



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Wilhelm Böhm und Norbert Pelzer in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 2. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 9. Juli 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000; Einkommensteuer 2000 und 2001 sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2004 und Folgejahre nach der am 12. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 hinsichtlich Einkommensteuer 2000 Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung wird betreffend Einkommensteuer 2000 und Einkommensteuervorauszahlungen 2004 und Folgejahre als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung wird betreffend Einkommensteuer 2001 als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betrieb als Einzelunternehmerin lt Aktenlage 2 Kindergärten in Wien und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Gewinn wurde gem § 4 Abs 3 EStG ermittelt.

Im Jahr 1995 wurden in der Einnahmen/Ausgaben Rechnung „*Mieteinnahmen netto 20%*“ und „*Erlöse Privatkindergarten netto 10%*“ erklärt. In einer weiteren Beilage zur Einkommen-

steuererklärung 1995 wurde eine „Abschlagsrechnung wegen Betriebsaufgabe“ berechnet. In einem internen Aktenvermerk des FA wurde im Formular Verf 70 darauf verwiesen, dass die Soforteingabe der Steuerklärungen Umsatz- und Einkommensteuer 1995 wegen „Betriebsaufgabe“ nicht möglich sei.

In der Umsatzsteuererklärung für 1995 war auf S 1 „Art des Unternehmens“ angegeben: „Kindergarten, Vermietung.“

In der Einkommensteuererklärung für 1995 war auf S 1 „Beruf oder Art der Tätigkeit“ ausgeführt: „Kindergarten, Vermietung, Angestellte“.

Auf S 2 waren Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer iHv ATS 159.090,-- vermerkt.

Der Einkommensteuerbescheid erging in diesem Punkt erklärungsgemäß.

Im Jahr 1996 führt die Bw in einem Schreiben betr E-Vz aus:

*"... Da ich im Jahr 1996 einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe, ... und daneben nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ca S 30.000,-- habe, ..."*

In der Einnahmen/Ausgaben Rechnung 1996 wurden als Einnahmen erklärt:

*"Mieteinnahmen netto 20% 378.847,99"*

In der Umsatzsteuererklärung 1996 wurde unter „Art des Unternehmens“ angegeben: „Vermietung“.

In der Einkommensteuererklärung 1996 wurde auf S 1 unter „Beruf oder Art der Tätigkeit“ angegeben: „Angestellte, Vermietung“.

Auf S 3 waren Sonstige Einkünfte aus Vermietung iHv ATS 102.891,-- vermerkt.

Im Einkommensteuerbescheid 1996 wurden in dieser Höhe Einkünfte aus selbständiger Arbeit festgesetzt.

Auch 1997, 1998 und 1999 wurden Sonstige Einkünfte aus Vermietung erklärt. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Im Streitjahr 2000 wurden Mieteinnahmen netto 20% iHv ATS 206.147,50 und ein daraus resultierender Gewinn iHv ATS 16.296,19 erklärt, welcher in die Einkommensteuererklärung als „Sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ angesetzt wurde.

In einem Beiblatt zur Einkommensteuererklärung wurde ausgeführt:

*"Die Übertragung der im Privatvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter X. ., O-Straße 00 (Buchwert 9,--) wurde steuerfrei behandelt."*

Im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 20.9.2001 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv ATS 16.296,19 erklärungsgemäß veranlagt.

Im Streitjahr 2001 wurden Mieteinnahmen netto 20% iHv ATS 207.602,77,-- und ein daraus resultierender Gewinn iHv ATS 10.447,28 erklärt, welcher in die Einkommensteuererklärung als „Sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ angesetzt wurde.

Über Ersuchen des FA übermittelte die Bw einen Kaufvertrag über die Mietrechte samt Inventar an dem Objekt in 0000 Wien, T-gasse xx, mit Stichtag 10.12.2001 und einem Entgelt von ATS 6 Mio inkl 20% USt, Käufer „P.“, Verkäuferin Bw. Gleichzeitig wurde die Inventarliste und die Rechnung über den Kaufpreis vom 12.12.2001 übermittelt.

Am 1.9.2003 erließ das FA einen Vorhalt mit folgenden Ergänzungspunkten:

*"Nach der Aktenlage haben Sie bis 1995 im Objekt 0000 Wien, ... einen Privatkindergarten betrieben.*

- 1) Welche Umstände sind dafür maßgebend, dass die Mietrechte an diesem Objekt und das Inventar im Kaufvertrag vom 10.12.2001 als Privatvermögen bezeichnet werden?*
- 2) Wurde ein Aufgabegewinn ermittelt, in dem die stillen Reserven des Mietrechtes und des Inventares erfasst wurden?*
- 3) Wer hat den Kindergarten ab 1996 betrieben (Vorlage des Pachtvertrages)?*
- 4) Welche Tätigkeiten üben Sie seit 1996 aus?"*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19.9.2003 wurde ausgeführt:

*"Zu Punkt 1: Die Mietrechte und das Inventar lt Kaufvertrag befanden sich zum Zeitpunkt der Veräußerung in meinem steuerlichen Privatvermögen, weil ich mit Wirkung vom 1.3.1995 mein Einzelunternehmen eingestellt habe.*

*Zu Punkt 2: Ein Aufgabegewinn wurde ermittelt, doch lag dieser nach den damaligen Verhältnissen unter dem Freibetrag von ATS 100.000,00,--; die Ermittlung des Übergangsergebnisses wies einen Verlust aus. Erläuternd darf ich darauf hinweisen, dass ich dem Mietrecht keine stillen Reserven zuordnen konnte, weil die Übertragung des Mietrechtes zum damaligen Zeitpunkt eine deutliche Mietzinserhöhung für den neuen Betreiber mit sich gebracht hätte. Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, habe ich ab 1.3.1995 das Inventar um ATS 2.700,00 monatlich brutto vermietet und die mir vorgeschriebene Miete 1:1 an den neuen Mieter „P.“ reg. Verein weiterbelastet.*

*Im Jahr 2001 ergab sich die Gelegenheit, dass die Hausverwaltung einer Übertragung des Mietrechtes auf den Verein zugestimmt hat, ohne eine gewaltige Mietzinserhöhung zu verlangen. Andererseits war der Verein im höchsten Maße interessiert, die Bestandverhältnisse auf sich überschreiben zu lassen, weil der Verein erst mit Vorlage eines auf ihn lautenden Bestandvertrages Förderungen für Kindergartenplätze aus dem Kindergartenfonds der Gemeinde Wien beantragen konnte.*

*Zu Punkt 3.: Den Kindergarten hat ab 1995 der Verein „P.“ geführt. Dieser Verein hat auch meine bis Feber 1995 beschäftigten Mitarbeiterinnen mit sämtlichen Rechten und Pflichten*

*übernommen und ist in alle Kindergartenbetreuungsvereinbarungen eingestiegen.*

*Ein schriftlicher Pachtvertrag zwischen mir und dem Verein wurde nicht abgefasst. Mit dem Vereinsvorstand wurde vereinbart, dass ich ab 1.3.1995 ein laufendes Bestandentgelt für das von mir anlässlich der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen übernommene Inventar in Höhe von ATS 2.700,00 brutto (inkl 20% USt) erhalte und weiters die Mietvorschriften samt Betriebskosten ohne Aufschlag an den Verein weiterbelaste.*

*Zu Punkt 4: Seit 1996 beziehe ich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Ich bin Angestellte beim Verein „P. “ und bin neben einigen anderen Kindergärtnerinnen für die pädagogische Betreuung von Kleinkindern zuständig."*

Mit 10.10.2003 versendete das FA einen weiteren Vorhalt, in dem der Bw zur Kenntnis gebracht wurde, dass die Verpachtung eines Betriebs für sich allein keine Aufgabe des Betriebs sei. Außerdem werde ersucht, die Unterlagen betreffend die Übertragung des Kindergartens „O-Straße “ vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.11.2003 wurde vorgebracht, die Bw hatte keineswegs die Absicht, den Kindergarten weiterzuführen oder künftighin diese selbständige Tätigkeit wieder aufzunehmen. Dies sei in der Einkommensteuererklärung zum Ausdruck gebracht worden. Wenn die selbständige Tätigkeit auf Dauer und unwiderruflich eingestellt werde, sei jedenfalls eine Betriebsaufgabe zu unterstellen. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sei die Bw 46 Jahre alt gewesen und könne nun mit 55 Jahren 2004 in vorzeitige Alterspension gehen. Im Übrigen handle es sich um eine langfristige Bestandvereinbarung; es sei daher unmöglich gewesen, die Tätigkeit wieder aufzunehmen. Außerdem hätte die Bw eine nichtselbständige Ganztagsbeschäftigung.

Der am 17.9.1999 abgeschlossene Kaufvertrag betr „O-Straße “ werde übermittelt.

Dieser Kaufvertrag über die Mietrechte samt Inventar an dem Objekt in 9999 Wien, O-Straße 00 , mit Stichtag 17.6.1999 und einem Entgelt von ATS 700.000,00 zuzügl 20% USt, Käufer „P. “, Verkäuferin Bw, wurde vorgelegt.

In einem Schreiben des FA an die Bw vom 16.3.2004 wurde mitgeteilt:

*„... Sie haben ursprünglich selbständig zwei Kindergärten betrieben, ... . Im Jahr 1995 haben Sie beide Kindergärten an den Verein ... verpachtet, Dieser Verein war in der Folge durchgehend Pächter, bis er den Kindergarten in 9999 Wien mit Kaufvertrag vom 17.6.1999, jenen in 0000 Wien mit Kaufvertrag vom 10.12.2001 von Ihnen gekauft hat.*

*Ihre Einkünfte aus der Verpachtung haben Sie für die Jahre 1995 und 1996 unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärt, ab 1997 unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Bei der Veräußerung der Kindergärten wurde jeweils kein Veräußerungsgewinn erklärt. ... damit begründet, dass die Betriebsaufgabe bereits zu jenem Zeitpunkt erfolgte, da*

*mit der Verpachtung der Kindergärten begonnen worden war.*

*Nach unserer Ansicht ... :*

*Die bloße Verpachtung stellt keine Betriebsaufgabe dar, zumal weder nach Ihrem damaligen Alter (46 Jahre) noch nach der Ausgestaltung der Pachtverhältnisse ... eine Betriebsaufgabe anhand objektiver Umstände indiziert war. Dass Sie eine Betriebsfortführung nicht beabsichtigt haben ... kann lediglich als eine schlüssige (subjektive) Absichtserklärung Ihrerseits gewertet werden, der aber keinerlei Bedeutung zukommt. Entscheidend sind alleine die objektiv erkennbaren äußeren Verhältnisse.... Die jeweilige Betriebsaufgabe erfolgte somit im Veräußerungsjahr. ...*

*Dem Kaufpreis des Kindergartens O-Straße von ATS 700.000,-- stand im Veräußerungsjahr 1999 ein Buchwert von ATS 9,-- gegenüber. ...*

*Dem Kaufpreis des Kindergartens T-gasse von ATS 6,000.000,-- stand im Veräußerungsjahr 2001 ein Buchwert von ATS 11,-- gegenüber.... "*

Der steuerliche Vertreter der Bw antwortete mit Schreiben vom 23.4.2004 wie folgt:

*„Zu Ihrer Sachverhaltsschilderung dürfen wir mitteilen, dass die Einkünfte aus der Verpachtung ausschließlich im Jahr 1995 unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit mitausgewiesen wurden. Allerdings ist sowohl in der Umsatz- als auch in der Einkommensteuererklärung 1995 der Hinweis enthalten, dass neben den Einkünften aus dem Kindergartenbetrieb Einkünfte aus Vermietung erzielt wurden. Überdies ist anhand der in der Einkommensteuererklärung 1995 angereichten Beilagen klar und zweifelsfrei ersichtlich, dass es sich um eine Betriebsaufgabe gehandelt hat. ...*

*In der Einkommensteuererklärung 1996 sind bereits ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst, weshalb der von Ihnen angenommene Sachverhalt ... unrichtig ist, weil er der Aktenlage widerspricht. Trotzdem in der Einkommensteuererklärung die Einkünfte richtigerweise unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ausgewiesen waren, hat das Finanzamt irrtümlich diese Einkünfte unter „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ bescheidmäßig erfasst. Da hinsichtlich der Steuer kein im Ergebnis anderer Bescheid ergangen wäre, ... gab es für die Steuerpflichtige keine Beschwerde, weshalb auch keine Berufung eingelegt wurde. ... dass das Finanzamt darüber in Kenntnis war, dass nur noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen werden, weil Anfang 1996 ein Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen 1996 gestellt wurde. .... Dass ..im Jahr 1996 Fr G. nur noch einen Verdienst als Angestellte und aus Vermietungseinkünften hat.*

*Weiters dürfen wir festhalten, dass eine Lohnsteuerprüfung bis inkl 1995 stattgefunden hat, ... weil der Betrieb aufgegeben und die Dienstverhältnisse beendet wurden.*

*...*

*Betriebsaufgabe 1995:*

*Subjektiv hat die Steuerpflichtige mit der Einkommensteuererklärung 1995 zu erkennen gegeben, dass sie den Betrieb nicht mehr fortsetzen will. Hiezu wurde in einer Beilage zur eingereichten Steuererklärung 1995 die Betriebsaufgabe dargestellt. Auch bei den Einkunftsarten auf S 1 der Einkommensteuererklärung 1995 wurden neben dem – im Jahr 1995 kurzfristig noch betriebenen Kindergarten – bereits Einkünfte aus Vermietung und Einkünfte als Angestellte angeführt. Richtig ist, dass die Mieteinnahmen nicht gesondert aus der Einnahmen – Ausgaben Rechnung herausgeschält wurden, sondern im Jahr 1995 gemeinsam mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit erfasst waren. Dies erfolgte aus Vereinfachungsgründen, weil auf Grund der an die Betriebsaufgabe anschließenden Verpachtung auch Aufwendungen weiterhin als Werbungskosten anfielen (insbesondere AfA für das verpachtete Inventar). Im Endergebnis hätte sich am Gesamteinkommen keine Veränderung ergeben ... Aus der Einnahmen-Ausgaben Rechnung sind aber bereits die Mieterlöse ersichtlich; in der Beilage ist die Betriebsaufgabe dokumentiert.*

*Neben der nachgewiesenen subjektiven Absicht der Steuerpflichtigen, den Betrieb nicht mehr fortsetzen zu wollen, sind auch objektive Gründe darstellbar, ... wie insbesondere Vereinbarung P:*

*Vertragsinhalt war, dass keine ... Fortsetzung des Kindergartenbetriebs ...beabsichtigt war. Die Kindergärten wurden mit Wirkung vom 1.3.1995 auf den Verein übertragen. Gleichzeitig wurde ein Anstellungsverhältnis mit Fr G. begründet.*

#### Historische Grundlagen:

*1995 begann das AMS mit der sogenannten „Aktion 8000“, wonach Förderungen für Anstellung von Kindergartenpersonal vergeben wurden. Bezugsberechtigt waren allerdings nur gemeinnützige Vereine.*

#### Informationsschrift „Die Kindergärten, Statistisches Zentralamt 1995 ...

*Auszugsweise darf ... zitiert werden wie folgt:*

*"Unter bestimmte Voraussetzungen können Institutionen, die von Vereinen, Kirchen oder Orden geführt werden, Subventionen ... erhalten. ... Privatpersonen, die ... Kindergärten führen, erhalten in der Regel keine Subventionen ...*

*Anmerkung: Die Einschränkung „in der Regel“ ist insoweit irreführend, als uns keine Ausnahmen von dieser Regel bekannt sind. (Hiefür wäre sogar ein Gemeinderatsbeschluss notwendig)*

#### Brief der Frau Vizebürgermeisterin vom 30.7.1996

*... dass „auf Grund von Beschlüssen des Wiener Gemeinderates seit Jahrzehnten Kindertagesheime, gemeinnützige Vereine und Organisationen gefördert werden.“*

#### Amtsblatt der Stadt Wien vom 12.11.1998 ...:

*... wird ausgeführt, dass die MA 11 ermächtigt wurde, mit gemeinnützigen Organisationen und*

*Vereinen, die ... Kindergärten führen, im eigenen Wirkungsbereich Übereinkommen zum Zwecke der Förderung dieser Gruppen abzuschließen ,...*

*Mitteilung Kinderdrehscheibe von November 1992*

*Aus dieser Unterlage geht hervor, welche Einrichtungen nach welchen Kriterien gefördert werden. Aus den beiliegenden Statistiken ... ist der damalige Stand per 1.9.1992 ersichtlich. Ein Vergleich mit dem heutigen Stand ergibt eindeutig, dass ein Großteil der damals privat geführten Kindergärten und Horte mittlerweile Vereine sind. Auch hieraus lässt sich objektiv der Schluss ziehen, dass Fr G. im Jahr 1995 nicht mehr an eine Neuauflage des eigenen Kindergartenbetriebes gedacht hat.*

*Tabellarische Übersicht „Unternehmer, privater gemeinnütziger Verein und öffentliche Hand“*

*Aus dieser Gegenüberstellung aus 1996 ist ersichtlich, dass der Einzelunternehmer gegenüber der öffentlichen Hand und dem Verein deutlichst benachteiligt war.... Hinzuweisen ist, dass dies seit Jahren politische Absicht war und seitens der Gemeinde Wien auch kein Hehl daraus gemacht wurde, dass ausschließlich Betreuungsstätten der Gemeinde Wien oder gemeinnützige Vereine förderungswürdig seien.*

*Aus der Gesamtbeurteilung ergibt sich zweifelsfrei, dass 1995 eine Betriebsaufgabe erfolgte und dies auch dem FA gegenüber offengelegt wurde."*

Die entsprechenden Beilagen waren angefügt.

Mit Schreiben vom 6.5.2004 ergänzte die Bw obige Stellungnahme des steuerlichen Vertreters wie folgt:

*"... Aus meiner Sicht darf ich noch festhalten, dass ich im Jahr 1995 keine Absicht hatte, wiederum die Kindergärten in Eigenregie zu führen. Mit der Übertragung der Betriebe auf den Verein habe ich ein Dienstverhältnis angenommen. Mit dieser Anstellung beim Verein war ich zufrieden, weil es mir mit dem Gehalt finanziell besser geht, als vorher in der Zeit der Selbstständigkeit. Meine Wochenarbeitszeit war damals sicher 60 bis 80 Stunden.*

*Wegen der Förderungssituation ... wäre es heute gar nicht mehr möglich, Kindergärten als „gewinnorientierte“ Betriebe zu führen. Wären die Kindergärten nicht schon vor Jahren vom Verein übernommen worden, würden sie heute nicht mehr existieren. ... dass fast alle bestehenden Einzelbetriebe geschlossen wurden und die ... Kindergärten nur mehr in Vereinsform geführt werden. Für den Zeitraum 1995 und davor habe ich nicht mehr viel Informationsmaterial, weil ich diese gesammelten Unterlagen größtenteils mit anderen Belegen und Buchhaltungsunterlagen bereits entsorgt habe,*

*Das neue Kindertagesheimgesetz gilt seit 2003. ... Dies bedeutet fast eine Verdoppelung der Personalkosten und ein Drittel weniger Elternbeiträge. Die Förderungen werden, wenn überhaupt, sehr minimal erhöht. Ohne Förderungen wäre aber ein Kindergartenbetrieb heutzutage gar nicht mehr realisierbar. Rückblickend auf das Jahr 1995 war mir dies bekannt und*

*bewusst, weshalb sowohl subjektiv als auch objektiv kein Wille zur Wiederbetätigung als Einzelunternehmerin bestand.*

*Für mich war im Zeitpunkt 1995 klar, dass ein weiterer wirtschaftlicher Betrieb des Kindergartens als Einzelunternehmerin nicht möglich war. Ich habe daher die Gelegenheit ergriffen und die Kindergärten an den Verein ... übertragen. Zum damaligen Zeitpunkt konnten aber die Mietrechte nicht übertragen werden, ohne dass die Fortführung der Kindergärten gefährdet wäre. (Siehe auch Korrespondenz aus 1992 betreffend Geltendmachung von Eigenbedarf etc; betreffend D.-hof Risiko einer riesigen Mietpreiserhöhung). Den Mietrechten kam zum damaligen Zeitpunkt kein Wert zu, weil eine Übertragung entweder gar nicht möglich war oder mit einer beträchtlichen Mieterhöhung verbunden gewesen wäre. Ich hatte daher mit dem Verein vereinbart, dass ich die Miete weiterhin bezahle und der Verein mir meine Kosten zuzüglich eines kleinen Gewinnaufschlages vergütet (siehe Einkünfte aus V u V). Erst etliche Jahre später ergaben sich die Gelegenheiten, dass die Mietrechte ohne wesentliche Mehrkosten übertragen werden konnten. Hiefür hatte ich mir vom Verein eine entsprechende Ablöse ausbedungen."*

Eine Chronologie über AMS Förderungen und Mietverhältnisse war beigelegt ebenso wie weitere Unterlagen über Förderungen, Mietverhältnisse, Übernahme durch den Verein etc.

Am 9.7.2004 erließ das FA Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 und Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001. Darin wurde von der Veräußerung des Betriebes im Jahr 2001 ausgegangen.

In der Bescheidbegründung bezüglich der drei Bescheide wurde ausgeführt:

#### „1. Wiederaufnahme Einkommensteuer 2000

*Die Wiederaufnahme erfolgte, weil im Vorhalteverfahren für das Jahr 2001 neu hervorgekommen ist, dass keine Umstände vorlagen, die die Beurteilung der Betriebsverpachtung 1995 als Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG verlangt hätten. Bis zur Veräußerung des Kindergartens in der T-gasse xx , 0000 Wien, im Jahr 2001 war daher von betrieblichen Einkünften auszugehen, auch wenn die betriebliche Tätigkeit durch den Pächter ausgeübt worden ist. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995 findet sich ein Beiblatt „Abschlagsrechnung wegen Betriebsaufgabe“, in den Erklärungen 1995 und 1996 wurden die aus der Verpachtung erzielten Einkünfte aber weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Die Veranlagungen erfolgten erklärungskgemäß, ohne dass der zugrunde liegende Sachverhalt erhoben und überprüft wurde, da die unrichtige Zuordnung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weder Spruchbestandteil war noch zu irgend welchen steuerlichen Auswirkungen führten.*

*Erst im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes vom 10.10.2003 betreffend das Jahr 2001*



wurde festgestellt, dass die Abgpf. fälschlicherweise bei Beginn der Verpachtung beider Kindergärten im Jahr 1995 ihrerseits von einer Betriebsaufgabe ausgegangen ist, dass aber bis 2001 keine Umstände vorlagen, die eine solche Betriebsaufgabe begründeten. Vielmehr ist in Beachtung der ständigen Rechtsprechung nun davon auszugehen, dass erst durch den Verkauf des letzten Kindergartens eine Betriebsaufgabe stattgefunden hat. Daher war für die Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Kindergartenstandortes in 9999 Wien ...im Jahr 1999, dessen Kaufpreis im Jahr 2000 zugeflossen ist, für das Jahr 2000 ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln und das betreffende Verfahren ... wiederaufzunehmen.

## 2. Einkommensteuer 2000 und 2001 allgemein

Die bloße Verpachtung stellt keine Betriebsaufgabe dar, zumal weder nach dem damaligen Alter der Abgpf. noch nach der Ausgestaltung der Pachtverhältnisse (bloß mündliche Vereinbarung ohne entsprechend lange Bindungsabreden ...) eine Betriebsaufgabe anhand objektiver Umstände indiziert war. Dass die Abgpf. eine Betriebsfortführung nicht beabsichtigt hat und deshalb (wohlgemerkt erst ab 1997) die Verpachtung als außerbetriebliche Einkünfte deklariert wurden, kann lediglich als eine schlüssige (subjektive) Absichtserklärung ihrerseits gewertet werden, der aber keinerlei Bedeutung zukommt. Entscheidend sind alleine die objektiv erkennbaren äußeren Verhältnisse (VwGH 15.5.1983, 82/14/0118). Dass die unmittelbare Ausübung der betrieblichen Tätigkeit aufgrund förderungsrechtlicher Bestimmungen nach der im Verpachtungszeitpunkt geltenden Rechtslage wirtschaftlich ungünstiger ist als die Ausübung durch einen Pächter, stellt noch keinen ausreichenden Grund für die Annahme einer Betriebsaufgabe dar. Dazu sind die weiteren bereits eingangs erwähnten Rahmenbedingungen zu schwach ausgestaltet, um in einer anzustellenden ex ante Betrachtung davon ausgehen zu können, dass die Abgpf. nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage oder willens sein wird, ihren Betrieb fortzuführen. Die Betriebsaufgabe erfolgte somit erst im Veräußerungsjahr des Kindergartenbetriebs 2001. Daher war für die 1999 erfolgte Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Standortes O-Straße ein Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt des Entgeltzuflusses im Jahr 2000 zu ermitteln, für die Veräußerung des Kindergartens in der T-gasse ein Aufgabegewinn gemäß § 24 EStG im Jahr der Veräußerung 2001.

### Einkommensteuer 2000

Dem Kaufpreis des Kindergartens O-Straße von ATS 700.000,-- exkl. USt stand im Veräußerungszeitpunkt ein Buchwert von ATS 9,-- gegenüber. Daher war die Einkommensteuer 2000 um den Veräußerungsgewinn von ATS 699.991,-- zu erhöhen.

### Einkommensteuer 2001

Dem Kaufpreis des Kindergartens T-gasse von ATS 6.000.000,-- inkl. USt, sohin netto ATS 5.000.000,-- stand im Veräußerungsjahr 2001 ein Buchwert von ATS 11,-- gegenüber. Daher

*war die Einkommensteuer 2001 um den Veräußerungsgewinn abzüglich des gemäß § 24 Abs 4 EStG zustehenden Freibetrages, sohin um ATS 4,899.989,-- zu erhöhen."*

Mit Bescheid vom 12.7.2004 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre mit 0 festgesetzt.

In der Berufung gegen diese Bescheide und gegen den Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre vom 3.8.2004 wurde innerhalb offener Frist ausgeführt:

"Wiederaufnahme Einkommensteuer 2000

*Die Wiederaufnahme ist unbegründet, weil im Vorhalteverfahren keine Tatsachen neu hervorgekommen sind, die dem FA nicht ohnedies längst bekannt waren. Die Finanzbehörde begründet die Wiederaufnahme damit, dass in den Erklärungen 1995 und 1996 die aus der Verpachtung erzielten Einkünfte „aber weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt" wurden. Dies ist unrichtig und aktenwidrig. In der Anlage dürfen wir die Umsatzsteuererklärung 1996 und die Einkommensteuererklärung 1996 in Kopie beilegen. Aus den Erklärungen ist eindeutig ersichtlich, dass als Einkunftsart die „Vermietung" angeführt war. ... Dass das FA die Beträge als gewerbliche Einkünfte im Einkommensteuerbescheid 1996 erfasst hat, ist nicht von mir als Abgplf. zu verantworten. Durch diese fehlerhafte Bescheidausfertigung war ich auch in keiner Weise beschwert, weshalb ich kein Rechtsmittel eingelegt habe. ...*

*Für das Jahr 1995 ist richtigerweise festzuhalten, dass die Vermietungseinkünfte – der Einfachheit halber – bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb miterfasst waren. Im Übrigen ist aus der Beilage eindeutig erkennbar und ersichtlich, dass es sich um eine Betriebsaufgabe gehandelt hat, weil die Überschrift lautete „Abschlagsrechnung wegen Betriebsaufgabe". Im Rahmen der Betriebsaufgabe erfolgte auch zwingend der Wechsel von der bisherigen Einnahmen- und Ausgaben Rechnung zur Bilanzierung. Das FA hat diesen Übergangserfolg auch der Besteuerung zugrunde gelegt. Die Investitionsrücklagen wurden zur Gänze gewinnerhöhend aufgelöst. Hiezu darf ich die E 1995 beilegen, worin als Beruf oder Art der Tätigkeit „Kindergarten, Vermietung, Angestellte" ausgewiesen war. Ebenso wurde in der Umsatzsteuererklärung für 1995 die Art des Unternehmens mit „Kindergarten, Vermietung" erfasst. Es war daher der Sachverhalt bei der Abgabe der Steuererklärung 1995 völlig offen gelegt und dem FA bekannt. Überdies, .... Dass lt Schreiben vom 5. Februar 1996 ein Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuer Vorauszahlungen für 1996 gestellt wurde. Begründet wurde dieser Antrag damit, dass ich im Jahr 1996 „einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe, die im Wege der Lohnsteuer bereits besteuert sind, und daneben nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ca ATS 30.000,00 habe", weshalb ebenfalls hinlänglich klar und nachgewiesen ist, dass das Finanzamt über den Sachverhalt*

informiert war. Im Übrigen wurde diesem Antrag auch statt gegeben, weshalb dieser Antrag wohl vorab seitens der Verwaltungsorgane gelesen wurde.

Für das Jahr 2000 liegt daher keine Neuerung vor; vielmehr war das Finanzamt über die Tatsache der Betriebseinstellung im Jahr 1995 vollinhaltlich und vollumfänglich informiert.

#### Einkommensteuer 2000 und 2001

Bereits im Rahmen des Vorhalteverfahrens habe ich umfangreiche Dokumentationen und Unterlagen vorgelegt ... Im Jahr 1995 habe ich meine Kindergärten aufgegeben und bin – letztlich aufgrund (landes)gesetzlicher Bestimmungen in ein Dienstverhältnis "geflüchtet". Sowohl objektiv als auch subjektiv hatte ich zum damaligen Zeitpunkt keine Absicht mehr, die übertragenen Betriebe jemals selbst wieder zu führen. Dies kann ich auch durch Zeugenaussagen beweisen. Das Dienstverhältnis bot mir die finanzielle Sicherheit, die ich bei Weiterführung des Betriebs nicht gehabt hätte. Bei Durchsicht der Ergebnisentwicklung der Kindergärten ist feststellbar, dass die Ergebnisse kontinuierlich schlechter wurden. ... weil sie gemeinnützig waren und damit Förderungen beanspruchen durften. Diese Förderungsmöglichkeit war mir verwehrt. Es war daher von vornherein klar, dass ich mit der Vermietung keine wie immer geartete Möglichkeit einer neuerlichen Inbetriebnahme des Gewerbebetriebes ins Auge gefasst hätte.

... Subjektiv war mein Wille darauf gerichtet, die Kindergärten nicht mehr als Einzelunternehmerin zu betreiben, weshalb ich das Anbot des Vereines auf Übernahme der Betriebe angenommen habe. Hiezu darf ich als Zeugen Hrn L. F. namhaft machen und eine eidesstattige Erklärung beilegen. Zur Objektivierung meines Vorbringens betreffend Förderungsmaßnahmen darf ich auch noch weiters als Zeugen benennen: Fr V. R. A., Fr Dr. C. E., Leiterin der MA xy, sowie Hrn OAR N. U., MA yx...

Objektiv lässt sich festhalten und nachweisen, dass ich anlässlich der Betriebsaufgabe zum 31.3.1995 keine Absicht mehr hatte, die Kindergärten in näherer oder weiterer Zukunft jemals wieder selbst betreiben zu wollen. Beweise hiefür sind:

- Es sollte aufgrund der objektiven Tatbestände auch der Finanzverwaltung amtsbekannt sein, dass die Zahl der privat, von Einzelpersonen betriebenen Kindergärten im Raume Wien drastisch zurückgegangen ist und die Ursachen hiefür in den Förderungsbestimmungen des Landesgesetzgebers zu suchen sind. Jeder andere Kindergartenbetreiber in einer ähnlichen Situation hätte keinen Zweifel daran gehabt, dass er/sie auf Dauer das Dienstverhältnis behalten will und keinesfalls in die Selbständigkeit ... zurückkehren möchte...
- Abschluss eines Dienstverhältnisses mit der Nebenabrede, dass dieses vom Verein nur aus wichtigen Gründen gelöst werden darf. Allein dieser Umstand zeigt, dass ich mir langfristig ein Dienstverhältnis sichern wollte, um nicht in späterer Folge bei Kündigung mittellos dazustehen.

- Förderungswesen der Stadt Wien

...Dies war ja letztlich der Grund, warum ich die Kindergärten an einen gemeinnützigen Verein übergeben hatte. Der Landesgesetzgeber hat diese Rechtsform gewünscht und .... durchgesetzt ...

- Ich hatte im Dienstverhältnis ein deutlich besseres Nettoeinkommen als davor als Einzelunternehmerin. ... Weiters ist zu beachten, dass der Verein im Jahr 1996 aus der so genannten „Kindergartenmilliarde“ einen weiteren Kindergarten eröffnet hat, wobei der Kindergarten für mindestens 10 Jahre betrieben werden muss ...

Schlussendlich darf ich betonen, dass ich mit Wirkung vom 1.4.2005 in Pension gehen werde. ... Hiermit ist mittlerweile auch der Beweis geliefert, dass ich tatsächlich die Betriebe nicht mehr als Einzelunternehmerin übernommen hätte.

- Übertragung der Kundenkartei, des Bankkontos, sämtlicher Kunden- und Kinderdateien, Ummeldung der vorhandenen Dienstverhältnisse auf den Verein etc.

Falls zum damaligen Zeitpunkt eine Möglichkeit vorhanden gewesen wäre, die Mietrechte zu für den Verein akzeptablen Bedingungen zu übertragen, hätte ich bereits im Jahr 1995 die Mietrechte mitveräußert. Zum 28.2.1995 wagte ich es aber nicht, an den Mietrechten Änderungen herbeizuführen, um nicht eine dramatische Mietzinserhöhung oder gar eine Aufkündigung des Bestandverhältnisses zu provozieren. Obwohl auch die (Unter)Vermietung der Räumlichkeiten mietrechtlich keine 100%-ige Gewähr geboten hat, erschien dem Verein und mir diese Vorgangsweise noch deutlich unproblematischer als eine Übertragung der Mietrechte. Zum damaligen Zeitpunkt waren die Mietrechte ein „non valeur“, weil weder die Übertragbarkeit noch die Mietzinshöhe mit Sicherheit feststand.

Alle wesentlichen Grundlagen des Betriebes wurden dem Verein übertragen mit Ausnahme der Bestandrechte und des Inventars, die ich mir aus den obigen Gründen zurückbehielt und an den Verein untervermietete.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sowohl aus subjektiven als auch objektiven Gründen im Rahmen des Gesamtbildes im Jahr 1995 meine Betriebsaufgabe erfolgte. Ich darf auch festhalten, dass meine Ausführungen zu diesem Punkt ebenso unter „Wiederaufnahme Einkommensteuer 2000“ zu subsumieren sind; das behauptete Nichtwissen der Behörde ist schlichtweg falsch und aktenwidrig – vielmehr war die Finanzverwaltung vollinhaltlich über die Betriebsaufgabe in Kenntnis gesetzt und hat die entsprechenden Bescheide erlassen. Eine nunmehrige Unkenntnis der Behörde disqualifiziert sich selbst. Zum damaligen Zeitpunkt waren die Mietrechte nichts wert, weshalb ich sie auch anlässlich der Entnahme ins steuerliche Privatvermögen mit Null angesetzt habe. ... Die Veräußerungen der Bestandrechte im Jahr 2000 und 2001 inklusive des noch vorhandenen Inventars erfolgten daher aus meinem steuerlichen Privatvermögen außerhalb der Spekulationsfrist. ... ist die Veräußerung von

*Anlagevermögen im Rahmen der subsidiären Einkunftsarten außerhalb der Spekulationsfrist nicht zu erfassen. ...*

*Bescheid über die Vorauszahlungen 2004*

*... Auch hier sollte das FA im Wissen sein, dass ich im Jahr 2004 nur noch Einkünfte aus nSA beziehe.*

*Ich stelle daher den Antrag, die Vz mit 0 festsetzen zu wollen ...*

Die Bw brachte mit e-mail am 11.6.2007 einen Schriftsatz ein, in dem iw vorgebracht wurde, sie hätte nie die subjektive Absicht (und auch nicht die objektive Möglichkeit) gehabt, den an den Verein übertragenen Betrieb jemals wieder selbständig zu führen. Ab 1.4.2005 sie ihr die vorzeitige Alterspension bei langer Versicherungsdauer ab 1.4.2005 zuerkannt worden.

Auf Grund der landesgesetzlichen Förderung von gemeinnützigen Rechtsträgern hätten die „gewinnorientierten“ Unternehmen keine Chance mehr gehabt.

Sie habe noch im Jahr 1994/95 als Einzelunternehmerin versucht, Förderungen für angestellte Mitarbeiter zu erlangen. Dies sei aber wegen fehlender Gemeinnützigkeit abgelehnt worden.

Auch der Zugang zu den Förderungen aus der Kindergartenmilliarde und zur so genannten Gruppenförderung sei ebenfalls nur möglich, wenn der Förderwerber eine gemeinnützige Institution ist.

Die wesentlichen Grundlagen des Kindergartens seien an den Verein übertragen worden, was auch aus einer Kopie der Erste Bank ersichtlich sei, laut welcher das bisher auf das Einzelunternehmen lautende Wertpapierdepot auf den Verein geändert wurde.

Auf die aus der Perspektive des Jahres 1995 notwendige Rückbehaltung der Mietrechte werde nochmals verwiesen.

Der Verein habe sämtliche Einnahmen aus der Kindergartenbetreuung lukriert; die Kindereltern seien fördernde Mitglieder des Vereins geworden; das Personal sei auf den Verein übergegangen etc.

Der vom FA präferierten ex ante Betrachtung sei im Sinne der wertaufhellenden Betrachtung entgegenzuhalten, dass

- nie eine Pachtvereinbarung abgeschlossen worden sei
- sämtliche Mitarbeiter mit allen Rechten und Pflichten, die Kundendatei, die Geschäftsbezeichnung, die Betreuungsvereinbarungen und alle sonstige Betriebsgrundlagen an den Verein übertragen worden seien
- die Bw tatsächlich in Pension gegangen sei, ohne den Betrieb jemals wieder aktiv bewirtschaftet zu haben
- die Steuererklärungen 1995 und Folgejahre eindeutig zum Ausdruck brachten, dass eine Betriebsaufgabe im Jahr 1995 erfolgt sei und ab 1996 nur noch Vermietungseinkünfte bezogen worden seien.

Die entsprechenden Unterlagen waren beigelegt.

In der am 12. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten der Bw ergänzend ausgeführt, die wesentlichen Betriebsgrundlagen seien im Jahre 1995 übertragen worden, insbesondere sei zu beachten, dass die Bw Sorge gehabt hat, es könnte bei Weiterveräußerung des Mietrechtes mietrechtliche Schwierigkeiten geben, zumal die Hausverwaltung des Objektes im 00.. Bezirk bereits unter Behauptung des Eigenbedarfs versucht habe, den Kindergarten zu kündigen. Letztlich habe aber eine Einigung erzielt werden können und die Mietrechte seien dem Verein übertragen worden.

Die Bw habe als Angestellte ein höheres Gehalt erzielt als der Gewinn aus dem Einzelunternehmen betrage habe, überdies wäre auf die mit der Einkunftsart verbundenen steuerlichen Vorteile hinzuweisen.

Die Veräußerung der Mietrechte sei somit im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfolgt und habe daher außer Ansatz zu bleiben.

Auf die bisherigen Ausführungen zur Wiederaufnahme und zu den Förderungsmöglichkeiten werde verwiesen.

Weiters sei unbestritten, dass ein Vertragsabschluss in zivilrechtlich gültiger Form auch mündlich erfolgen könne. Die Judikatur erfordere Schriftlichkeit nur bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Von Seiten des FA wurde bei der mündlichen Berufungsverhandlung ergänzend iw vorgebracht, betreffend Wiederaufnahme seien dem FA erst auf Grund der Beantwortung des Vorhaltes vom 10.10.2003 Umstände bekannt geworden, die darauf schließen ließen, dass noch nicht im Jahr 1995 eine Betriebsaufgabe stattgefunden habe. Es seien nämlich keineswegs alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden, insbesondere nicht die Mietrechte, die wohl in vielen Fällen wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen können.

Auch sei der Vertrag mit dem Verein bloß mündlich abgeschlossen worden; hätte aber bereits damals die Absicht bestanden, den Betrieb nie wieder selbst zu führen, wäre wohl eine schriftliche Vereinbarung mit bindender Wirkung und Regelung aller notwendigen Elemente erfolgt. Überdies könne davon ausgegangen werden, dass sich die Bw durch ihre Tätigkeit im Verein Kontrollrechte vorbehalten wollte.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw betrieb als Einzelunternehmerin seit 1977 zwei Kindergärten, einen in 9999 Wien und einen in 0000 Wien. Mit 1.3.1995 verpachtete sie beide Kindergärten an den Verein „P. " *um den Betrag von ATS 2.700,-- brutto (für das Inventar).*

Die Kundenkartei, die Kinderdateien, das Bankkonto und das Wertpapierdepot wurden ohne Entgelt an den Verein übertragen, wobei die Kontonummer und die Wertpapierdepotnummer der Bw und des Vereins identisch waren und lediglich der Name geändert wurde.

Die Bestandrechte und das Inventar blieben bei der Bw und wurden an den Verein gratis untervermietet bzw gegen Entgelt verpachtet.

Ein schriftlicher Pachtvertrag wurde nicht abgeschlossen.

Die Bewilligung zur Führung eines Kindertagesheimes blieb bei der Bw.

Die Bw blieb Mieterin der beiden Objekte und verrechnete die vorgeschriebene Miete samt Betriebskosten in derselben Höhe an den neuen Betreiber. Dieser hat alle Angestellten mit sämtlichen Rechten und Pflichten übernommen und ist in alle Kindergartenbetreuungsvereinbarungen eingestiegen. Auch die Bw wurde als Angestellte mit unbefristetem Angestelltenverhältnis vom Verein übernommen und erzielte aus dieser Tätigkeit seit 1996 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie war zum Zeitpunkt der Verpachtung des Betriebes 46 Jahre alt.

Ab 1.4.2005 wurde der Bw die vorzeitige Alterspension wegen langer Versicherungsdauer zuerkannt.

Die Tatsache der Verpachtung des Betriebes war dem FA im Jahr 2000 iw bekannt.

Die Bw veräußerte mit Vertrag vom 17.6.1999 die Mietrechte samt Inventar an dem Objekt in 9999 Wien, O-Straße 00 (2 Zimmer und Nebenräume, insgesamt 90m<sup>2</sup>) für ein Entgelt von ATS 700.000,00 zuzügl 20% USt, an den Verein P. . Das Entgelt floss im Jahr 2000 zu. Der Buchwert des (Teil)betriebs betrug ATS 9,--.

Der Verein trat mit Zustimmung der Hauseigentümerin in die Mietrechte der Bw mit Mietvertrag vom 1.7.1999 ein. Die Bw übernahm die Bürgschaft für alle Forderungen der Vermieterin gegen den Mieter (Verein) aus diesem Bestandverhältnis. Die Miete wurde von ATS 2.791,-- auf ATS 5.100,-- erhöht.

Mit Kaufvertrag vom 10.12.2001 veräußerte die Bw die Mietrechte samt Inventar an dem Objekt in 0000 Wien, T-gasse xx (Gesamtfläche 200m<sup>2</sup>) für ein Entgelt von ATS 6 Mio inkl 20% USt an den Verein P. . Die Verkäuferin garantiert, dass der Käufer in das bestehende Mietverhältnis eintreten kann.

Der Hauseigentümer war mit der Übertragung der Mietrechte einverstanden.

Dem Entgelt stand ein Buchwert von ATS 11,-- gegenüber.

Erst mit Vorlage eines auf ihn lautenden Bestandvertrages konnte der Verein Förderungen für Kindergartenplätze aus dem Kindergartenfonds der Gemeinde Wien beantragen. Förderungen für Mitarbeiter wurden nur gemeinnützigen Betreibern gewährt, wobei die Förderungen zwischen 1995 und 1999 am höchsten waren, da 1999 bereits wieder eine Einschränkung erfolgte. Diese Förderungen wurden vom Verein beansprucht.

Nach den objektiv erkennbaren äußeren Verhältnissen erfolgte die Betriebsaufgabe nicht 1995, sondern erst mit der Veräußerung des Betriebs im Jahr 2001.

Nach objektiven Kriterien war zum Zeitpunkt der Verpachtung 1995 nicht erkennbar, dass die Bw den Betrieb nicht mehr weiterführen würde.

So

- war die Bw im Zeitpunkt der Verpachtung 46 Jahre alt;
- wurde der Pachtvertrag nur mündlich abgeschlossen, was bei der vorgesehenen monatlichen Bezahlung die monatliche Kündigungsmöglichkeit des Vertrages nach sich zieht;
- blieben die Mietrechte, die wesentlichen Betriebsgrundlagen, bei der Bw, welche die Miete als Hauptmieterin weiter bezahlte und an den Verein weiterverrechnete. Der Verein hatte lediglich die Rechtsposition eines Untermieters;
- wurde das Inventar nicht veräußert, sondern nur verpachtet;
- arbeitete die Bw weiter im Betrieb mit;
- wurden die Angestellten nicht gekündigt, sondern arbeiteten weiter im Betrieb mit;
- wurde der Betrieb in den Räumlichkeiten der Verpächterin (Bw) und mit deren Einrichtung weiter geführt;

Die Tendenz zu besseren Förderungsmöglichkeiten für gemeinnützige Vereine im Vergleich zu Einzelpersonen war zweifellos gegeben, was aber die Summe und Stärke der oben aufgezählten Umstände nicht aufwiegen kann.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die Ausführungen über die Verpachtung des Betriebs und die Modalitäten derselben beruhen iw auf den Ausführungen der Bw (zB, dass kein schriftlicher Pachtvertrag abgeschlossen wurde) sowie auf den diesbezüglich unbestrittenen Feststellungen des FA.

Dass es sich um ein langfristiges Pachtverhältnis handelt, konnte nicht nachgewiesen werden. In diesem Fall wäre ein schriftlicher Pachtvertrag abgeschlossen worden. Die Tatsache, dass ein solcher nicht abgeschlossen wurde, spricht für den Willen der Parteien, das Bestandverhältnis jederzeit auflösen und somit rückgängig machen zu können, da gegenteilige mündliche Vereinbarungen erfahrungsgemäß nicht nachweisbar und daher nicht durchsetzbar sind.

Dass die Tatsache der Verpachtung des Betriebes ab 1995 dem FA im Jahr 2000 bekannt war, ist dem Steuerakt entnehmbar.

So war ein Beiblatt der Steuererklärungen 1995 betitelt mit „*Abschlagsrechnung wegen Betriebsaufgabe*“, in der ein Abschlag von ATS 31.870,-- errechnet wurde. In der Einnah-



men/Ausgaben Rechnung dieses Jahres war unter den Einnahmen ein Posten „*Mieteinnahmen netto 20%*“ enthalten. Die Investitionsrücklagen wurden aufgelöst. Auf dem im Steuerakt des Jahres 1995 enthaltenen internen Formular Verf 70 „*Unzulässigkeit bei Soforteingabefällen*“ ist handschriftlich vom FA vermerkt: „*Betriebsaufgabe!*“.

Auf den Steuererklärungen 1995 bis 2000 war als Tätigkeit angegeben „*Kindergarten, Vermietung, Angestellte*“. Ab 1996 wurden in der Einnahmen/Ausgaben Rechnung nur mehr „*Einkünfte aus Vermietung*“ angeführt und auch in den Einkommensteuererklärungen 1996 wurde als Tätigkeit „*Angestellte, Vermietung*“ und der jeweilige Betrag unter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eingetragen.

Im Schreiben vom 5.2.1996 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen wird explizit vorgebracht „*Da ich im Jahr 1996 einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe, die im Wege der Lohnsteuer bereits besteuert sind, und daneben nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ... habe ...*“.

Nach dem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der Bw hat auch eine Lohnsteuerprüfung bis inklusive 1995 stattgefunden, weil der Betrieb aufgegeben und die Dienstverhältnisse beendet wurden.

Es soll hier nicht der Eindruck erweckt werden, die Bw habe völlig korrekt im Jahr der vermeintlichen Betriebsaufgabe 1995 einen Aufgabegewinn berechnet. Ihre Ausführungen, ein Aufgabegewinn sei ermittelt worden, dieser sei nach den damaligen Verhältnissen jedoch unter dem Freibetrag von ATS 100.000,-- gelegen, da die Mietrechte zum damaligen Zeitpunkt „*nichts wert*“ gewesen wären, ist nicht schlüssig; auch zum damaligen Zeitpunkt war vollkommen klar, dass die Mietrechte einen Wert darstellen, was auch die Vereinbarung der Bw mit dem Verein über allfällige spätere Ablösezahlungen (wie die Bw selbst vorbringt) erhellt und die Tatsache des späteren Erhalts von ATS 700.000,-- bzw ATS 5.000.000,-- netto als Ablöse für die Weitergabe der Mietrechte und des Inventars offenkundig macht.

Widersprüchlich ist auch das Vorbringen der Bw, die wesentlichen Betriebsgrundlagen seien 1995 übertragen worden. Wäre dem so gewesen, hätte sehr wohl nach dem Verständnis der Bw (nämlich Betriebseinstellung 1995) ein positiver Aufgabegewinn (stille Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen) erzielt und berechnet werden müssen.

Trotz dieser Unschlüssigkeiten und Widersprüchlichkeiten war die Tatsache der Verpachtung des Betriebes bzw der vermeintlichen Betriebseinstellung offen gelegt worden. Das FA hätte von sich aus tätig werden und entsprechende Nachforschungen und Beurteilungen anstellen können.

Spätestens im Jahr 2000 hätte das FA reagieren müssen, als die Bw in einem Beiblatt zur Steuererklärung ausführte: „*Die Übertragung der im Privatvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter X., O-Straße 00 (Buchwert 9,--) wurde steuerfrei behandelt.*“

Die Ausführungen des FA, erst im Vorhalteverfahren für das Jahr 2001 wären die entsprechenden Tatsachen neu hervorgekommen, entsprechen nicht der Aktenlage und werden vom Berufungssenat nicht geteilt.

Die Verträge vom 17.6.1999 bzw vom 10.12.2001 über die Veräußerung der Mietrechte samt Inventar und die Modalitäten der Vertragsabschlüsse sowie die entsprechenden Buchwerte sind unbestritten.

Dass erst mit Vorlage eines auf ihn lautenden Bestandvertrages der Verein Förderungen für Kindergartenplätze aus dem Kindergartenfonds der Gemeinde Wien beantragen hätte können, hat die Bw selbst vorgebracht.

Dass die Förderungsmöglichkeiten für gemeinnützige Betreiber besser waren, ist unbestritten. Allerdings war die weitere Entwicklung der Förderungsmöglichkeiten im Zeitpunkt der Verpachtung nicht mit Bestimmtheit voraussehbar. So wurden Förderungsmöglichkeiten schon 1999 wieder eingeschränkt, andere erst später begründet (s Sachverhalt und Chronologie, vorgelegt von der Bw).

Objektiv erkennbar sind Verhältnisse, wenn sie nach außen in Erscheinung treten. Nach der Rechtsprechung des VwGH (s Erkenntnis vom 18.1.2006, ZI 2002/13/0217) hängt die Lösung der Frage der Betriebsaufgabe von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab; sie wird dann bejaht, wenn diese Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Gewerbebetrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Gewerbebetrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Indizien für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung des Gewerbebetriebs sind ua das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, hohes Alter des Verpächters sowie Veräußerung statt Verpachtung der Geschäftseinrichtung an den Pächter.

Es ist auf den Zeitpunkt der Verpachtung abzustellen. Eine wertaufhellende Betrachtung ist nicht durchzuführen. Dass die Bw den Betrieb tatsächlich nicht mehr weitergeführt hat, ist nicht entscheidend.

Die Aufgabe des Gewerbebetriebes liegt im Fall der Verpachtung in der Regel nicht, in konkret gegebenen Fällen aber stets dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter seinen Gewerbebetrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird.

Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Im Sachverhalt sind die entscheidenden Tatsachen dargestellt. Der einzige Umstand, der für die Argumentation der Bw spricht, ist

die bessere Förderungsmöglichkeit für gemeinnützige Vereine. Dieser Umstand kann aber die zahlreichen Tatsachen, die für die Argumentation des FA sprechen, nicht aufwiegen; nicht nur, weil die Summe der anderen Umstände wesentlich gewichtiger und stärker ist als ein einziges Argument, sondern auch, weil die Bw bis zur Verpachtung ihres Betriebes offenbar ohne Förderungen ausgekommen ist und weil das Betreiben eines privatwirtschaftlich geführten Einzelunternehmens zum Betrieb eines Kindergartens im gegebenen wirtschaftlichen System grundsätzlich geeignet sein muss, auch ohne Zuschüsse Gewinne abzuwerfen. Auch war die Problematik schon länger gegeben und auch der Verein hat ja anfangs keine Förderungen aus dem Kindergartenfonds erhalten, sondern nach Aussage der Bw erst, als die Mietrechte an ihn übertragen wurden.

Entscheidend ist die objektive Erkennbarkeit zum Zeitpunkt der Verpachtung, nicht die Betrachtung der Entwicklung aus heutiger Sicht.

Objektiv nach außen ist erkennbar, dass die Bw die weitere Entwicklung des Betriebs erst „beobachten“ wollte, unter der Prämisse, jederzeit wieder „einsteigen“ zu können. Dies sieht man daraus, dass sie zB nach wie vor Hauptmieterin blieb.

Ihre diesbezügliche Argumentation ist wenig überzeugend; betreffend der Wohnung in 9999 Wien ist festzuhalten, dass die Miete bei der Übertragung der Mietrechte 1999 von ATS 2.791,-- auf ATS 5.100,-- erhöht wurde, sodass die Argumentation, die Übertragung habe 1995 nicht stattfinden können, da eine starke Mietzinserhöhung gedroht habe, insofern nicht nachvollzogen werden kann, als das Zuwarten an der drohenden und dann tatsächlich durchgeführten Mietzinserhöhung nichts geändert hat. Die Übertragung hätte daher auch 1995 stattfinden können.

Zur von der Hauseigentümerin „angedrohten“ Kündigung wegen Eigenbedarfs in 0000 Wien ist auszuführen, dass diese Kündigung einerseits nicht erfolgte und andererseits die Untervermietung an den Verein am grundsätzlichen Kündigungsgrund des Eigenbedarfs nichts geändert hat. Schließlich hat die Eigentümerin auch der Übertragung der Mietrechte an den Verein zugestimmt. Dass sie 1995 nicht zugestimmt hat, konnte nicht glaubhaft gemacht werden, zumal dies am Kündigungsgrund „Eigenbedarf“ nichts geändert hätte. Überdies ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich, dass der Kündigungsgrund tatsächlich geltend gemacht wurde. Der handschriftliche Vermerk einer Mitarbeiterin der Bw, dass die Hauseigentümerin im Zuge einer Wohnungsbegehung einmal eine derartige Absicht geäußert habe, ist als bloße Absichtserklärung und nicht als rechtliche Geltendmachung zu verstehen.

Die Höhe des Mietzinses in 0000 Wien wurde nach Angaben der Bw nach einer Überprüfung als angemessen qualifiziert, sodass auch keine wesentliche Mietzinserhöhung bei Übertragung der Mietrechte zu befürchten war.

Der Verein hatte eine äußerst schwache Rechtsposition. Er war als Untermieter und ohne

schriftlichen Vertrag jederzeit kündbar. Auch der mündliche Pachtvertrag bietet keinerlei Gewähr für eine langfristige Verpachtung; ganz im Gegenteil, bei der vorgesehenen monatlichen Bezahlung zieht dies nach ABGB die monatliche einseitige Kündigungsmöglichkeit nach sich. Die Behauptung, es wäre ein langfristiges Bestandverhältnis vereinbart worden, ist nicht glaubhaft. In diesem Fall wäre schon aus Gründen der Rechtssicherheit ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden.

Dass ein Angestelltenverhältnis generell mehr Sicherheit bietet als das „Unternehmerwagnis“, ist allgemein bekannt; dies ist aber immer schon so gewesen und dennoch war die Bw als Einzelunternehmerin seit 1977 tätig.

Dass das Angestelltenverhältnis unbefristet war, bedeutet einen gewissen Schutz des Dienstnehmers, die Kündigung durch diesen kann aber selbstverständlich unter Einhaltung der vorgeschriebenen Kündigungsfrist zu den jeweiligen Kündigungsterminen erfolgen und ist diese Tatsache daher wenig aussagekräftig.

Die vorgelegte Aussage des Hrn F. , die Bw habe *„seit dem Jahr 1995 ... nie die Absicht geäußert, die Kindergärten wieder in ihre Einzelfirma übernehmen zu wollen“*, sagt einerseits nichts über die Umstände im Zeitpunkt der Verpachtung aus und bedeutet andererseits auch nicht, dass sie die Kindergärten nie wieder übernehmen wolle. Das hat sie offenbar auch nicht gesagt.

Das Alter der Bw ist unbestritten und lässt zum Zeitpunkt der Verpachtung nicht an eine Betriebsaufgabe denken.

Die Bw hat nach ihren eigenen Angaben zwar die Kundenkartei etc. übertragen, jedoch nichts dafür in Rechnung gestellt. Ausbedungen hat sie sich eine Ablöse für die Übertragung der Mietrechte und des Inventars. Diese Ablöse in beträchtlicher Höhe hat sie dann auch erhalten. Die Mietrechte und das Inventar waren demnach die wesentlichen Betriebsgrundlagen, beruht der Veräußerungsgewinn doch ausschließlich auf diesen Aktiva. Nach den eigenen Ausführungen der Bw lag der „Aufgabegewinn“ 1995 (der nach Angaben der Bw zwar durchgeführt, aber, da unter dem Freibetrag, zu keinen steuerlichen Auswirkungen geführt hätte; dies allerdings unter der fälschlichen Prämisse, dass die Mietrechte keinen Wert darstellten) unter ATS 100.000,--, dh die übertragenen Wirtschaftsgüter waren weitaus weniger wert als die Mietrechte samt Inventar.

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen hat die Bw also nicht veräußert und blieb sogar Hauptmieterin, was ihre starke Position im Gegensatz zu der des Vereins (Untermieter) noch unterstreicht. Auch das Inventar wurde nicht veräußert, sondern nur verpachtet. Die Höhe des Veräußerungsgewinns ist unbestritten.

Dass die Angestellten weiter im Betrieb arbeiteten und der Betrieb in den Räumlichkeiten der Bw fortgeführt wurde, ist unbestritten und lässt eine sofortige Übernahme des Betriebs

durch die Bw jedenfalls nicht unwahrscheinlich erscheinen, ebenso wie die Tatsache, dass beim Konto und beim Wertpapierdepot nur eine Namensänderung durchgeführt wurde, die relativ einfach wieder rückgängig zu machen ist.

Die subjektive Absicht der Bw ist irrelevant und lässt sich auch nicht mit Sicherheit feststellen.

Aus rechtlicher Sicht folgt.

Wiederaufnahme Einkommensteuer 2000:

§ 303 Abs 4 BAO lautet:

*„Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c 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.“*

Nach den Ausführungen im Sachverhalt und in der Beweiswürdigung sind das Jahr 2000 betreffend keine Tatsachen hervorgekommen, die schon damals vorhanden waren und im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind.

Wenn in der diesbezüglichen Begründung des FA ausgeführt wird, es seien keine Umstände vorgelegen, die die Beurteilung der Betriebsverpachtung 1995 als Betriebsaufgabe verlangt hätten und dies seien neue Tatsachen, so ist offenbar gemeint, es seien im Vorhalteverfahren neue Tatsachen hervorgekommen, die den Verkauf des (Teil)betriebs 1999 mit Zufluss 2000 zu gewerblichen Einkünften qualifizierten.

Es handelt sich allerdings nicht um neue Tatsachen, da die Umstände der Verpachtung und die irrige Ansicht der Bw, es habe sich 1995 um eine Betriebsaufgabe gehandelt, von der Bw iw offen gelegt wurden und seit Jahren dem FA bekannt waren.

Noch dazu wurde auch der Verkauf des (Teil)betriebs 1999 mit Zufluss 2000 in einem Beiblatt zur Einkommensteuererklärung offen gelegt. (so)

Dass das FA keine Überprüfung und neue Beurteilung der offen gelegten Tatsachen durchführte, ändert nichts an der Kenntnis des FA.

Der Wiederaufnahmebescheid des FA war daher ersatzlos aufzuheben.

Einkommensteuer 2000:

§ 307 Abs 3 BAO lautet:

*"Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat."*

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 scheidet der vom FA iVm der Wiederaufnahme neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 gemäß § 307 Abs 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet, dass der vor der bekämpften Wiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid wieder auflebt.

Gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Gehört ein Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand an, ist eine dagegen eingebrachte Berufung unzulässig.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wurde daher unzulässig und war zurückzuweisen.

Einkommensteuer 2001:

§ 24 Abs 1 bis 4 EStG 1988 idgF lautet:

*„(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei*

*1. der Veräußerung*

*— des ganzen Betriebes*

*— eines Teilbetriebes*

*— eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer*

*(Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist*

*2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).*

*(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.*

*(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.*

*(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7 300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7 300 Euro übersteigt. ..."*

Gewinne aus der Veräußerung des Betriebes oder Teilbetriebes gehören zu den betrieblichen Einkünften der jeweiligen Einkunftsart. Spätestens mit der Betriebsveräußerung werden die noch nicht versteuerten stillen Reserven aufgelöst und gewinnwirksam (*s Doralt, EStG Kommentar, 10. Auflage, § 24, Tz 1ff*). Die Aufgabe des Betriebes oder Teilbetriebes wird dabei der Veräußerung des Betriebes gleichgestellt, denn die Veräußerung des Betriebes ist gleichzeitig die Aufgabe des Betriebes.

Die wesentlichen Grundlagen des Betriebs müssen übertragen werden. Das sind Gebäude bzw Mieträume bei ortsgebundenen Tätigkeiten. Auch im ggstdl Fall sind das die wesentlichen Betriebsgrundlagen, nicht nur, weil es sich um eine ortsgebundene Tätigkeit handelt, sondern auch, da der gesamte Veräußerungserlös auf den Mietrechten und dem Inventar beruht. (Bei der vermeintlichen Betriebsveräußerung 1995 wurde lt Angaben der Bw kein über dem Freibetrag liegender Gewinn erzielt).

Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs ist grs noch keine Aufgabe des Betriebes. Während der Verpachtung ruht der Gewerbebetrieb; der Verpächter bezieht mit den Pachteinahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw L u F bzw s A.

Die Umstände, wann eine Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe behandelt wird, wurde oben dargelegt, ebenso wie die Beurteilung durch den Berufungssenat, dass derartige Umstände nicht vorliegen. Noch einmal betont sei, dass die objektiv erkennbaren, äußeren Verhältnisse entscheidend sind und dass einer subjektiven Absichtserklärung keine entscheidende Bedeutung zukommt.

Den Bestimmungen des Pachtvertrages kommt wesentliche Bedeutung zu (*s Doralt aaO, Tz 160*). Die bloß mündliche Abfassung desselben ohne Festlegung eines genauen Vertragsinhaltes spricht nicht für den Standpunkt der Bw, sondern für eine kurzfristige und leicht widerrufbare Gestaltung (*s o*).

Es handelt sich daher im gegenständlichen Fall um eine Veräußerung des Betriebes im Jahr 2001.

Die vom FA durchgeführte Berechnung und die Berücksichtigung des Freibetrages gem § 24 Abs 4 EStG 1988 sind unstrittig.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 war daher abzuweisen.

Vorauszahlungsbescheid 2004 und Folgejahre:

Die Berufung gegen diesen Bescheid ist unzulässig, da dem Begehren des Bw, die Vorauszahlungen mit 0 festzusetzen, bereits mit Vorauszahlungsbescheid vom 12.7.2004 vollinhaltlich entsprochen wurde. Die Bw ist daher nicht beschwert und die Berufung war insoweit zurückzuweisen.

Zeugeneinvernahme: Zur beantragten Zeugeneinvernahme zum Beweisthema „*Objektivierung ... betreffend Förderungsmaßnahmen*“ ist auszuführen, dass die Ausführungen der Bw über die entsprechenden Förderungsmaßnahmen nicht in Zweifel gezogen wurden. Von der Einvernahme der beantragten Zeugen wurde daher Abstand genommen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Juni 2007