995, 91/14/0222). Der Wirtschaftsgüter begibt sich der Betriebsinhaber dadurch, dass er sie entweder veräußert oder sie – insbesondere bei Rechten – aufgibt (VwGH 28.2.1978, 2666, 2751/77). Die Betriebsaufgabe beginnt mit dem Setzen objektiv erkennbarer, unmittelbar der Betriebsaufgabe dienender Handlungen (vgl. etwa VwGH 23.5.1990, 89/13/0193). Der Beschluss bzw. die Ankündigung, den Betrieb aufgeben zu wollen, löst hingegen als Vorbereitungshandlung ebenso wenig eine Betriebsaufgabe aus, als die bloße Mitteilung an die Abgabebehörde, den Betrieb aufzugeben zu haben (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; vgl. EStR 2000, Tz 5633). Der Qualifikation der Betriebsaufgabe als tatsächlichen Vorgang entspricht es nämlich, von der so genannten Betriebsaufgabe(Absichts)erklärung, wie sie etwa in der deutschen Rechtspraxis als konstitutives Element des Aufgabtatbestandes gefordert wird, in Österreich Abstand zu nehmen (Kofler, Handbuch der Betriebsaufgabe, 1988, S 32). Nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur können Grund und Ausmaß der Steuerbelastung des Steuerpflichtigen – von besonderen gesetzlichen Regelungen bei Abgabenbegünstigungen abgesehen – prinzipiell nicht von der subjektiven Willensbildung des Abgabepflichtigen abhängig sein.

Das von der Amtspartei für die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1997 angezogene Argument, der Bw. habe mit Schreiben vom 25. Mai 1998 seine mit 1. Jänner 1997 erfolgte Betriebsaufgabe angezeigt, erweist sich in Ansehung der obgenannten Rechtsprechung als nicht geeignet, eine Wiederaufnahme für das Jahr 1997 zu begründen. Andere – objektive – Umstände, die geeignet wären, eine Betriebsaufgabe für diesen Zeitraum zu indizieren, wurden vom Finanzamt nicht vorgebracht und sind solche auch nicht erkennbar. Alle weiteren vom Finanzamt ins Treffen geführten Argumente (Endigung der Gewerbeberechtigung per 30.6.1998, Erhalt der Apothekenkonzession, Auflösung des Unternehmenspachtvertrages etc.) beziehen sich ausschließlich auf die Veranlagungszeiträume 1998 und Nachfolgende.

Aus all dem Gesagten folgt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Einkommensteuer 1997 unzulässig war. Damit war der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

2. Einkommensteuer 1997

Durch die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides bleibt dem sich darauf stützenden Sachbescheid die für die Durchbrechung der Rechtskraftwirkung erforderliche Grundlage entzogen. Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung war demnach als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (§ 273 BAO).

Klagenfurt, am 05. Jänner 2005