



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Trauner Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In dem am 13. Juli 1999 beim FA eingereichten "Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" (Bl. 7/1999 E-Akt) erklärte der Bw., der per 30. Juni 1999 sein Gewerbe zurückgelegt hatte (Bl. 5/1999 E-Akt), den Betrieb seines in X betriebenen Hutfachgeschäfts mit Wirkung ab 1. Juli 1999 eingestellt sowie das Inventar und das Warenlager um 300.000,00 S bzw. 500.000,00 S an B. verkauft zu haben. Dementsprechend wies er in seiner für das Streitjahr 1999 eingereichten Einkommensteuererklärung unter den Ein-

künften aus Gewerbebetrieb u.a. einen Gewinn aus der Aufgabe seines Hutfachgeschäftes per 30. Juni 1999 aus.

Die Liegenschaft in X stand im Eigentum des Bw. Im Erdgeschoss und im Keller befanden sich die Betriebsräume des Hutfachgeschäftes, die Räumlichkeiten im 1. und 2. Stock befanden sich im Privatvermögen des Bw.

Für die Betriebsräume setzte der Bw. im Rahmen des Aufgabegewinnes einen gemeinen Wert an, den er ausgehend von einem im November 2000 für die gesamte Liegenschaft geflossenen Verkaufserlös von 6.500.000,00 S berechnete (Bl. 30/1999 E-Akt).

Das Finanzamt folgte der Berechnung des Bw. in einigen Punkten nicht und legte dem angefochtenen Bescheid einen höheren gemeinen Wert zugrunde. Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung.

In der Einkommensteuererklärung 1999 wies der Bw. überdies Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der mit 1. Juli 1999 begonnen Vermietung der betrieblichen Räumlichkeiten in X (Bl. 10/1999 E-Akt) aus.

Der unabhängige Finanzsenat hat ergänzend Folgendes ermittelt:

Die Rechnungen über den Verkauf des Inventars und des Warenlagers an B. sind mit 17. Juni 1999 datiert.

Mit selbem Datum schloss der Bw. ebenfalls mit B. einen Pachtvertrag ab. Dieser Pachtvertrag hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Der Bw. ist Eigentümer des in X, in Form eines Einzelunternehmens betriebenen Hutfachgeschäftes. Der Bw. ist Eigentümer jener Beständräume, in welchen das Unternehmen betrieben wird.

Verpachtet wird das vorgenannte Unternehmen samt Geschäftsräumlichkeiten.

Vertragsgegenstand ist auch der zum Unternehmen gehörige Kundenstock.

Das Pachtverhältnis beginnt am 1. Juli 1999 und wird befristet auf 3 Jahre abgeschlossen und endet daher am 30. Juni 2002, ohne dass es einer weiteren Aufkündigung bedarf.

Das Pachtverhältnis erlischt weiters bei Kauf der Liegenschaft durch den Pächter.

Den Pächter trifft die Pflicht zur Bewahrung des Wertes des Unternehmens. Er ist verpflichtet, den Ruf des Unternehmens zu wahren und den Kundenstock nach wirtschaftlicher Möglichkeit zu erhalten.

Es wird ausdrücklich die Betriebspflicht vereinbart, d.h. Weiterführungspflicht des Betriebes während der Dauer des Pachtverhältnisses.

Bei Beendigung des Bestandvertrages ist dem Verpächter ein lebendes Unternehmen zurückzustellen.

Ebenfalls am 17. Juni 1999 legte der Bw. dem B. das Anbot, die Liegenschaft in X um einen Kaufpreis von 6.700.000,00 S zu kaufen. Mit diesem Anbot wollte der Bw. dem B. bis zum Ablauf des 1. Juli 2002 im Wort bleiben.

Mit am 20. Oktober 2000 abgeschlossenen Kaufvertrag erwarb B. die Liegenschaft in X vom Bw. um einen Kaufpreis von 6.500.000,00 S.

Der am 30. April 2003 an den Bw. ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 weist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 311.150,00 S sowie solche aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 194.048,00 S aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung u.a. ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich ist. Nicht bedeutsam für § 289 Abs. 1 BAO ist, ob die Unterlassung auf ein Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuführen ist. Die Aufhebung setzt nicht voraus, dass tatsächlich ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen (Ritz in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, 262 f.).

Der Bw. hat erklärt, im Jahr 1999 seinen Betrieb aufgegeben und anlässlich dieser Betriebsaufgabe die betrieblich genutzten Gebäudeteile ins Privatvermögen überführt zu haben. Die Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 2000 betrachtete der Bw., zumal dieser Vorgang in dem für das Jahr 2000 ergangenen Einkommensteuerbescheid keinen Niederschlag gefunden hat, offenkundig zur Gänze als aus dem Privatvermögen getätigt und damit steuerlich irrelevant.

FA und Bw. gehen übereinstimmend von einer Betriebsaufgabe per 30. Juni 1999 sowie einer aus diesem Anlass erfolgten Überführung der betrieblich genutzten Gebäudeteile ins Privatvermögen des Bw. aus.

Demgegenüber legen die vom unabhängigen Finanzsenat getroffenen Feststellungen die Annahme nahe, dass die vom Bw. erklärte Betriebsaufgabe mit 30. Juni 1999 nicht abgeschlossen war.

Die Aufgabe eines Betriebes liegt im Falle von dessen Verpachtung dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen, insbesondere die Bestimmungen des betreffenden Pachtvertrages, mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065).

Nun lassen die Bestimmungen des Pachtvertrages vom 17. Juni 1999 keineswegs die Absicht des Bw. erkennen, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterführen zu wollen. So wurde der Pachtvertrag befristet auf 3 Jahre abgeschlossen. Den Pächter trifft die Pflicht zur Bewahrung des Wertes des Unternehmens, zur Wahrung des Rufes des Unternehmens, zur Erhaltung des Kundenstocks, zur Weiterführung des Betriebes während der Dauer des Pachtverhältnisses sowie die Verpflichtung, bei Beendigung des Bestandvertrages dem Bw. ein lebendes Unternehmen zurückzustellen.

All diese Bestimmungen des Pachtvertrages geben keinen Sinn bei einem Verpächter, der die Absicht hat, den verpachteten Betrieb nie mehr auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen.

Werden im Rahmen der Betriebsaufgabe wesentliche Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen überführt, dann aber im zeitlichen Nahebereich der Betriebsaufgabe veräußert, stellt sich die Frage, ob die Betriebsaufgabe tatsächlich bereits abgeschlossen war. Der Aufgabezeitraum kann nicht dadurch willkürlich verkürzt werden, dass wesentliche Betriebsgrundlagen bloß formell ins Privatvermögen übernommen werden (Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar³, § 24 Tz. 141). Besteht daher eine Weiterveräußerungsabsicht bei nächster Gelegenheit, so endet der Aufgabezeitraum erst mit der tatsächlichen Veräußerung und der Veräußerungsvorgang ist als betrieblicher zu behandeln (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz. 31).

Die Geschäftsräume stellen neben dem Inventar und dem Warenlager zweifellos eine wesentliche Betriebsgrundlage des vom Bw. betriebenen Hutfachgeschäftes dar.

Für die Absicht einer Weiterveräußerung der den Angaben des Bw. zufolge per 30. Juni 1999 ins Privatvermögen überführten Geschäftsräume spricht das am 17. Juni 1999 an B. gericht-

tete, die Geschäftsräume mitumfassende Kaufanbot betreffend die Liegenschaft in X. Die Tatsache, dass es am 20. Oktober 2000 tatsächlich zum Verkauf gekommen ist, unterstreicht dies.

Sowohl der Pachtvertrag als auch das Kaufanbot deuten darauf hin, dass die Aufgabe des Hutfachgeschäfts durch den Bw. am 30. Juni 1999 nicht abgeschlossen war, sondern der Aufgabezeitraum erst mit der Veräußerung der Liegenschaft im Oktober 2000 geendet hat, weshalb dieser Veräußerungsvorgang, soweit er den Betrieb des Hutfachgeschäftes betrifft, noch als betrieblicher zu behandeln wäre.

Die Erledigung einer Berufung durch Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², § 20 Tz. 7).

Es liegt daher im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob sie unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gemäß § 279 Abs. 2 BAO erteilt oder nach § 289 Abs. 1 BAO die Berufung kassatorisch erledigt (Ritz, BAO-Handbuch, 227).

Nun hat der unabhängige Finanzsenat bereits Ermittlungen durchgeführt, die eine Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts in eine bestimmte Richtung vorgeben. Eine endgültige Entscheidung erlauben diese Ermittlungen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats jedoch noch nicht.

Um die endgültige Feststellung, dass die Betriebsaufgabe im Jahr 1999 nicht abgeschlossen war und aus diesem Grund im Jahr 1999 die Versteuerung eines Gewinnes aus der Überführung der betrieblich genutzten Gebäudeteile ins Privatvermögen nicht zu erfolgen hatte, treffen zu können, sind weitere Ermittlungen erforderlich. So wird der Bw. zu den Motiven für die gewählte Vorgangsweise, im Jahr 1999 zunächst das Inventar und das Warenlager seines Hutfachgeschäfts zu verkaufen, um dann nach kurzfristiger Vermietung an den Erwerber diesem auch die Geschäftsräume zu veräußern, zu befragen sein. Es wird Sache des Bw. sein, zu erläutern und durch allfällige ergänzende Beweismittel zu belegen, warum trotz der in der gegenständlichen Entscheidung aufgezeigten Umstände von einer Überführung der betrieblich genutzten Gebäudeteile ins Privatvermögen per 30. Juni 1999 auszugehen ist.

Zu hinterfragen sind auch die Bestimmungen des Pachtvertrages bzw. die Widersprüchlichkeit, die sich daraus ergibt, dass der Inhalt des Pachtvertrages für die Absicht einer Weiterführung des Hutfachgeschäfts durch den Bw. spricht, während das Kaufanbot eher die gegenteilige Intention, nämlich durch Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage das Hutfachgeschäft (endgültig) aufzugeben, erkennen lässt. Dabei macht es freilich im Ergebnis keinen Unterschied, ob der Inhalt des Pachtvertrages oder das Angebot zum Kauf der Geschäftsräume aus den oben dargelegten Gründen eine Betriebsaufgabe per 30. Juni 1999 ausschließt.

Zu klären ist auch, warum der Bw. dem B. ein die Geschäftsräume umfassendes Kaufanbot unterbreitet, um gleichzeitig mit diesem einen Pachtvertrag des Inhalts abzuschließen, dass dem Bw. bei Beendigung des Pachtvertrages ein lebendes Unternehmen zurückzustellen ist. Da der Pachtvertrag als Endigungsgrund des Pachtverhältnisses u.a. den Kauf der Liegenschaft durch den Pächter vorsieht, stellt sich die Frage, inwiefern B., der das Inventar und das Warenlager bereits erworben hatte, dem Bw. ein lebendes Unternehmen zurückstellen sollte, wenn der Bw. mit dem Kauf der Geschäftsräume durch B. auch die letzte wesentliche Betriebsgrundlage seines Hutfachgeschäfts verliert.

Der unabhängige Finanzsenat hält es für zweckmäßig, wenn die noch zu klärenden Fragen im direkten Kontakt zwischen den beiden Verfahrensparteien erörtert werden. Auf diese Weise kann es vermieden werden, dass vom unabhängigen Finanzsenat eingeholte Stellungnahmen der jeweils anderen Partei zur weiteren Stellungnahme, gefolgt von allfälligen Gegenstellungen, vorgehalten werden müssen. Die Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz dient daher der Beschleunigung des Verfahrens und damit der Verwaltungsökonomie.

Eine gegen die Aufhebung und Zurückverweisung sprechende Unbilligkeit ist nicht erkennbar. Eine rasche Klärung der vorliegenden Frage dient vielmehr auch den Interessen des Bw. Auch hat die Aufhebung für den Bw., da die Aufhebung zunächst zum Wegfall der gegenüber dem Bw. festgesetzten Einkommensteuer führt, keine nachteiligen Folgen.

Die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides noch nicht durchgeführten Ermittlungen sind jedenfalls wesentlich, weil sie zu einem anderen, nämlich einen Aufgabegewinn nicht versteuernden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 hätten führen können.

Wien, 27. Oktober 2003