



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GM, vertreten durch BüroM, vom 4. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 4. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 und Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Beim Bw. wurde für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 eine Betriebsprüfung durchgeführt.

(A) Der Prüfer stellte im Schlussbesprechungsprogramm vom 2. Dezember 2002 folgendes fest:

(a) Betriebsveräußerung: Lt. Kaufvertrag vom 28. September 1998 sei seitens des Bw. die Agentur C.W. erworben worden. Verkäufer sei die Firma C. in Wien gewesen. Der Kaufpreis habe sich auf 330.000,00 S (zuzüglich Umsatzsteuer) belaufen. In Punkt eins bis drei sei der Kaufpreis beschrieben worden. Es seien insbesondere die im Vertrag näher beschriebenen Aktiven und Passiven, die Hauptmietrechte sowie die Abfertigungsanwartschaften übernommen worden. Weiters habe die Auflage bestanden, das Unternehmen für eine Dauer von 12 Monaten ab 1. Januar 1999 zu behalten.

Tatsächlich sei ein Pachtvertrag mit der neu gegründeten G. R. GmbH abgeschlossen worden. Das Unternehmen sei nach Ablauf des Pachtvertrages an die G. R. GmbH verkauft worden.

Der Kaufpreis sei dem Bw. bereits im Verrechnungswege gutgebucht worden (lt. Verrechnungskonten der GmbH). Die vereinbarten Pachteinnahmen habe man seitens des Bw. nicht erklärt (Einnahmen von 0,00 S). Sämtliche mit der Verpachtung im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben seien bei der Gewinnermittlung des Bw. abgesetzt bzw. (als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung) beantragt worden. Für den Fall, dass mit der Verpachtung eines Betriebes eine Betriebsaufgabe verbunden sei, würden die Pachteinnahmen unbestrittenermaßen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählen. Der Bw. habe lt. eigenen Angaben nie beabsichtigt, den Gewerbebetrieb selbst zu führen. Der seitens der G. R. GmbH erzielte Kaufpreis beinhalte nach Ansicht der Betriebsprüfung die Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven zum Zeitpunkt der Veräußerung, da ein selbstgeschaffener Firmenwert ohnehin nicht abschreibbar wäre.

Der wahre wirtschaftliche Erfolg in den Jahren 1998 und 2000 bei der G. R. GmbH könne nicht beziffert werden.

Gutachten und Aufzeichnungen über die Wertermittlung zum Zeitpunkt der Veräußerung seien nicht vorgelegt worden.

Der tatsächliche Veräußerungserlös beinhalte stille Reserven von 1.820.000 S (netto 20%). Der genannte Betrag sei dem Bw. spätestens anlässlich der Betriebsveräußerung, jedenfalls im Jahr 2000 am Verrechnungskonto zugeflossen und dieser Betrag sei in die Einkommensermittlung des Bw. (im Wege der Betriebsveräußerung) einzubeziehen.

Unter Hinweis auf ein Schreiben des Steuerberaters des Einzelunternehmens solle der Veräußerungsgewinn keine steuerlichen Wirkungen beim Einzelunternehmen entfalten. Dieser Punkt sei mit dem Steuerberater der GmbH zu koordinieren, da diesfalls hinsichtlich des Kaufpreises der GmbH an den Bw. jedenfalls verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen wären. Ein von der GmbH selbstgeschaffener Firmenwert wäre nicht abschreibbar und könnte unter Berücksichtigung der gegenständlichen Vertragsgestaltung nicht im Wege eines Kaufpreises fließen, somit lägen stille Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung vor.

(b) Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastung:

Jahr 1998

1998	bisher	Lt. BP
beantragt	95.827,80 S	
Lt. Veranlagung SA	10.000,00 S	10.000,00 S
ao. Belastung	18.000,00 S	18.000,00 S

Jahr 1999

1999	bisher	Lt. BP
beantragt	95.827,80 S	
Lt. Veranlagung SA	10.000,00 S	10.000,00 S
ao. Belastung	36.017,60 S	Höchstbetrag lt. EDV

Jahr 2000

2000	bisher	Lt. BP
beantragt	131.968,80 S	
Lt. Veranlagung SA	10.000,00 S	10.000,00 S
ao. Belastung	25.189,25 S	Höchstbetrag lt. EDV

(B) In der Niederschrift vom 25. Februar 2003 wird zusätzlich folgendes angeführt:

(a) Nach ausführlicher Besprechung der vorhandenen Literatur bei der Schlussbesprechung sei die Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall von einer Betriebsveräußerung ausgegangen. Der Veräußerungserlös sei nach dem Ablauf der Pachtzeit mit dem Verkauf des Unternehmens im Jahr 2000 zugeflossen.

Kauf	330.000,00 S
Veräußerungserlös	2.150.000,00 S
Gewinn	1.820.000,00 S
Freibetrag	- 100.000,00 S
Zu versteuernder Gewinn	1.720.000,00 S

Die Prüfungsfeststellungen wirkten sich beim Steuerpflichtigen aus, verdeckte Gewinnausschüttungen lägen nicht vor. Der innere Wert (Firmenwert) des erworbenen und veräußerten Unternehmens sei nach den vorgelegten Unterlagen nachgewiesen worden.

(b) Die Pachteinahmen seien mit Ablauf der Pachtzeit im Jahr 2000 (Jahr des Veräußerungsvorganges) mit dem Betrag von 120.000,00 S (brutto 20%) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugeflossen.

(c) Bei den Pachteinnahmen handle es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Mangels steuerlicher Auswirkung erfolge im Jahr 1998 keine Wiederaufnahme des Verfahrens (bisher Vermietung und Verpachtung).

(d) Es seien keine Anträge gestellt worden.

(e) Die Schlussbesprechung habe am 5. Februar 2003 in den Räumlichkeiten des Steuerberaters stattgefunden.

Zu Punkt vier: Die beantragten Betriebsausgaben würden 78.140,00 S anstatt 78.500,00 S betragen.

Zu Punkt sieben und acht: Sonderausgaben lt. EDV (Höchstbeträge) statt 10.000,00 S.

2. Gegen den aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2000 wurde in der Folge mit Schreiben vom 4. April 2003 Berufung erhoben:

Beantragt werde, den Veräußerungsgewinn 2000 in Höhe von 1.720.000,00 S aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden, die beantragten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen für 2000 zu berücksichtigen, die Nachforderung aus der Einkommensteuer 2000 in Höhe von 66.395,35 € wegfallen zu lassen und stattdessen eine Einkommensteuergutschrift festzusetzen.

Der Sachverhalt, der der gegenständlichen Berufung zugrunde liege, sei von der Betriebsprüfung im Zusammenwirken mit dem Bw. mängelfrei und vollständig ermittelt und in der Niederschrift vom 25. Februar 2003 samt Beilagen ausführlich dargestellt und geschildert worden. Daher sei der berufungsgegenständliche Sachverhalt unbestritten und nicht Gegenstand der Berufung. Strittig sei jedoch die rechtliche Beurteilung des festgestellten und unbestrittenen Sachverhaltes. Daher sei auch nur diese Gegenstand der Berufung. Zum einen die rechtliche Beurteilung der Pachteinnahmen, also der dem Berufungswerber im Jahre 2000 zugeflossenen Einkünfte aus der Verpachtung des Reisebüros (Betriebsverpachtung) ab 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 1999. Zum zweiten die rechtliche Beurteilung des Veräußerungsgewinnes, also des im Jahre 2000 erzielten Gewinnes aus dem Verkauf des Reisebüros (Betriebsveräußerung) per 1. Januar 2000.

(a) Pachteinnahmen:

Der Bw. habe mit Stichtag 1. Januar 1999 das Reisebüro zivilrechtlich gekauft und zum gleichen Stichtag an die G. R. GmbH verpachtet. Er selbst habe dieses Reisebüro nie im eigenen Namen und für eigene Rechnung und Gefahr geführt. Der Pachtzins für das Jahr 1999 habe 100.000,00 S netto betragen und sei dem Bw. im Jahre 2000 zugeflossen. Die Betriebsprüfung und ihr folgend das Finanzamt hätten diese Pachteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt. Diese rechtliche Beurteilung sei jedoch unrichtig. Nach der

ständigen Rechtsprechung des VwGH gehörten im Falle einer Betriebsverpachtung die Pachteinahmen beim Verpächter nur dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Verpächter den Betrieb vor dessen Verpachtung selbst geführt habe und nach der Gesamtheit der maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit anzunehmen sei, dass er auch nach Beendigung des Pachtverhältnisses diesen Betrieb wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde (VwGH 19.2.1997, 94/13/0206 und VwGH 17.5.2000, 98/15/0009). Diese Voraussetzungen lägen im Berufungsfalle nicht vor. Denn der Bw. habe weder vor der Betriebsverpachtung (also vor dem 1. Januar 1999) den Reisebürobetrieb auf eigene Rechnung und Gefahr geführt, noch lägen irgendwelche Tatsachen vor, welche die Annahme gerechtfertigt erscheinen ließen, dass er diesen Betrieb nach der Beendigung des Pachtverhältnisses auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde. Vielmehr sei unbestrittene Tatsache, dass er den Reisebürobetrieb nach der Beendigung des Pachtverhältnisses zum 1. Januar 2000 an die G. R. GmbH verkauft habe und der Betrieb von dieser GmbH ab 1. Januar 2000 auf eigene Rechnung und Gefahr geführt werde. Die Pachteinahmen des Bw. gehörten daher nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.

(b) Veräußerungsgewinn:

Mit Wirkung ab 1. Januar 2000 hat der Bw. das Reisebüro an den Pächter G. R. GmbH verkauft und dabei einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.820.000,00 S erzielt. Diesen Veräußerungsgewinn hätten Betriebsprüfung und Finanzamt als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 und daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z 3 EStG 1988 beurteilt. Auch diese rechtliche Beurteilung sei unrichtig. Denn nach der Rechtsprechung des VwGH sei Voraussetzung für eine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 iVm. § 23 Z 3 EStG 1988, dass der veräußerte Betrieb beim Veräußerer eine Betätigung darstelle, die für sich zu betrieblichen Einkünften des Veräußerers geführt habe und von ihm nicht bloß im Wege einer Vermögensverwaltung bewirtschaftet worden sei (zB. VwGH 22.11.2001, 98/15/0157, bezüglich einer Teilbetriebsveräußerung). Diese Voraussetzung sei im Berufungsfalle jedoch nicht gegeben. Denn der veräußerte Reisebürobetrieb habe beim Bw. niemals zu betrieblichen Einkünften geführt und sei von ihm ausschließlich im Wege einer bloßen Vermögensverwaltung, nämlich einer Verpachtung, bewirtschaftet worden. Daher stelle der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Pachtobjektes (Reisebürobetriebes) beim Bw. als Veräußerer keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 24 iVm. § 23 Z 3 EStG 1988 dar. Er sei auch keine verdeckte Ausschüttung und gehöre nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Er gehöre auch nicht zu den Einkünften im Sinne des § 29 Z 2 EStG 1988, weil der Verkauf des Pachtobjektes kein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG

1988 sei. Der Veräußerungsgewinn falle auch nicht unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weil diese Einkunftsart eine Besteuerung des Gewinnes (Überschusses) aus der Veräußerung des Miet- oder Pachtobjektes nicht kenne. Der berufungsgegenständliche Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.820.000,00 S sei nicht einkommensteuerbar und unterliege daher nicht der Einkommensteuer.

3. Am 8. Mai 2003 gab die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme zur Berufung ab:

(1) Dem Bw. als Angestellter der Agentur C.W. habe man angeboten, eine Reisebüroagentur zu übernehmen. Dieser habe das Reisebüro am 28. September 1998 um 300.000,00 S gekauft, ab 1999 an die G.R. GmbH verpachtet und zu Anfang 2000 um 2.150.000,00 S an dieselbe GmbH verkauft. Für 1998 bis 2000 habe der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 0,00 S erklärt, anfallende Ausgaben seien bei den NSA geltend gemacht worden.

(2) Die Betriebsprüfung habe eine Veräußerungsgewinnbesteuerung samt Einkünften aus Gewerbebetrieb vorgenommen.

Der innere Wert des erworbenen und veräußerten Vermögens habe den jeweiligen Wertansätzen entsprochen und dies sei seitens des Unternehmens nicht bestritten worden.

Rechtlich stütze sich die BP auf die Ausführungen zu § 24 EStG 1988, wonach ein Firmenwert nicht ins Privatvermögen durch Erklärung überführt werden könne, weil er nur in einem Betriebsvermögen denkbar sei. Auch nach Ansicht der BP sei ein Firmenwert nicht privatisierbar.

In weiterer Folge habe man dem Bw. unzählige Literaturhinweise und Fundstellen ausgehändigt, die im Rechtsmittel völlig unerwähnt geblieben seien.

(3) In der für die BP bedeutsamen Fundstelle – RdW 2000/346 – werde ausgeführt, dass der Firmenwert bei einer Betriebsaufgabe durch Verpachtung nicht untergehe, weil er als eine Art „Restvermögen“ weiterhin als Betriebsvermögen aufrecht sei. Eine Betriebsaufgabe ende mit der Erklärung der Aufgabe. In diesem Zeitpunkt werde der Aufgabegewinn realisiert. In Deutschland gebe es dazu den Begriff des aufgeteilten Vermögens, in Österreich gebe es dazu noch keine Judikatur. Da der Firmenwert nicht ins Privatvermögen überführbar sei, bleibe der Betrieb bestehen. Der gesamte Betrieb bleibe Betriebsvermögen, da sich die Erscheinungsform des Betriebes als geschlossene organisatorische Einheit auch durch die Verpachtung erhalten habe. Es ändere sich bloß die Person, die die Leitung des Betriebes übernehme.

Auch die Tatsache, dass der Firmenwert als eine Art Restbetriebsvermögen bestehen bleibe und ein Firmenwert ohne den dazugehörenden Betrieb nicht bestehen könne, spreche klar für

die Aufrechterhaltung des Betriebes. Die Einkünfte des Verpächters seien weiterhin als Einkünfte der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart anzusehen, bis der Betrieb veräußert oder durch Zerschlagung der betrieblichen Einheit aufgegeben werde.

Der Prüfer habe die Veräußerung bezogen auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und folglich zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung bzw. Anschaffung durch den Bw. bzw. die G.R. GmbH vorgenommen.

(4) Die gegenständlichen Wertansätze, nämlich 330.000,00 S beim Kauf und 2.150.000,00 S beim Verkauf, ohne dass die extremen Wertsteigerungen durch die bewirtschaftende G.R. GmbH bewirkt worden seien (dafür spreche die Abschreibung des Firmenwertes bei der GmbH), könnten nur den Leistungen des Bw. entstammen, der sowohl bei der Agentur C.W. als auch als Organ der G.R. GmbH tätig gewesen sei. Andernfalls wären nach Ansicht der BP auch verdeckte Gewinnausschüttungen denkbar, da für die Erzielung der Wertsteigerung die GmbH zu 100% verantwortlich gewesen wäre und dafür nicht auch noch den Kaufpreis hingelegt hätte (in diesem Fall wäre der Kaufpreis überhöht gewesen). Die unternehmerische Tätigkeit des Bw. habe darin bestanden, den Firmenwert nicht nur wertmäßig zu erhalten, sondern sogar eine extreme Wertsteigerung herbeizuführen (unter Einbeziehung der G.R. GmbH). In diesem Zusammenhang seien beim Bw. auch Betriebsausgaben angefallen, die laut BP berücksichtigt worden seien.

(5) Nach Ansicht des Prüfers habe sich der Bw. als Verpächter in der Zeit des Pachtverhältnisses aktiv unternehmerisch betätigt, selbst wenn man davon ausgehe, dass er die Leitungsfunktionen an die G.R. GmbH übertragen habe, wobei die Beendigung der gewerblichen Tätigkeit mit der Veräußerung abgeschlossen worden sei.

Aus den geschilderten Gründen werde ersucht, das Rechtsmittel vollinhaltlich abzuweisen, wobei die Berufung hinsichtlich der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastung 2000 eine reine Folgewirkung wegen des lt. BP höheren Einkommens des Bw. darstelle.

4. Am 30. Juli 2003 übermittelte der Bw. die nachstehende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Die Betriebsprüfung führe richtig aus, dass ein Firmenwert (Kundenstock) nicht ins Privatvermögen übernommen werden könne. Dieser könne nur betrieblich, aber niemals privat genutzt werden. Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung treffe dies auch auf den Berufungsfall zu: Der Kundenstock (Firmenwert) des Reisebürobetriebes sei niemals ins Privatvermögen übernommen worden. Er sei immer Teil des Betriebsvermögens gewesen. Bis 31. Dezember 1998 von der Agentur C.W. und ab 1. Januar 1999 von der G. R. GmbH, die beide aus der betrieblichen Nutzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hätten.

Die Betriebsprüfung behauptete, die Wertansätze von 330.000,00 S beim Kauf und von 2.150.000,00 S beim Verkauf des Kundenstockes, seien als extreme Wertsteigerungen nur durch die Leistungen des Bw. zu erklären. Dieser sei während des Pachtverhältnisses aktiv unternehmerisch tätig gewesen. Diese Erklärung sei falsch. Der Kundenstock sei zwischen Kauf und Verkauf nahezu unverändert geblieben und damit auch sein Wert (repräsentiert durch die Jahresumsätze). Es sei somit keine nennenswerte Wertsteigerung eingetreten. Vielmehr erklärten sich die Wertansätze daraus, dass beim Kauf für den Kundenstock kein Kaufpreis angesetzt worden sei, wohl aber beim Verkauf per 1. Januar 2000.

Zum Resumee des Gruppenleiters äußere sich der Bw. wie folgt:

Die Rechtsmeinung, der Bw. hätte nach Kauf des Betriebes und gleichzeitiger Verpachtung sofort eine Betriebsaufgabe erklären müssen, sei nicht richtig. Dies stimme nur, wenn er den Betrieb vor seiner Verpachtung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auch geführt hätte. Ohne eine solche Betriebsführung vor der Verpachtung sei eine Betriebsaufgabe anlässlich der Verpachtung nicht möglich. Er habe aber den Reisebürobetrieb in keinem Zeitpunkt im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr geführt. Eine Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung sei daher überhaupt nicht möglich gewesen.

Der Gruppenleiter meine, ohne Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung könnten die Pachteinahmen nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein. Auch diese Rechtsansicht sei nicht richtig. Diese können auch bloß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von beweglichem Betriebsvermögen (einschließlich Kundenstock) im Sinne der ausdrücklichen Gesetzesbestimmung des § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sein. Dies treffe zu, weil der Bw. den Betrieb nur im Wege bloßer Vermögensverwaltung, nämlich der Verpachtung, bewirtschaftet und daraus Pachteinahmen bezogen habe.

Die Sorge des Gruppenleiters „würde man der Berufung folgen, wäre dies das Ende der Betriebsveräußerung bzw. der Betriebsaufgabe“, sei völlig unbegründet. Es werde immer wieder Betriebsaufgaben und Betriebsveräußerungen bei natürlichen Personen geben, die einen Betrieb vorher im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führten.

Dass die stillen Reserven beim Erwerber zu einer Abschreibung führten und beim Veräußerer nie versteuert würden, treffe kraft Gesetzes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung immer zu: Der Vermieter bzw. Verpächter verkaufe das Miet- bzw. Pachtobjekt und lukriere dabei einen Veräußerungsgewinn. Eine Versteuerung dieses Gewinnes gebe es nicht. Trotzdem könne der Erwerber des Miet- bzw. Pachtobjektes vom Veräußerungspreis (stille Reserven) steuerlich wirksame Abschreibungen vornehmen. Das treffe im Berufungsfalle zu.

5. Mit Schreiben vom 12. August 2003 erfolgte eine „abschließende Stellungnahme“ der Betriebsprüfung:

Der Betriebsprüfung werde seitens des Bw. zugestimmt, dass ein Firmenwert nicht ins Privatvermögen übernommen werden könne. Der Verkauf des Firmenwertes werde bestätigt. In Verkennung der steuerlichen Folgen werde argumentiert, dass der Verkauf im außerbetrieblichen Bereich stattgefunden habe. Das sei aber nicht möglich.

Nach eindeutiger Literaturmeinung könne der Kauf eines Betriebes, egal ob er tatsächlich jemals selbst geführt oder gleich verpachtet werde, niemals ohne vorherige Betriebsaufgabe zu außerbetrieblichen Einkünften führen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege eindeutig eine Betriebsverpachtung ohne vorherige Betriebsaufgabe vor. Somit seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Pachteinnahmen) gegeben und der spätere Verkauf des Betriebes sei bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Selbst bei einer sofortigen Betriebsaufgabe wäre (bei einem späteren Verkauf des Firmenwertes) die Aufdeckung der stillen Reserven immer zu den nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb zu zählen, da ein Firmenwert niemals ins Privatvermögen übernommen werden kann.

6. Am sechsten November 2003 wurde vom zuständigen Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung ausgefertigt und dem Bw. zusammen mit der Bescheidebegründung übermittelt.

Die Erledigung weiche vom Begehren aus folgenden Gründen ab:

(a) Mit Stichtag 1. Januar 1999 habe der Bw. das Reisebüro zivilrechtlich gekauft und zum gleichen Stichtag an die G. R. GmbH verpachtet. Kaufgegenstand sei lt. Vertrag vom 28. September 1998 die gesamte Agentur mit allen zum Übergangszeitpunkt vorhandenen Aktiven gewesen, wie zB. Büroeinrichtung sowie bestehende Kundenkartei. Der Kaufpreis habe 330.000,00 S netto betragen.

Die Verpachtung eines unmittelbar davor angeschafften Betriebes sei für sich alleine nicht als Betriebsaufgabe anzusehen, sondern dies hänge von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. Die Verpachtung als solche stelle bereits einen Akt der Verfügung über den erworbenen Betrieb und damit einen Akt der Betriebsführung dar. Es würden daher die allgemeinen Grundsätze gelten, sodass entweder ein Ruhen des Betriebes oder eine Betriebsaufgabe vorliegen könne. Je nachdem führten die Pachtzahlungen beim Verpächter zu betrieblichen Einkünften oder zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Eine Betriebsaufgabe sei dann zu bejahen, wenn die Umstände objektiv darauf schließen ließen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem

vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage sei, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spreche, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen.

Gegen eine Betriebsaufgabe spreche im vorliegenden Fall, dass sich der Verpächter einen Einfluss auf die Betriebsführung und Kontrollrechte als Geschäftsführer der G. R. GmbH behalten habe und der Pachtvertrag auf eine kurze Dauer (ein Jahr) abgeschlossen worden sei. Die im Pachtvertrag enthaltene Kaufoption berechtige nicht zu der Annahme, dass der Bw. nach der Beendigung des Pachtverhältnisses den Betrieb nicht auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde, zumal der Bw. bis zum Unternehmenskauf bereits als Filialleiter des besagten Reisebüros tätig gewesen sei. Der Betrieb sei somit nicht aufgegeben worden, sondern der Eigentümer lasse ihn nur ruhen. Die Verpachtung des Betriebes sei daher als gewerbliche Tätigkeit einzustufen.

Gemäß § 23 Z 3 EStG 1988 seien Veräußerungsgewinne iSd. § 24 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Mit Kaufvertrag vom 3.1.2000 sei die entgeltliche Übertragung des Eigentums am Betrieb auf die G. R. GmbH erfolgt. Da der Verpächter durch die Verpachtung weiterhin betriebliche Einkünfte erzielt habe, sei der im Jahr 2000 erzielte Veräußerungsgewinn gemäß § 24 iVm. § 23 Z 3 EStG 1988 steuerpflichtig.

(b) Betreffend die Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen werde auf die Begründung im Erstbescheid vom 4. März 2003 verwiesen.

7. Anspruchszinsen:

(a) Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 4. März 2003 wurden die Bemessungsgrundlagen nicht erklärungskonform festgesetzt. Aufgrund dessen ergab sich eine Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von 66.395,35 €.

Ebenso am 4. März 2003 wurde ein Bescheid betreffend Anspruchszinsen 2000 in Höhe von 4.440,89 € mit folgender Begründung abgefertigt:

Die Einkommensteuer für 2000 sei am 4. März 2003 mit 913.620,00 S bzw. 66.395,35 € festgesetzt worden.

Nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag, nämlich Null, ergebe sich eine Nachforderung (Differenzbetrag) von 913.620,00 S bzw. 66.395,35 €.

Dieser Differenzbetrag werde gemäß § 205 BAO wie folgt verzinst.

Berechnung der Anspruchszinsen in Schilling:

Zeitraum	Differenz- betrag	entrichtete Anzahlung	Bemessungs- grundlage	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2001- 08.11.2001	913.620,00	0,00	913.620,00	39	0,0144	5.130,89
09.10.2001- 10.12.2002	913.620,00	0,00	913.620,00	397	0,0130	47.151,93
11.12.2002- 04.03.2003	913.620,00	0,00	913.620,00	84	0,0115	8.825,57
Abgabenschuld						61.108,00 S

Berechnung der Anspruchszinsen in Euro:

Zeitraum	Differenz- betrag	entrichtete Anzahlung	Bemessungs- grundlage	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2001- 08.11.2001	66.395,35	0,00	66.395,35	39	0,0144	372,88
09.11.2001- 10.12.2002	66.395,35	0,00	66.395,35	397	0.0130	3.426,66
11.12.2002- 04.03.2003	66.395,35	0,00	66.395,35	84	0,0115	641,38
Abgabenschuld						4.440,89 €

(b) Mit Schreiben vom 4. April 2003 erhob der Bw. Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid für 2000 und beantragte die Anspruchszinsen mit Null festzusetzen.

(c) Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Anspruchszinsenbescheide seien an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Gutschrift gebunden. Nur gegen die Rechtmäßigkeit solcher Nachforderungen bzw. Gutschriften gerichtete Berufungen gegen Zinsenbescheide seien daher (als Folge dieser Bindung) als unbegründet abzuweisen.

8. Mit Schreiben vom 24. November 2003 stellte der Bw. einen Vorlageantrag: Beantragt werde den Einkommensteuerbescheid 2000 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2000 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen:

Die bloße Betriebsverpachtung stelle keinen Akt der Betriebsführung dar, sondern einen Akt der bloßen Vermögensverwaltung seitens des Betriebseigentümers. Betriebsführung bedeute Bewirtschaftung des Betriebes im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Eine bloße Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung des Betriebes zu dessen Bewirtschaftung durch einen Dritten stelle keine solche Betriebsbewirtschaftung dar. In der Berufungsvorentscheidung werde unterstellt, der Bw. habe den Reisebürobetrieb vor, während und nach der Verpachtung geführt bzw. werde dies tun. Diese Unterstellung sei unrichtig, weil der Bw. den Betrieb zu keiner Zeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bewirtschaftet habe oder bewirtschaften wollte.

In der Berufungsvorentscheidung werde zwar von Betriebsführung gesprochen, doch sei offenbar Betriebsleistung gemeint. Denn der Bw. habe den Betrieb stets im Namen und für Rechnung des jeweiligen Betriebsinhabers geleitet und gemanagt (Agentur C.W. bis 31. Dezember 1998 und G. R. GmbH ab 1. Januar 1999). Diese Betriebsleitung durch den Bw. sei integrierter Bestandteil seiner Tätigkeit und arbeitsrechtlichen Dienstpflicht bei der Agentur C.W. bzw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der G. R. GmbH. Sie stehe daher in keinem Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung und sei auch keine damit verbundene Tätigkeit oder Nebenleistung des Bw. als Verpächter. Die Betriebsleitung könne auch nicht dazu führen, dass die Betriebsverpachtung als gewerbliche Tätigkeit eingestuft werde. Eine Verpachtung werde erst dann zur gewerblichen Tätigkeit, wenn Tätigkeiten des Verpächters über typische Nebenleistungen hinausgingen (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115; VwGH 30.9.1999, 97/15/0027; VwGH 28.11.2002, 98/13/0046). Eine derartige Einstufung wäre gesetzwidrig. Abgesehen davon wäre es geradezu denkunmöglich, wollte man eine Verpachtung deshalb als gewerbliche Tätigkeit einstufen, weil der Verpächter Dienstnehmer bzw. handelsrechtlicher Geschäftsführer des Pächters sei und sich seine arbeitsrechtlichen Dienstpflichten und Verrichtungen bzw. Geschäftsführertätigkeiten zwangsläufig auch auf den Miet- bzw. Pachtgegenstand erstreckten.

9. Am 4. Dezember 2003 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

10. Folgende Unterlagen sind der rechtlichen Würdigung zugrundezulegen:

a.) Kaufvertrag vom 28. September 1998 zwischen der Firma C.W. und dem Bw. (Auszug):

I. Kaufgegenstand:

Zweitens: Kaufvertrag ist die gesamte Agentur des Verkäufers mit allen zum Übergangszeitpunkt vorhandenen Aktiven (wie zB. Büroeinrichtung sowie bestehende Kundendatei) und Passiven (insbesondere Verbindlichkeiten) zum Übergangsstichtag 1. Januar 1999.

Siebtens: Der Verkäufer erstellt und übergibt dem Käufer bis spätestens 9. Oktober 1998 eine schriftliche OP-Liste (Offene Posten-Liste).

Zwölftens: Festgehalten wird, dass der Käufer selbst und rechtzeitig auf eigenes Risiko besorgt sein muss, die zum Fortbetrieb des Unternehmens notwendigen Gewerbeberechtigungen zu erhalten.

Dreizehtens: Der Käufer erwirbt das Unternehmen des Verkäufers zum Zwecke seiner Fortführung. Für eine Dauer von zwölf Monaten beginnend ab 1. Januar 1999, wird dem Käufer das ausdrückliche Recht eingeräumt, zusätzlich zu seinem neuzubildenden Firmenwortlaut bzw. zusätzlich zu einem von ihm verwendeten Logo einen Zusatz zu führen.

III. Dienstnehmer:

Drittens: Der Käufer verpflichtet sich, allen Dienstnehmern, die bis zum Übergabestichtag beim Verkäufer beschäftigt waren, neue Dienstverhältnisse unter Aufrechterhaltung der bisherigen Arbeitsbedingungen anzubieten.

Die zum Stichtag 31. Dezember 1998 erworbenen Urlaubsanwartschaften werden vom Käufer (ohne Anrechnung auf den Kaufpreis) übernommen.

IV. Stichtag:

Erstens: Der Kaufgegenstand wird mit 31. Dezember 1998 übergeben.

VI. Zusicherungen des Verkäufers:

Sechstens: Der Käufer verpflichtet sich, den Kaufgegenstand nicht innerhalb eines Jahres nach der Übernahme, dh. im Jahr 1999, an Dritte weiter zu verkaufen.

b.) Pachtvertrag vom 21. Dezember 1998 zwischen dem Bw. und der G.R. GmbH (Auszug):

I. Präambel:

Der Verpächter ist bis einschließlich 31. Dezember 1998 Angestellter und Agenturleiter der Agentur C.W., ferner ist er Angestellter und Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 2. November 1998 errichteten G.R. GmbH. Diese GmbH soll das Reisebüro ab dem 1. Januar 1999 betreiben und fortführen.

Da jedoch diese GmbH erst am 2. November 1998 errichtet werden konnte, aber der bisherige Eigentümer des Reisebüros dieses bereits bis spätestens Ende September 1998 mit

Wirkung ab 1. Januar 1999 verkaufen wollte, musste der Verpächter das Reisebüro kaufen und am 28. September 1998 den Kaufvertrag mit dem bisherigen Eigentümer des Reisebüros abschließen, obwohl er persönlich keinesfalls das Reisebüro als Einzelunternehmer fortzuführen bereit war und ist. Ein Weiterverkauf des Reisebüros an die G.R. GmbH ist erst nach Ablauf des 31. Dezember 1999 zulässig, da sich der Käufer und nunmehrige Verpächter in Punkt VI. 6 des Kaufvertrages vom 28. September 1998 verpflichten musste, den Kaufgegenstand nicht innerhalb eines Jahres nach Übernahme, dh. im Jahr 1999, an Dritte weiterzuverkaufen. Der gegenständliche Pachtvertrag dient nun dem Zwecke, der G.R. GmbH trotzdem die Fortführung des Reisebüros ab 1. Januar 1999 zu ermöglichen.

II. Pachtgegenstand:

Gegenstand des Pachtvertrages ist die gesamte Agentur C.W. (im folgenden Reisebüro), mit allen zum Stichtag 1. Januar 1999 vorhandenen Aktiven, wie insbesondere Büroeinrichtung und Firmenwert (Kundenstock und Standortvorteile) und Passiven, wie insbesondere Verbindlichkeiten.

III: Beginn und Dauer des Pachtverhältnisses:

Das Pachtverhältnis beginnt am 1. Januar 1999 und wird auf die Dauer eines Kalenderjahres begründet. Es endet somit am 31. Dezember 1999, ohne dass es einer Aufkündigung durch eine Vertragspartei bedarf.

Eine Verlängerung des Pachtverhältnisses ist im Einvernehmen beider Vertragsparteien möglich und zulässig, sofern die Pächterin nicht von ihrer Kaufoption lt. Punkt V. 2 dieses Vertrages Gebrauch macht.

IV. Pachtzins:

Der zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Pachtzins beträgt für ein Kalenderjahr 100.000,00 S, zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Der Jahrespachtzins ist abzugsfrei im nachhinein innerhalb der ersten drei Kalendermonate des Folgejahres zur Zahlung fällig.

V. Pflichten und Rechte der Pächterin und des Verpächters:

Die Pächterin verpflichtet sich, den Betrieb des Reisebüros ab 1. Januar 1999 auf Pachtdauer in Eigenverantwortung fortzuführen..., die Dienstnehmer des Reisebüros zu übernehmen, soweit dies das Gesetz und der Kaufvertrag vom 28. September 1998 vorsehen.

Der Pächterin steht das Recht zu, den gesamten Pachtbetrieb (Reisebüro) einschließlich des noch vom Verpächter als Agenturleiter bis 31. Dezember 1998 geschaffenen Firmenwertes

nach Ablauf der Pachtdauer, sohin ab 1. Januar 2000, um einen fixen Kaufpreis von 2.150.000,00 S zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer zu kaufen (Kaufoption).

c.) Unternehmenskaufvertrag vom 3. Januar 2000 zwischen dem Bw. und der G.R. GmbH (Auszug):

I. Präambel:

Laut Punkt V 2 des genannten Pachtvertrages steht der Pächterin eine Kaufoption am gesamten Pachtbetrieb (Reisebüro) einschließlich des noch vom Verpächter als Agenturleiter bis 31. Dezember 1998 geschaffenen Firmenwertes und Kundenstockes ... zu.

Die Pächterin macht von dieser Kaufoption Gebrauch und kauft den bisherigen Pachtbetrieb (Reisebüro) mit Wirkung 1. Januar 2000 nach den Bestimmungen des gegenständlichen Kaufvertrages.

II. Kaufgegenstand:

Gegenstand des Kaufvertrages ist das bisher von der Käuferin bis 31. Dezember 1999 gepachtete Reisebüro als Gesamtsache mit allen zum 1. Januar 2000 vorhandenen Aktiven, wie insbesondere Büroeinrichtung und Firmenwert (Kundenstock und Standortvorteile) und Passiven, wie insbesondere Verbindlichkeiten.

III. Kaufpreis:

Der Kaufpreis beträgt 2.150.000,00 S zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Vom Nettokaufpreis entfallen 550.000,00 S auf das Anlagevermögen, 700.000,00 S auf den Firmenwert und 900.000,00 S auf den Kundenstock und Standortvorteile. Auf den Nettokaufpreis wird der Pachtzins für 1999 in Höhe von 100.000,00 S netto angerechnet, geht daher im Nettoeinkaufspreis auf und muss nicht extra entrichtet werden.

IV. Übergabe und Gefahrenübergang:

Die Übergabe des Kaufgegenstandes erfolgt symbolisch durch Aushändigung sämtlicher Schlüssel zu den Geschäftsräumlichkeiten, welche bereits am 1. Januar 2000 vorgenommen worden ist. Dieser Tag gilt auch als Vertragsstichtag, mit welchem sämtliche Nutzen, Lasten und Gefahren auf die Käuferin übergehen.

d.) Schreiben des Bw. an das Finanzamt vom 14. März 2000 (Auszug):

Steuerrechtlich ist davon auszugehen, dass der Bw. mit dem Kauf des Reisebürobetriebes und der sofortigen Verpachtung desselben an die G.R. GmbH diesen Gewerbebetrieb selbst nicht, nicht einmal eine Sekunde geführt hat, sondern sogleich verpachtet hat, mit der einkommensteuerrechtlichen Folge, dass er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Umsatzsteuerrechtlich ist der Bw. ab

1. Januar 1999 mit der Verpachtung zum Unternehmer geworden. Sein Unternehmen umfasst die Verpachtung des Reisebürobetriebes. Mit dem Verkauf dieses Reisebürobetriebes an die G.R. GmbH hat der Bw. sein Unternehmen im Ganzen veräußert und es liegt daher ein entsprechender Umsatz im Sinne des UStG 1994 vor. Einkommensteuerrechtlich stellt der Verkauf des Reisebürobetriebes durch den Bw. an die G.R. GmbH kein Spekulationsgeschäft dar, weil nur bewegliche Wirtschaftsgüter zum verkauften Gewerbebetrieb gehören (zivilrechtlich Gesamtsache) und die einjährige Spekulationsfrist zwischen Anschaffung und Wiederverkauf bereits abgelaufen ist. Es liegt auch keine Betriebsveräußerung im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, weil der Bw. niemals Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hat, sondern seit 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 1999 lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

e.) Niederschrift mit dem Bw. vom 13. November 2002:

Sie haben ein Reisebüro im Jahre 1998 gekauft (um 330.000,00 S zuzüglich USt) und im Jahr 2000 verkauft (um 2.150.000,00 S). Woraus resultiert diese Wertsteigerung?

"Das Unternehmen (dessen Geschäftsführer ich war) veräußerte den gesamten Betrieb (Reisebüro und Kunden) um die genannten 330.000,00 S (exkl. MWSt), wobei dieser Preis zu gering war! Für den Verkäufer war der Preis angemessen. In weiterer Folge wurde das Unternehmen unter Hinweis auf den Kaufvertrag für 1 Jahr an die G.R. GmbH verpachtet und anschließend an diese weiterveräußert.

Die Wertsteigerung wurde durch mich (als Angestellter der G.R. GmbH) erarbeitet. Der Kundenstock für diesen Geschäftszweig wurde von mir akquiriert. Damit verbunden waren die laut den Einkommensteuererklärungen 1998 bis 2000 geltendgemachten Reisekosten. Die G.R. GmbH erbrachte hinsichtlich dieser Wertsteigerung keine eigenen Leistungen, da der Kauf mich betraf (wurde privat gekauft). Die Wertsteigerung ist im Zeitraum zwischen Kauf und Verkauf eingetreten."

f.) Rechnung vom 30. Dezember 1998 betreffend Arbeiten im Zusammenhang mit der Kaufvorbereitung (Auszug):

Für Arbeiten im Zusammenhang sowie der Vorbereitung auf den Kauf in Form eines Management-Buy-outs und ihrer Betriebsübernahme des Reisebüros erlaube ich mir, entsprechend der Honorarvereinbarung einen Betrag von 50.000,00 S in Rechnung zu stellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Anspruchszinsen:

(a) Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer (und Körperschaftsteuer), die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Abs. 3, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Abs. 4 regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert werden. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(b) Der Anspruchszinsenbescheid ist an den Stammabgabenbescheid – hier den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 – gebunden.

Erweist sich dieser nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird ein neuer, an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundener Zinsenbescheid, erlassen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides ist nicht vorgesehen.

Die eventuell vorliegende inhaltliche Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides ist auf Grund der oben angeführten Bindung daher für den Zinsenbescheid nicht relevant (siehe auch Ritz, BAO-Handbuch, § 205 BAO, Seite 128).

Da der Bw. sonst keinerlei Einwendungen gegen den Bescheid vorgebracht hat, war die Berufung insoweit als unbegründet abzuweisen.

2. Steuerliche Behandlung der Veräußerung des Betriebes im Jahr 2000:

a.) Allgemeines:

Der Bw. führte Vorbereitungsarbeiten durch, für die ihm 50.000,00 S in Rechnung gestellt wurden und erwarb ein Reisebürounternehmen seines Dienstgebers. Der Kaufgegenstand wurde ihm mit Ablauf des 31. Dezember 1998 übergeben. Das Unternehmen wurde ab 1. Januar 1999 an die G.R. GmbH verpachtet und mit Kaufvertrag vom 3. Januar 2000 an dieselbe Firma verkauft. Strittig ist ausschließlich, ob der Bw. einen Veräußerungsgewinn bzw. einen Betriebsaufgabegewinn gemäß § 24 EStG 1988 zu versteuern hat.

Nach der Darstellung in der Berufung liege eine Betriebsaufgabe nicht vor, weil der Betrieb vor der Verpachtung nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geführt worden sei.

Ohne eine solche Betriebsführung – so die Rechtsansicht des Bw. – komme eine Betriebsaufgabe nicht in Betracht. Da die Verpachtung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe, müsse (nachfolgend) auch keine Betriebsveräußerung versteuert werden. Auch ein Veräußerungsgewinn liege nicht vor, weil der Betrieb nur im Wege der Vermögensverwaltung bewirtschaftet worden sei.

Die Finanzverwaltung geht von gewerblichen Einkünften bei der Verpachtung und von einem Veräußerungsgewinn im Jahr 2000 aus.

b.) Vorliegen einer Betriebsaufgabe gemäß § 24 EStG 1988:

(1) Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordert, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entweder an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden. Bei einer Aufgabe hört der Betrieb zu bestehen auf (Erlöschen des bisherigen Betriebes).

Die Aufgabe muss zu einer zusammengeballten Erfassung der stillen Reserven führen. Es muss ein durchgängiges planmäßiges Betreiben der Betriebsaufgabe vorliegen. Der Aufgabezeitraum beginnt mit dem Setzen der Aufgabehandlungen (Vorgänge, die objektiv erkennbar auf das Auflösen des Betriebes gerichtet sind). Das Fassen des Aufgabeentschlusses sowie seine Bekanntgabe lösen als bloße Vorbereitungshandlungen noch nicht den Aufgabezeitraum aus. Der Aufgabezeitraum endet mit dem Abschluss der Veräußerung bzw. der Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen.

Was als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist, bestimmt sich nach der Art des Betriebes und der Funktion im Betrieb (VwGH 20.11.1990, 90/14/0122).

(2) Firmenwert und Kundenstock wurden an die G. R. GmbH verpachtet und im Rahmen der Betriebsveräußerung vom 1. Januar 2000 verkauft.

(3) Die Frage des Vorliegens einer Betriebsaufgabe im Zusammenhang mit einer Verpachtung beschäftigt Lehre und Judikatur schon seit längerer Zeit:

A. In der BRD kann der Unternehmer bei der Verpachtung des Betriebes im Ganzen wählen, ob er die Verpachtung als Betriebsaufgabe behandeln will oder ob er den Betrieb nicht als aufgegeben ansehen und das bisherige Betriebsvermögen auch während der Verpachtung als solches fortführen will. Wählt der Steuerpflichtige die Betriebsaufgabe, so werden die verpachteten Wirtschaftsgüter Privatvermögen. Die aufgedeckten stillen Reserven des Betriebsvermögens sind zu versteuern. Veräußert der Steuerpflichtige nach Abgabe der Betriebsaufgabeerklärung Wirtschaftsgüter seines früheren Betriebsvermögens, so ist die Veräußerung kein betrieblicher Geschäftsvorfall mehr.

Nach Auffassung des Senates X des BFH – Urteil vom 4.4.1989, BStBl. II S. 606 – soll im Fall der Betriebsverpachtung ein Geschäftswert auch nach erfolgter Betriebsaufgabe Betriebsvermögen des vom Pächter aufgegebenen Verpachtungsbetriebes bleiben. Dadurch gehört ein Teil des Pachtzinses zu den gewerblichen Einkünften, bei Veräußerung des Verpachtungsbetriebes fallen gewerbliche Einkünfte an. Diese Auffassung des BFH blieb nicht unwidersprochen: Der „Rahmen“ eines Betriebes falle durch dessen Aufgabe weg. Es stelle sich die Frage, ob dann überhaupt eine Betriebsaufgabe vorliege, weil infolge des Verbleibes des Geschäftswertes im Betriebsvermögen des aufgegebenen Betriebes möglicherweise nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder ins Privatvermögen überführt wurden (Lademann, EStG-Kommentar, § 16, Tz 156).

Die Möglichkeit der Wahl der Fortführung des Betriebes besteht auch dann nicht, wenn der Verpächter im Interesse des Pächters oder wenn dieser selbst bei Pachtbeginn die wesentlichen Betriebsgrundlagen erheblich umgestalten, sodass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können.

Wird keine Betriebsaufgabe erklärt, gilt der bisherige Betrieb als fortbestehend.

B. In Österreich hat die Judikatur folgende Grundsätze für die Verpachtung eines Betriebes herausgearbeitet: Grundsätzlich bewirkt die Verpachtung eines Betriebes noch keine Betriebsaufgabe. Mit der Verpachtung ist nur dann eine Betriebsaufgabe verbunden, wenn die konkreten Umstände darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach der Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist den Betrieb zu führen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen.

Die Betriebsaufgabe ist nach objektiven Kriterien zu erschließen, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist (VwGH 15.2.1983, 82/14/118). Liegt eine solche vor, ist der Aufgabegewinn auf den Zeitpunkt der Verpachtung zu ermitteln. Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gelten als in einem Zug ins Privatvermögen überführt.

C. Der Bw. lehnt das Vorliegen einer Betriebsaufgabe ab, da er den Betrieb nicht auf eigene Rechnung geführt hat. In einem ähnlich gelagerten Fall hat der BFH entschieden, dass der entgeltliche Erwerb einer Land- und Forstwirtschaft, die nicht selbst bewirtschaftet, sondern im Anschluss an den Erwerb verpachtet wird, zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Verpächters führt. Nach dieser Entscheidung hat der Erwerber keinen Hof betrieben, den er bei Verpachtung aufgeben oder fortsetzen könnte. Er besaß kein Betriebsvermögen und hat käuflich nur Vermögen erworben (BFH vom 20.4.1989, IV R 95/87; Lademann, aaO, Rz 170).

Quantschnigg/Schuch lehnen diese Auslegung für den österreichischen Rechtsbereich ab. Vielmehr ist die Verpachtung als solche bereits ein Akt der Verfügung über den erworbenen

Betrieb und damit ein Akt der Betriebsführung. Es gelten dabei die allgemeinen Grundsätze, wonach nach Maßgabe der Ausführungen Ruhen des Betriebes oder Betriebsaufgabe vorliegen kann. Je nachdem gestalten sich auch die Pachtzahlungen beim Verpächter als betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus V+V (Quantschnigg/Schuch, ESt-Kommentar, § 24, Tz 19).

D. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich insoweit der Rechtsansicht von Quantschnigg/Schuch an, als die Vorbereitungshandlungen für den Betriebserwerb und die folgende Verpachtung als Akt der Betriebsführung angesehen werden. Erworben wurde nach dem eindeutigen Wortlaut des Kaufvertrages ein lebender Betrieb (Reisebüroagentur), dessen betriebliche Verwendung während der Verpachtung jene Rechtsbindung erzeugt bzw. verstärkt, die zu einer Gewinnrealisierung der stillen Reserven beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen führt. Ebenso wie ein Erbe, der das Unternehmen niemals betreibt und ohne jede betriebliche Tätigkeit veräußert einen Veräußerungsgewinn zu versteuern hat, weil die Wirtschaftsgüter vom Erblasser bereits betrieblich genutzt wurden. Nach Ansicht des Berufungsenates gibt es unterschiedliche Formen der Betriebsführung, die zu einer Versteuerung der stillen Reserven führen können, wobei "Nachhaltigkeit" auch dann vorliegen kann, wenn eine Tätigkeit nur gegenüber einem Auftraggeber erfolgt und keine Wiederholungsabsicht besteht (Doralt, ESt-Kommentar, § 23, Tz 48).

Das vom Bw. zitierte Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2001, 98/15/0157, aus welchem hervorgehen soll, dass eine Veräußerungsgewinnbesteuerung nur dann greifen kann, wenn ein Betrieb zu betrieblichen Einkünften geführt hat, steht dem nicht entgegen, weil es dabei um eine Konstellation ging, bei der eine Villa über einen Zeitraum von 22 Jahren vermietet wurde und in dieser Zeit keinen gewerblichen Zwecken diente, sodass ein Teilbetrieb nicht vorliegen konnte.

c.) Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988:

Der Berufungssenat geht allerdings aus den nachstehend angeführten Gründen von einem Veräußerungsgewinn im Jahr 2000 und nicht von einer Betriebsaufgabe aus:

(1) Nach Kohlbacher (RdW 2000/346) sind die bisherigen Lösungsvorschläge zur Problematik der Behandlung des Firmenwertes anlässlich einer Verpachtung nicht konsistent:

Das BMF sei der Auffassung, dass der Firmenwert bei Ermittlung eines Aufgabegewinnes außer Ansatz bleibe, weil er durch die Veräußerung der Wirtschaftsgüter an verschiedene Erwerber verloren gehe und auch ins Privatvermögen nicht übernommen werden könne. Nach Stoll und Margreiter/Wakounig/Glega gehe der Firmenwert bei einer Betriebsaufgabe durch Verpachtung unter. Bruckner/Schimpf verneinten den Ansatz eines Firmenwertes bei einer Betriebsaufgabe durch Verpachtung, plädierten aber dafür, spätere Veräußerungserlöse die

auf den Geschäftswert entfielen als nachträgliche Einkünfte zu besteuern.

Quantschnigg/Schuch wollten den Firmenwert im Betriebsvermögen belassen und bei einer späteren Veräußerung nachträgliche betriebliche Einkünfte besteuern.

Tatsächlich sei eine andere Lösungsvariante sinnvoller: Werde der gesamte Betrieb zusammen mit dem Firmenwert verpachtet, liege keine Betriebsaufgabe vor, vielmehr bleibe der verpachtete Betrieb als Ganzes Betriebsvermögen. Der Verpächter erziele weiter betriebliche Einkünfte, weil eine Betriebsaufgabe nicht denkbar sei, solange die wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden seien. Führe der Pächter den Betrieb im wesentlichen fort, sei die Annahme gerechtfertigt, dass der Verpächter den Betrieb lediglich in anderer Form als der Eigenbewirtschaftung fortsetze. Solange der Firmenwert bestehe, müsse es auch einen dazugehörigen Betrieb geben. Mit dieser Lösung erspare man sich auch die ansonsten notwendige (und kaum durchführbare) Aufteilung des Pachtzinses auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. auf betriebliche Einkünfte. Die Einkünfte des Verpächters blieben solange Einkünfte der ursprünglichen Einkunftsart, bis der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird (Kohlbacher, RdW 2000/346; Doralt/Kohlbacher, „Besteuerung der Betriebsveräußerung §§ 24 und 37 EStG“, S. 88 ff.; RdW 2004/284).

In der deutschen Rechtsprechung wird die Versteuerung des Firmenwertes bei einer Veräußerung nach erfolgter Verpachtung mit ähnlichen Argumenten begründet: Der Geschäftswert sei beim Aufgabegewinn nicht anzusetzen, weil er durch Erklärung nicht ins Privatvermögen überführbar und nur im Rahmen eines gewerblichen Betriebes denkbar sei. Durch seine Fortexistenz sei gewährleistet, dass ein Veräußerungsgewinn nach dem Ende des Pachtverhältnisses als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst werden könne. Der Geschäftswert gehe nicht unter, sondern werde dem Pächter zusammen mit dem übrigen verpachteten Betriebsvermögen (mit dem er eine untrennbare Einheit bilde) zur Nutzung überlassen. Der Geschäftswert beruhe auf einer Reihe flüchtiger Faktoren, die bedingen, dass dessen Quantifizierung vor einer Veräußerung mit erheblichen Unsicherheiten behaftet sei und je nach Bewertungsmethode zu höchst unterschiedlichen Ergebnissen führen könnte. Auch könnten allfällige Veränderungen des Geschäftswertes nicht mehr erfasst werden, wenn die Betriebsaufgabe zu einem Übergang des Geschäftswertes ins Privatvermögen führe. Die Verpachtung beruhe deshalb nicht auf einem neuen Erwerbskalkül und stelle eine betriebliche Tätigkeit dar (BFH vom 30.1.2002, X R 56/99).

Zum selben Schluss kommt Doralt bezüglich einer Betriebsverpachtung im EStG-Kommentar zu § 24 Tz 165: Eine Verpachtung begründe keinesfalls eine Betriebsaufgabe. Der Pächter setze den Betrieb unter Nutzung des Firmenwertes fort. Der Firmenwert gehöre zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, eine Betriebsaufgabe sei daher ausgeschlossen (VwGH vom 22.10.1980, 2003/79: Keine Betriebsaufgabe bei einem kurzfristigen Pachtvertrag).

(2) Im Falle des vorliegenden Reisebüros gehören Firmenwert und Kundenstock zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes. Diese sind notwendiges Betriebsvermögen (für den Firmenwert RdW 2004/284; BFH 14.1.1998, GmbHR 1998, 692 (694) zitiert in RWZ 1998, 270, Punkt 3) und können nicht ins Privatvermögen überführt werden. Firmenwert und Kundenstock wurden verpachtet und nach einem Jahr verkauft. Im Zeitpunkt des Beginns der Verpachtung kann somit nicht davon gesprochen werden, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber übertragen oder gar ins Privatvermögen übernommen worden sind. Der (Agentur-)Betrieb hat auch nicht zu bestehen aufgehört, sondern ging nach einem Jahr (und vor der Veräußerung) wieder auf den Verpächter über. Es ist daher nur konsequent, wenn man – wie in Pkt. (4) A. geschildert – davon ausgeht, dass die Reisebüroagentur bis zum Verkauf am 1. Januar 2000 durchgehend bestanden hat und eine Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung nicht erfolgte, weil dieser Tatbestand mit dem Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen verbunden ist (vgl. auch VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178; ÖStZ 2003/558). Dies wird auch durch die Rechtsprechung des VwGH untermauert, nach der selbst eine Teilbetriebsaufgabe nicht vorliegen kann, solange die wesentlichen Grundlagen des Betriebes nicht übertragen werden (VwGH 13.3.1991, 87/13/0190).

(3) Laut Niederschrift vom 13. November 2002 wurde die Wertsteigerung vom Bw. als Angestellter der G.R. GmbH erarbeitet (1998 bis 2000), nach dem vorliegenden Unternehmenskaufvertrag vom 3. Januar 2000 schuf der Agenturleiter den Firmenwert und Kundenstock bis 31. Dezember 1998.

Ungeachtet der Divergenzen betreffen die Sachverhaltsdarstellung des Bw. ist unbestritten, dass dieser in seinen jeweiligen Funktionen (zuerst Agenturleiter, dann Geschäftsführer der G.R. GmbH) am Zustandekommen des (an die G.R. GmbH verkauften) endgültigen Firmenwertes und Kundenstockes wesentlich beteiligt war. Der Bw. war aber auch vom Kauf bis zur Veräußerung Eigentümer des Betriebes. Damit besteht in diesem Punkt eine durchgehende persönliche Verbindung in der Person des Bw.

Diese Konstellation ähnelt jenen Fällen, in denen der bisherige Eigentümer eines Betriebes die wesentlichen Grundlagen (Firmenwert oder Kundenstock) verpachtet, beim Pächter aber wesentlich mitwirkt und aus diesem Grund eine Betriebsaufgabe vom Höchstgericht nicht angenommen wurde (vgl. VwGH vom 19.2.1997, 94/13/0206 zur Überlassung eines Klientenstocks an die GmbH durch einen Wirtschaftstreuhänder und dessen Mitarbeit als Geschäftsführer, wonach dieser durchaus in der Lage war, den Betrieb wieder fortzuführen, sodass es nicht zu einer Beendigung des Betriebes kam; VwGH vom 2.2.1968, Zl. 732/67 zur Verpachtung auf ein Jahr mit Kaufoption, wonach die Verpachtung dann nicht als Betriebsaufgabe angesehen werden kann, wenn der Verpächter als Berater des Pächters tätig

ist und die Verbindung mit dem Kundenstock weiter aufrecht erhält, wobei auch die Option nichts daran ändert, weil auch diese den Übergang des betrieblichen Eigentums hinausschiebt).

(4) Die wesentlichen Grundlagen des Betriebes wurden während der Pacht vom Pächter (oder vorher vom Verpächter) auch nicht in einer Weise umgestaltet, dass man von einer Betriebsfortführung durch Verpachtung nicht mehr sprechen könnte. Vielmehr geht aus dem Pachtvertrag hervor, dass die Einrichtungsgegenstände sorgfältig und unter Schonung der Substanz zu nutzen waren. Gekaufte, verpachtete und verkaufte Agentur waren somit weitgehend ident.

(5) Zusammengefasst ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall ein lebender (Agentur)-Betrieb (Reisebüro) mit Firmenwert und Kundenstock gekauft, (kurzfristig) verpachtet und anschließend veräußert wurde. Die dabei gesetzten Handlungen sind (von den Vorbereitungsarbeiten über die Verpachtung bis zur Veräußerung) in Anlehnung an die Ausführungen von Doralt und Kohlbacher als betriebliche Aktivitäten zu werten, wobei der Betrieb bis zur Veräußerung nicht unterging, sondern unter Aufrechterhaltung des Firmenwertes und Kundenstockes weitergeführt wurde. Diese Aufrechterhaltung von Firmenwert und Kundenstock kann sich nur auf das Betriebsvermögen des Bw. beziehen. Wenn dieser dazu anführt, der Firmenwert befinde sich seit 1. Januar 1999 im Betriebsvermögen der G.R. GmbH, so ist unklar, wie dies möglich sein soll, da eine Übertragung an die GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht stattgefunden hat.

Im Zeitpunkt der Verpachtung erfolgte weder eine Veräußerung an verschiedene Erwerber, noch wurden die betrieblichen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen, weil dies bei einem Firmenwert bzw. Kundenstock gar nicht möglich ist und die restlichen Anlagegüter mit diesen ein untrennbares Ganzes bilden. Von einer Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung kann aus diesen Gründen nicht ausgegangen werden.

Vielmehr ist ein Veräußerungsgewinn im Jahr 2000 anzunehmen, da die zu versteuernden stillen Reserven erst in diesem Zeitpunkt realisiert werden. Wie Quantschnigg/Schuch geht auch der Unabhängige Finanzsenat dabei davon aus, dass die kurzfristige Verpachtung einen Akt der Betriebsführung darstellt, sodass die stillen Reserven zu Recht im Veräußerungszeitpunkt steueranhängig werden. Die Einkünfte aus der Verpachtung sind demgemäß als gewerbliche Einkünfte zu behandeln.

(6) Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes wurde hinsichtlich der ermittelten Zahlen vom Bw. nicht in Frage gestellt.

(7) Im übrigen ist festzuhalten, dass sich auch im Falle einer anlässlich der Verpachtung angenommenen Betriebsaufgabe betragsmäßig (und hinsichtlich des Zeitpunktes) nichts

anderes ergeben würde, da die Betriebsaufgabe diesfalls im Jahr 2000 endet (im Zeitpunkt der Veräußerung) und der Betriebsaufgabegewinn (mit den von der BP ermittelten Werten) geschätzt werden müsste. Die Pachteinnahmen wären in jedem Fall im Jahr 2000 zu versteuern, unabhängig davon ob eine Einstufung als gewerbliche Einkünfte oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung in diesem Punkt zur Gänze abzuweisen.

3. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung:

Die Sonderausgaben (Versicherung 31.739,46 S, Wohnraumschaffung 8.260,54 S und der Kirchenbeitrag 1.000,00 S) wurden – ebenso wie die außergewöhnliche Belastung iHv. 25.189,00 S – mit dem vom Bw. beantragten Betrag angesetzt, kommen aber aufgrund der vorliegenden zusätzlichen Einkünfte nicht in voller Höhe zur Anwendung.

Die Berufung war auch in diesem Punkt abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 3. Mai 2005