



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des V Bw., Gde Y, X-Weg 34, vertreten durch die S & Co Wirtschaftstreuhand KG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Gd X, A-Straße zz, vom 13. April 2011 bzw. vom 20. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 15. März 2011 bzw. vom 24. Mai 2011 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2004, Einkommensteuer für das Jahr 2004 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 entschieden:

1) Der Berufung betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben. Der angefochtene Aufhebungsbescheid vom 15. März 2011 wird ersatzlos aufgehoben.

Das betroffene Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2004 tritt durch diese (ersatzlose) Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung gemäß § 299 BAO befunden hat.

2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 15. März 2011 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

3) Die Berufungen betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war grundbürgerlicher Eigentümer der 700 m², 1.355 m² bzw. 330 m² großen Liegenschaften in EZ xxx, EZ xyx bzw. EZ yxx (Grundbuch

xyz Y), Gst.Nren. ab, ac sowie aa samt darauf befindlichen Gebäuden (Gde Y, L-Straße xx und yy). Diese Liegenschaften dienten dem Bw. als Einzelunternehmer bis zum 9. Oktober 2003 [vgl. Fragebogen (Verf25) anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit; Gewerberegisterauszüge betreffend die Löschung der Gewerbeberechtigungen des Bw. zum 9.10.2003] zum Betrieb eines Hotels ("Hotel Bw."). Er bezog daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Mit Kaufvertrag vom 3. Mai 2010 veräußerte er die oben bezeichneten Liegenschaften um netto 1.576.830,00 € an A G, die wiederum diese Liegenschaften seit 12. Juni 2010 für einen Hotelbetrieb ("Hotel K") nutzt.

Mit Einkommensteuererklärung 2004 samt Beilagen erklärte der Bw. im Zusammenhang mit seinem Hotelbetrieb (noch) einen Betriebsaufgabegewinn zum 1. Jänner 2004 in Höhe von 262.108,29 € und beantragte, diesen mit dem (begünstigten) Hälftesteuersatz zu versteuern; den Betriebsaufgabegewinn ermittelte er - basierend auf zwei Verkehrswertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen DI Dr. D N vom 14. Oktober 2003 (Verkehrswert ges.: 836.055,00 € zum Stichtag 1. September 2003) - wie folgt:

| | |
|--|-----------------------------|
| <i>Verkehrswert Gebäude und Einrichtung ohne Grund</i> | 448.787,06 € |
| <i>+ Anlagenverkäufe (Pkw)</i> | <u>33.100,00 €</u> |
| | 481.887,06 € |
| <i>- Anlagenabgänge</i> | - 203.462,31 € |
| <i>- Anlagenabschreibung</i> | <u>- 16.316,46 €</u> |
| <i>Betriebsaufgabegewinn 01.01.2004</i> | 262.108,29 € |

Gleichzeitig machte er auch negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.460,00 € aus der Verpachtung des gegenständlichen Hotelbetriebes (samt Frei- und Parkflächen und Inventar; ausgenommen Kraftfahrzeuge) an seine Gattin R geltend (auf unbestimmte Zeit abgeschlossenes, ab 22. Dezember 2003 beginnendes Pachtverhältnis mit einem monatlichen Pachtzins von netto 2.500,00 € und einer Kündigungsfrist von drei Monaten; vgl. dazu den entsprechenden Pachtvertrag vom 22. Dezember 2003 sowie den Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit). Außerdem bezog der Bw. im Berufungsjahr ganzjährig auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit [laufende Erwerbs(Dienst)unfähigkeitspension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) ab 1. November 2003; siehe dazu den Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung].

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 12. Juni 2006) wurden von Seiten des Bw. ua. ein Schreiben der SVA vom 25. Mai 2004 betreffend Erwerbsunfähigkeitspension, ein Bescheid der SVA vom 16. Novem-

ber 2004 betreffend die Gewährung der Erwerbsunfähigkeitspension, Auszüge aus dem Anlagenverzeichnis betreffend Anlagenabgänge sowie die obgenannten Schätzungsgutachten vom 14. Oktober 2003 vorgelegt.

Das Finanzamt Feldkirch führte zunächst mit Bescheid vom 11. Jänner 2008 die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2004 entsprechend seiner abgegebenen Steuererklärung durch (Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. eines Betriebsaufgabegewinnes im Betrage von 262.108,29 €; Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988).

Dieser Einkommensteuerbescheid 2004 vom 11. Jänner 2008 wurde in der Folge nach Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 4 BAO mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 4. Februar 2008 insofern abgeändert, als noch der Lohnzettel von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft miteinbezogen wurde.

Im Rahmen einer beim Bw. durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 stellte die Prüferin streitgegenständlich fest (vgl. Tz 1 "Betriebsaufgabe 2004" des Berichtes vom 19. März 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung samt Anlage A), dass im Jahr 2004 der Hotelbetrieb des Bw. aus gesundheitlichen Gründen aufgegeben worden sei. Er habe das Grundstück samt dem Hotelgebäude (L-Straße xx und yy) ins Privatvermögen übernommen. Anschließend habe er das gesamte Hotel an seine Ehegattin verpachtet. Der Betriebsaufgabegewinn ermittle sich (richtigerweise) folgendermaßen (im Hinblick auf die einzelnen Änderungen der auf Basis der gegenständlichen Gutachten vorgenommenen Verkehrswertermittlung der Gebäude durch die Betriebsprüferin wird an dieser Stelle auf die diesbezüglichen Ausführungen in ihrer Stellungnahme vom 12. März 2010 sowie auf jene in der Anlage A des gegenständlichen BP-Berichtes verwiesen):

| | |
|---|-----------------------------|
| <i>Verkehrswert Gebäude und Einrichtung ohne Grund lt. BP</i> | <i>523.231,14 €</i> |
| <i>+ Anlagenverkäufe (Pkw) lt. Erklärung</i> | <i>33.100,00 €</i> |
| <i>+ kaufmännische Einrichtung lt. Gutachten</i> | <i><u>59.700,00 €</u></i> |
| | <i>616.031,14 €</i> |
| <i>- Buchwert Anlagenabgänge</i> | <i>- 203.462,31 €</i> |
| <i>- AfA</i> | <i>- <u>16.316,46 €</u></i> |
| <i>Betriebsaufgabegewinn lt. BP 2004</i> | <i>396.252,37 €</i> |

Die dadurch bewirkte steuerliche Auswirkung berechne sich wie folgt:

| | |
|--|----------------------|
| <i>Betriebsaufgabegewinn lt. Erklärung</i> | 262.108,29 € |
| <i>Betriebsaufgabegewinn lt. BP</i> | 396.252,37 € |
| <i>Differenz</i> | 134.144,08 € |
| <i>- Abschlag für Mängel an der Bausubstanz</i> | <i>- 60.000,00 €</i> |
| <i>Differenz/Gewinn 2004 (Hältestatzeinkünfte)</i> | 74.144,08 € |

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wieder auf und erließ den mit 24. März 2010 datierten Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr [Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Betrage von 336.252,37 € (nach Abzug eines Abschlages für Mängel an der Bausubstanz); Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988]. Seitens des Bw. wurde im Übrigen noch im Rahmen der Außenprüfung ein Rechtsmittelverzicht iSd § 255 BAO abgegeben.

In der Folge hob das Finanzamt nach einer neuerlichen, das Jahr 2004 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung diesen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 24. März 2010 mit Bescheid vom 15. März 2011 gemäß § 299 BAO auf und verband mit diesem Aufhebungsbescheid gleichzeitig den (neuen) Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15. März 2011 (Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. eines Betriebsaufgabegewinnes im Betrage von 850.344,36 €; Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988). Auf Grund der aus diesem (neuen) Einkommensteuerbescheid 2004 resultierenden Nachforderung in Höhe von 128.721,04 € wurden dem Bw. mit Bescheid vom 15. März 2011 Anspruchszinsen für das Jahr 2004 in Höhe von 20.559,48 € vorgeschrieben. In der zusätzlichen Bescheidbegründung zum Aufhebungsbescheid, auf welche im Übrigen auch im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15. März 2011 begründend verwiesen wird, führte es im Hinblick auf die Frage, welche neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel eine Aufhebung gemäß § 299 BAO erforderlich machten, Folgendes aus:

"Offensichtlich war Herrn Bw. bereits vor Beginn der Außenprüfung am 14. Dezember 2009 über den Wert der Objekte L-Straße xx und yy bestens informiert, da dieser bereits am 22. Oktober 2009 bei der Grundverkehrs-Landeskommission den Antrag auf den Rechtserwerb der GSt-Nr. ab (L-Straße xx), GSt-Nr. ac (L-Straße yy) und GSt-Nr. aa (Straße) durch Frau A B G mit einem Kaufpreis von 1.892.196,00 € mitunterfertigt hat. Dieser Antrag (unterfertigt von Herrn Bw. sowie Frau G) wurde am 28. Jänner 2010 durch die Grundverkehrs-Landeskommission genehmigt. Erst nach Beendigung der Außenprüfung wurde der Kaufvertrag datierend mit 3. Mai 2010 dem Finanzamt angezeigt. Die Kaufpreise lt. Kaufvertrag sind übereinstimmend mit dem Grundverkehrs-Ansuchen an die Grundverkehrs-Landeskommission:

| | |
|---------------|--------------|
| <i>brutto</i> | <i>netto</i> |
|---------------|--------------|

| | | |
|---------------|-----------------------|-----------------------|
| L-Straße xx | 686.160,58 € | 571.800,48 € |
| L-Straße yy | 1.176.334,70 € | 980.278,92 € |
| <i>Straße</i> | 29.700,72 € | 24.750,60 € |
| gesamt | 1.892.196,00 € | 1.576.830,00 € |

Somit ist der Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides 2004 inhaltlich rechtswidrig, da entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden, dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (zB als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist."

Den Betriebsaufgabegewinn und die sich ergebende steuerliche Auswirkung errechnete die Prüferin wie folgt:

| | |
|--|-----------------------------|
| <i>Verkaufspreis Gebäude (65,77%) ohne Grund</i> | 1.037.023,13 € |
| <i>+ Anlagenverkäufe (Pkw)</i> | <u>33.100,00 €</u> |
| | 1.070.123,13 € |
| <i>- Buchwert Anlagenabgänge</i> | - 203.462,31 € |
| <i>- AfA</i> | <u>- 16.316,46 €</u> |
| <i>Betriebsaufgabegewinn 2004</i> | 850.344,36 € |
| <i>Betriebsaufgabegewinn bisher</i> | 336.252,37 € |
| <i>+ Gewinn (Halbsatzeinkünfte)</i> | 514.091,99 € |

In den dagegen erhobenen Berufungen vom 13. April 2011 beantragte die steuerliche Vertretung des Bw., sofern die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werde, die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch einen Berufungssenat, und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

""Im Dezember 2003 hat Herr V Bw. seine gewerbliche Tätigkeit aufgrund der Berufsunfähigkeit eingestellt.

Im Jahre 2004 wurde Herrn V Bw. aufgrund seiner äußerst schweren Erkrankung die Erwerbsunfähigkeitspension unbefristet zuerkannt. Aufgrund dieser Tatsache wurde die Pension verpachtet und mit 1. Jänner 2004 eine Betriebsaufgabe mit der Entnahme des Betriebsgebäudes durchgeführt.

Die Pension Bw. besteht aus zwei Gebäuden mit der Adresse, L-Straße xx und L-Straße yy. Diese Gebäude befinden sich unmittelbar nebeneinander.

Die Entnahme wurde auf der Grundlage des Sachverständigengutachtens von Herrn DI Dr. D N, allgem. beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständige, durchgeführt.

In diesem Gutachten hat Herr DI Dr. N die L-Straße xx mit einem Verkehrswert von 368.575,00 € und die L-Straße yy mit einem Verkehrswert von 467.480,00 € bewertet, somit insgesamt mit 836.055,00 €. Hierbei wurde der Grundanteil mit 46,32% festgesetzt.

Das Finanzamt Feldkirch hat nach mehrmaliger Rücksprache mit dem Steuerberater und Durchsicht des Sachverständigengutachtens die eingereichten Steuererklärungen 2004 am 4. Februar 2008 veranlagt.

Im Jänner 2005 hat Herr V Bw. der I GmbH den Auftrag zum Verkauf seiner Pension L-Straße x-y

erteilt.

Die I GmbH hat am 27. Jänner 2005 das Gebäude erstmalig für den Verkauf ausgeschrieben und sich bis 24. März 2006 bemüht, das Gebäude zu veräußern. Mit Schreiben vom 24. März 2006 wurde Herrn Bw. mitgeteilt, dass die I GmbH die Vermittlungstätigkeit beendet, nachdem eine Veräußerung des Gebäudes nicht möglich war.

Am 26. April 2006 hat Herr V Bw. ein Gespräch mit L H geführt; diese hat ihm unmissverständlich zu verstehen gegeben, dass ein Kaufpreis über 900.000,00 € für die Pension nicht zu erzielen ist.

Herr V Bw. hat in den Jahren danach weiterhin versucht, seine Pension zu verkaufen. Dies wurde erfolglos bis in das Jahr 2009 versucht.

Im Jahr 2009 hat sich Herr AH für das Objekt L-Straße x-y interessiert und ist in Kaufverhandlungen eingestiegen. Herr AH hat sein Interesse am Kauf des Objektes wieder zurückgezogen. Anschließend hat sich Frau A G für den Kauf des Objektes interessiert. Nach mehreren längeren Verkaufsgesprächen hat Frau A G am 23. November 2009 aus gesundheitlichen Gründen ihr Interesse am Kauf des Hotels (siehe E-Mail) schriftlich abgesagt.

Mit 14. Dezember 2009 wurde die Betriebsprüfung bei Herrn V Bw. begonnen. In dieser Zeit war Herr V Bw. von seiner lebensbedrohenden Krankheit bereits äußerst schwer gezeichnet.

Die Betriebsprüfung hat das Sachverständigengutachten nicht anerkannt.

Herr V Bw. hat während der Schlussbesprechung an 18. März 2010 die Information erhalten, dass er neben seiner Grunderkrankung noch zusätzlich eine schwere Bauchspeicheldrüsenerkrankung hat. Aufgrund dieser Erkrankung musste Herr Bw. bereits zweimal für mehrere Wochen in die Intensivstation des Landeskrankenhauses Bludenz eingeliefert werden.

Herr V Bw. war daher im Rahmen der Betriebsprüfung nicht mehr im Stande, über die Höhe des Entnahmewertes länger zu diskutieren, und hat sich mit der Betriebsprüfung am 18. März 2010 über den Entnahmewert in Höhe von 934.231,14 € (davon Grundanteil 43,99%) kurzfristig geeinigt. Bei der Bewertung der Liegenschaft wurde seitens der Betriebsprüfung ein Sachzeitwert und ein Ertragswert angesetzt und hieraus der Mittelwert genommen. Die Betriebsprüfung hat dadurch alle entscheidungsrelevanten Tatsachen für den Entnahmewert zum 1. Jänner 2004 berücksichtigt.

Frau A G hat Anfang des Jahres 2010 wiederum Gespräche mit Herrn V Bw. über einen eventuellen Kauf der Pension aufgenommen. Diese Gespräche haben sich aber wieder in die Länge gezogen, da Frau G weder eine Gewerbeberechtigung gehabt noch über die finanziellen Mittel verfügt hat, um das Objekt tatsächlich zu kaufen.

Man hat sich dann im Frühjahr 2010 darauf geeinigt, sollte Frau A G die Gewerbeberechtigung erhalten und ihre private Wohnung verkaufen können, würde sie den Kaufvertrag unterfertigen.

Frau A G wurde Ende März 2010 über den Erhalt der Gewerbeberechtigung informiert und konnte am 3. Mai 2010 ihre Wohnung verkaufen. Dadurch hat sie über die liquiden Mittel verfügt, das Objekt von Herrn V Bw. zu kaufen. Gleichzeitig wurde dann auch der Kaufvertrag mit Herrn V Bw. abgeschlossen und beim Finanzamt Feldkirch angezeigt.

Herr V Bw. war somit weder - wie in der Bescheidbegründung dargestellt - am Beginn der Außenprü-

fung am 14. Dezember 2009 noch bei der Schlussbesprechung am 18. März 2010 über den Wert des Objektes L-Straße xx und yy informiert.

Nachdem Frau A G am 23. November 2009 aus gesundheitlichen Gründen ihr Kaufinteresse zurückgezogen hat, konnte Herr V Bw. während der Betriebsprüfung keinesfalls über den Wert seines Objektes informiert gewesen sein.

Im Zeitraum vom 1. Jänner 2004 bis zum 1. Jänner 2010 haben sich sehr viele wirtschaftliche Veränderungen im MT ergeben. Auf der einen Seite gab es die Wirtschaftskrise, die dazu geführt hat, dass die Menschen Angst um den Wert des Geldes haben und verstärkt in Immobilienkäufe geflüchtet sind.

Dadurch haben sich im Zeitraum nach 2008 die Immobilienpreise stark erhöht.

Auf der anderen Seite gab es im MT ab 2008 starke Investitionen in die Infrastruktur. So wurde die ST Bergbahn inklusive der H-Bahn von der XZ Bankengruppe übernommen und in Folge sehr viel in die Seilbahnanlagen investiert. Durch diese Investitionen entstand im Jahr 2009 eines der größten Skigebiete Westösterreichs.

Durch diese Großinvestitionen der SO-Gruppe sind auch weitere Großprojekte entstanden, wie zB das modernste XXX-Zentrum Vorarlbergs, Fernheizkraftwerk, Jugend- u. Hotelzentrum der IW, FF u. AT der IW.

Weitere Projekte, welche sich derzeit im Bau befinden bzw. kurz vor Baubeginn stehen:

- Schaukäserei im Bau,
- H-Bahn bzw. Zubringerbahn von Ga über das Hh nach Y, Baubeginn in ca. 14 Tagen nach Ostern, somit Erschließung des hinteren Mts mit dem vorderen Mt,
- Großhotel "Tx" und Hallenbad Baubeginn in den kommenden Monaten, alle rechtlichen und relevanten Bescheide liegen bereits rechtsgültig vor,
- Museum neu ist vor Baubeginn, nur das geplante Modell findet noch nicht die Zustimmung aller, muss aber heuer noch begonnen werden, sonst verfällt der Zuschuss der öffentlichen Hand.

All diese Investitionen haben einen unerwarteten, enormen Aufwärtstrend eingeläutet. Es war sicherlich mit ausschlaggebend, dass diese positiven Ereignisse bzw. Entwicklungen und der spürbare Zuwachs der Nächtigungen der Talschaft, welche dann schlussendlich auch den Käufer (die Käuferin) dazu bewog, die Kaufabsicht nochmals zu überdenken.

Aufgrund dieser neuen Situation gab es auch betreffend der Pension von Herrn Bw. neue Kaufinteressen im Jahre 2009. Auch andere Betriebe haben nach jahrelangen, erfolglosen Versuchen Käufer gefunden.

Aufgrund dieser Tatsachen ist ein Verkaufswert vom 3. Mai 2010 nicht mit einem Entnahmewert vom 1. Jänner 2004 vergleichbar.

Es liegt zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Jänner 2010 eine komplett neue Sachlage vor und ist diese mit der Situation 1. Jänner 2004 nicht vergleichbar. Alle Tatsachen, die für eine Feststellung des Wertes des Kaufobjektes zum 1. Jänner 2004 notwendig waren, wurden der Finanzbehörde offengelegt.

In der Bescheidbegründung vom 14. März 2011 wurde angeführt, dass der Spruch des Bescheides nicht

dem Gesetz entspricht, und wurde auf die Bundesabgabenordnung - Kommentar von Christoph Ritz, § 299 Tz 10, verwiesen. In dieser Bescheidbegründung wurde allerdings ein Sachverhalt des Jahres 2010 dargestellt, welcher nicht Inhalt des Bescheides für die Einkommensteuer 2004 war. Der Sachverhalt trat sechs Jahre später in Kraft und ist daher § 299 Abs. 1 BAO nicht anwendbar. Ein Sachverhalt aus dem Jahre 2010 kann nicht entscheidungsrelevant für eine Besteuerungsgrundlage des Jahres 2004 sein. Die Bescheidbegründung vom 14. März 2011 ist rechtswidrig.

Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung lag der Behörde das Sachverständigengutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen vor und die Kenntnis, dass Herr Bw. dieses Objekt schon seit 2005 versucht hat, zu verkaufen. Die Betriebsprüfung hat das Objekt nach einem Sach- und Ertragswert bewertet und setzte hieraus den Mittelwert an. Alle entscheidungsrelevanten Sachverhalte lagen der Behörde vor. Der Spruch der Bescheidbegründung vom 14. März 2011 ist rechtswidrig.

Offenzulegen sind Tatsachen gemäß § 119 BAO; nachdem aber unmittelbar vor der Schlussbesprechung eine Absage über den Abschluss des Kaufvertrages mitgeteilt wurde, lagen zu diesem Zeitpunkt keine Tatsachen vor, welche der Abgabenbehörde mitgeteilt hätten werden müssen. Unabhängig davon ist nochmals anzumerken, dass es sich hier um Tatsachen handelt, die sechs Jahre nach dem abgabenrechtlichen Sachverhalt liegen und somit in keinem Zusammenhang mit der Entnahme zum 1. Jänner 2004 stehen.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15. März 2011 sowie die Bescheidbegründung vom 14. März 2011 sind sowohl im Spruch als auch in der Begründung rechtswidrig. Es wird beantragt, die oben angeführten Bescheide ersatzlos aufzuheben. Ebenso wird beantragt, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2004 vom 15. März 2011 aufgrund der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und des Spruches des Grundlagenbescheides ersatzlos aufzuheben. ""

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) vom 24. Mai 2011 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15. März 2011 insofern ab, als es zwar unverändert Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. einen Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 850.344,36 € berücksichtigte, jedoch die Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 versagte, weil die Aufgabehandlungen einerseits über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg gesetzt worden seien und deshalb eine nicht begünstigte Liquidation vorliege und weil andererseits bei Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension die wesentlichen Betriebsgrundlagen schon übertragen gewesen seien [auf die entsprechende umfangreiche, zusätzliche Bescheidbegründung des Finanzamtes (Verf67) vom 23. Mai 2011 wird an dieser Stelle verwiesen].

Mit Berufungsvorentscheidung (Verf40) ebenfalls vom 23. Mai 2011 wies das Finanzamt die Berufung betreffend Festsetzung von Anspruchsziens 2004 als unbegründet ab (auf die diesbezügliche Bescheidbegründung wird verwiesen). Auf Grund der aus dieser Berufungsvorentscheidung resultierenden Nachforderung in Höhe von 208.308,05 € wurden dem Bw. mit Be-

scheid vom 24. Mai 2011 Anspruchszinsen für das Jahr 2004 in Höhe von 33.271,17 € vorgeschrieben.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2011 berief der Bw. auch gegen diesen Anspruchszinsenbescheid 2004 vom 24. Mai 2011 und stellte gleichzeitig einen Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag erklärte die steuerliche Vertretung des Bw. ua., dass die der Aufhebung gemäß § 299 BAO vorangegangene abgabenbehördliche Wiederholungsprüfung nicht begründet worden sei, und brachte in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung Nachstehendes ergänzend vor:

""Unsere Berufung vom 13. April 2011 richtete sich auch gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004, Aufhebung gemäß § 299 BAO, ausgestellt am 15. März 2011.

Für die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Berufung richtet, schreibt die BAO keine bestimmte Form oder bestimmte Formel vor (VwGH 31.5.1972, 971/71). Die Bezeichnung kann auch zB durch Wiedergabe des Bescheidinhaltes erfolgen, sofern dies im konkreten Fall genügt, um Zweifel oder Missverständnisse über den Gegenstand der Berufung auszuschalten (VwGH 20.2.1964, 1786/63).

Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Berufung hervorgeht, wogegen sie sich richtet (VwGH 28.1.1998, 96/13/0081; vgl. Ritz³, BAO-Kommentar, Seite 755, Tzen 4-5).

In der Berufung vom 13. April 2011 wurde auf Seite 5 im 5. Absatz wie folgt argumentiert:

*In der **Bescheidbegründung vom 14. März 2011** wurde angeführt, dass der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, und wurde auf die Bundesabgabenordnung Kommentar von Christoph Ritz³, § 299 Tz 10, verwiesen. In dieser Bescheidbegründung wurde allerdings ein Sachverhalt des Jahres 2010 dargestellt, welcher nicht Inhalt des Bescheides für die Einkommensteuer 2004 war. Der Sachverhalt trat sechs Jahre später in Kraft und **ist daher § 299 Abs. 1 BAO nicht anwendbar**. Ein Sachverhalt aus dem Jahre 2010 kann nicht entscheidungsrelevant für eine Besteuerungsgrundlage des Jahres 2004 sein. Die Bescheidbegründung vom 14. März 2011 ist rechtswidrig.*

Wir möchten nachdrücklich darauf hinweisen, dass die Bescheidbegründung vom 14. März 2011 die Begründung zum Bescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 vom 15. März 2011 ist. Im letzten Absatz der Bescheidbegründung wird zudem Folgendes angeführt: Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Damit wurde auch eindeutig durch Verweis auf diese Bescheidbegründung, der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004, Aufhebung gemäß § 299 BAO, angefochten.

Zudem wird im drittletzten Absatz beantragt, dass die oben angeführten Bescheide ersatzlos aufzuheben sind.

Bei Unklarheiten muss dem Einschreiter Gelegenheit zur Aufklärung gegeben werden. Es erfolgte keinerlei Rückfrage vom Finanzamt, sondern es wurde einfach unterstellt, dass der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO nicht angefochten wurde.

*Die Aufhebung setzt die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht*

(VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; vgl. Ritz³, BAO-Kommentar, Seite 918, Tz 13).

Lediglich ein Antrag bei der Grundverkehrs-Landeskommission auf Rechtserwerb bestimmter Grundstücke durch eine potentielle Käuferin (Frau A G) und die anschließende Genehmigung führen nicht zur Realisierung eines Kaufgeschäfts. Wie bereits in der Berufung vom 13. April 2011 angeführt wurde, gab es im Laufe des Jahres 2009 mehrere Verkaufsgespräche mit Frau A G. Sie hat bereits vor Genehmigung durch die Grundverkehrs-Landeskommission schriftlich den Kauf des Hotels am 23. November 2009 abgesagt (E-Mail wurde der Berufung beigelegt). Tatsache ist, dass während des gesamten Betriebsprüfungszeitraumes nachweislich keine verbindliche Kaufabsicht gegeben war. In der Bescheidbegründung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 wird sogar auf Seite 2 folgender Sachverhalt angeführt: *Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde von Herrn Bw. vorgebracht, dass sich die Objekte nicht mehr auf dem neuesten Stand befänden und er vergeblich versucht habe, diese zu verkaufen. Dies entspricht auch den tatsächlichen Gegebenheiten. Es ist eine Tatsache, dass sich Frau G erst am 3. Mai 2010 doch wieder anders entschieden hat. Mit der Behauptung in genannter Bescheidbegründung "Erst nach Beendigung der Außenprüfung wurde der Kaufvertrag datierend mit 3. Mai 2010 dem Finanzamt angezeigt" wird unterstellt, dass der Kauf während des Betriebsprüfungsverfahrens realisiert und vorsätzlich verschwiegen wurde. Das sind Vermutungen und Unterstellungen, die sich durch entsprechende Erhebungen der Finanzbehörde eindeutig hätten aufklären lassen.* Zudem wird in der Bescheidbegründung wie folgt ausgeführt: *Vom Finanzamt Feldkirch wurde der Schluss gezogen, dass damit hervortrete, dass der Bw. vom wahren Verkehrswert der Liegenschaften, ebendiesen vereinbarten und schon im Ansuchen an die Grundverkehrs-Landeskommission genannten, Kenntnis hatte und ebendiese Werte auch der Berechnung des Entnahmewertes der Grundstücke zu Grunde zu legen gewesen wären. Das nachträgliche Hervorkommen dieser Tatsache mache den Bescheid iSd § 299 BAO rechtswidrig, weshalb eine Bescheidaufhebung nach par. cit. zu verfügen gewesen war. Es wurde bis zum 3. Mai 2010 kein Kaufvertrag über diese Liegenschaft abgeschlossen, somit gab es auch keinen realisierten Verkehrswert. Wie auch bereits in der Berufung mitgeteilt, hat Frau G erst Ende März 2010 ihre Gewerbeberechtigung erhalten und sie musste erst noch ihre Immobilie in Zürich verkaufen, um den Kauf des genannten Hotelobjektes überhaupt finanzieren zu können.* Es handelt sich hier um eine unzureichende formelle Beweiswürdigung. Es gab keine ausreichende Grundlage für die Annahme der Gewissheit der Unrichtigkeit des Bescheidspruchs. Eine überwiegende Wahrscheinlichkeit ist nicht mit der Gewissheit iSd § 299 BAO gleichzusetzen (vgl. SWK-Heft 16 vom 1. Juni 2011, Seite 850, Nachbescheidkontrolle ist unzulässig, UFS RV/0248-L/09). Damit fehlt eine wesentliche Voraussetzung für die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO. Die Aufhebung eines Bescheides liegt bei Erfüllung der im § 299 BAO normierten Voraussetzungen im Ermessen der Behörde. Gerade bei Ermessensentscheidungen ist dem Grundsatz von Treu und Glauben Rechnung zu tragen (vgl. VwGH 26.01.1993, 89/14/0234). Gegen diesen Grundsatz wurde verstoßen. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO ist aus den genannten Gründen zu Unrecht erfolgt und wir beantragen daher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

Als Veräußerungsgewinn gilt auch der Gewinn aus der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes). Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, ist als Veräußerungserlös die Summe der erzielten Veräußerungspreise anzusetzen. Soweit die Wirtschaftsgüter nicht veräußert werden, ist der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen als Veräußerungspreis anzusetzen (vgl. EStR 2000, Rz 5662).

Da nach den für die gegenständliche Bewertung maßgeblichen abgabenrechtlichen Bestimmungen (§ 24 Abs. 3 EStG) die ins Privatvermögen (außerbetriebliche Nutzung) übernommene Betriebsliegenschaft mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Übernahme ins Privatvermögen anzusetzen ist (Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, § 24 Tz 32), ist der Aufgabegewinn ein Stichtagsgewinn und ist dieser daher auf den Aufgabezeitpunkt zu beziehen (StoII, Rentenbesteuerung, 145). Maßgebend ist daher der gemeine Wert im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 100). Diese Stichtagsbetrachtung verlangt daher die Berücksichtigung der zum Bewertungsstichtag maßgeblichen Verhältnisse. Jahre nach dem Bewertungsstichtag eintretende Umstände können den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht beeinflussen (vgl. UFS RV/3258-W/02).

Die Betriebsaufgabe und damit die Übernahme der Betriebsliegenschaft in das Privatvermögen erfolgte am 1. Jänner 2004. Die Veräußerung derselben erfolgte am 3. Mai 2010. Wie bereits in der Berufung ausführlich dargestellt, haben sich zwischenzeitig die Verhältnisse, die für die Bewertung zum 1. Jänner 2004 ausschlaggebend waren, wesentlich geändert und waren auch nicht vorhersehbar. Sie können daher nicht auf den Aufgabezeitpunkt rückbezogen werden.

Die Aufgabe eines Betriebes liegt dann vor, wenn sich der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt, wobei die Besteuerung des Aufgabegewinnes zeitpunktbezogen in jenem Jahr zu erfolgen hat, in welches der Zeitpunkt fällt, in dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215).

Die Entnahme von Betriebsvermögen in das Privatvermögen erfordert ein tatsächlich nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten des Steuerpflichtigen; die Entnahme erfolgt bei notwendigem Betriebsvermögen durch die dauerhafte außerbetriebliche Nutzung (vgl. Hofstätter - Reichel, a.a.O., § 4 Abs. 1 Tzen 77 und 183).

Im Prüfbericht vom 19. März 2010 wurde unter Tz 1 vermerkt, dass Herr V Bw. aus gesundheitlichen Gründen den Hotelbetrieb 2004 aufgegeben hat. Er übernahm das Grundstück samt Hotelgebäude in das Privatvermögen. Anschließend verpachtete er das gesamte Hotel an seine Ehefrau Bw. R.

Bereits im Rahmen des Vorhalteverfahrens vom 12. Juni 2006 wurden die Betriebsaufgabe und das neue Pachtverhältnis unter Vorlage konkreter Unterlagen vom Finanzamt Feldkirch entsprechend geprüft und erklärungsgemäß veranlagt. Der Pachtvertrag wurde auf unbestimmte Zeit mit drei Monaten Kündigungsfrist abgeschlossen. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe war nur die dauerhafte außerbe-

triebliche Nutzung beabsichtigt. Herr Bw. war bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe schwer erkrankt und leider hatte sich sein Zustand weiterhin verschlechtert. Neben dem körperlichen Gebrechen war Herr Bw. natürlich auch starken psychischen Belastungen über die Zukunftsvorsorge für sich und seine Familie ausgesetzt. Aus diesem Grund hat Herr Bw. im Jahr 2005 erstmals angedacht, das Hotel eventuell zu verkaufen bzw. wollte er Gewissheit über einen erzielbaren Veräußerungserlös erhalten. Es wird noch einmal ausdrücklich klargestellt, dass Herr Bw. im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht bereit war, sein Hotel zu verkaufen. Er wollte es natürlich im Familienbesitz behalten, doch durch das schnelle Fortschreiten seiner schweren Krankheit und der extremen Belastung für seine Ehefrau war er auf der Suche nach Alternativen. Es ist nicht richtig, wie in der Berufungsvorentscheidung angeführt, dass Herr Bw. bereits im Zeitpunkt der Entnahme in das Privatvermögen Handlungen für eine Veräußerung getätigt hat. Die Betriebsaufgabehandlungen wurden alleine in der Veranlagungsperiode 2004 gesetzt, konkret am 1. Jänner 2004 mit Übernahme des Hotels in das Privatvermögen und Verpachtung an die Ehefrau. Es ist nicht richtig - wie in der Berufungsvorentscheidung behauptet - dass der Hotelbetrieb von Herrn Bw. über den Betriebsaufgabezzeitpunkt vom 1. Jänner 2004 hinaus weitergeführt wurde.

Trotzdem möchten wir folgenden Ausschnitt aus dem Erlass des BMF, GZ 06 0101/4-1V/6/02, vom 26. November 2002 zitieren: ... "Dass die Aufgabe innerhalb einer gewissen Frist ab Eintritt der Erwerbsunfähigkeit stattfinden muss, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Wenn daher im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Erwerbsunfähigkeit vorliegt und die Betriebsaufgabe auf diese zurückzuführen ist, kann der Hälftesteuersatz in Anspruch genommen werden. Dabei kann der Umstand, dass der Betrieb trotz Erwerbsunfähigkeit unter Inkaufnahme gesundheitlicher Risiken weitergeführt wurde, nicht dazu führen, das Bestehen der Erwerbsunfähigkeit im Betriebsaufgabezzeitpunkt in Frage zu stellen."

In der Berufungsvorentscheidung wird auf einmal auch die Erwerbsunfähigkeit von Herrn Bw. zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe aberkannt. Auch die Erwerbsunfähigkeit wurde bereits im Vorhaltsverfahren vom 12. Juni 2006 vom Finanzamt Feldkirch unter Vorlage konkreter Unterlagen genau geprüft und zuerkannt. Auch stellte die Betriebsaufgabe und die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes den Schwerpunkt bei der Außenprüfung gemäß § 147 BAO dar. Das Finanzamt Feldkirch weicht von der eigenen steuerlichen Würdigung ab, obwohl keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen sind.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 15.03.2001, 2001/16/0063). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10.10.1996, 5/15/0208, 0209).

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt voraus,

- dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn bzw. für seinen Vertreter zum Ausdruck gekommen ist, und
- dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hievon einen ab-

gabenrechtlichen Nachteil erlitten hat.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Wurde allerdings die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt, so spricht der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre (vgl. Erlass des BMF, GZ BMF-01 01 03/0023-VI/2006 vom 06.04.2006).

Die Erwerbsunfähigkeit zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und die Übernahme der Betriebsliegenschaft in das Privatvermögen und damit der Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 wurden sowohl im Vorhaltsverfahren vom 12. Juni 2006 als auch in der Außenprüfung gemäß § 147 BAO, abgeschlossen am 18. März 2010, als rechtmäßig anerkannt. Die nun abweichende Beurteilung widerspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben und begründet auch keine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO.

Wir stellen den Antrag, alle oben genannten Bescheide, die sowohl im Spruch als auch in der Begründung rechtswidrig sind, ersatzlos aufzuheben.””

Mit Bescheid vom 7. Juli 2011 wies das Finanzamt die Berufung vom 20. Juni 2011 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO zurück, weil die Berufungsfrist bereits am 18. April 2011 abgelaufen sei. Dagegen erhob die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schriftsatz vom 19. Juli 2011 Berufung (auf die entsprechende Begründung wird an dieser Stelle verwiesen).

Mit Vorlagebericht vom 30. Juni 2011 legte das Finanzamt in der Folge die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2011 beantragte die steuerliche Vertretung des Bw. noch die Ergänzung des Vorlageberichtes insofern, als auch die Anfechtung des gegenständlichen Aufhebungsbescheides in den Vorlagebericht aufzunehmen sei (vgl. dazu auch die E-Mail des UFS vom 8. Juli 2011).

Mit Anbringen vom 2. Mai 2013 zog die steuerliche Vertretung des Bw. schließlich ihre im obigenannten Berufungsschriftsatz gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2004:

Vorweg wird festgehalten, dass sich die Berufungsschrift vom 13. April 2011 nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht nur gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und den

Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 jeweils vom 15. März 2011, sondern auch gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) vom 15. März 2011 richtet.

Bei Beurteilung der Frage, gegen welchen Bescheid eine Berufung als erhoben anzusehen ist, ist - wie von beiden Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens richtig ausgeführt - der gesamte Inhalt der Berufungsschrift, nicht nur die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides und die Anfechtungserklärung, sondern auch der dazu allenfalls in Widerspruch stehende Berufungsantrag und die Berufungsbegründung zu berücksichtigen. Entscheidend ist damit, ob aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet (vgl. dazu auch Ritz⁴, BAO, § 250 Tz 5; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 250 E 22 f und die dort zitierten VwGH-Judikate).

Im in Rede stehenden Berufungsschriftsatz vom 13. April 2011 spricht sich die steuerliche Vertretung des Bw. auf Seite 5 Absatz 5 iVm Seite 6 Absatz 2 Satz 1 mit hinlänglicher Deutlichkeit gegen die Anwendbarkeit des § 299 BAO bzw. gegen die Rechtmäßigkeit der Bescheidbegründung betreffend *Aufhebung gemäß § 299 BAO* vom 14. März 2011 aus; auf Seite 6 Absatz 2 Satz 2 und 3 wird außerdem - *neben* dem Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 - ausdrücklich auch die ersatzlose Aufhebung der oben angeführten Bescheide (Mehrzahl) beantragt. Daraus lässt sich erkennen, dass sich der Bw. durch die strittige Aufhebung beschwert fühlt(e) und auch eine ersatzlose Aufhebung des strittigen Aufhebungsbescheides begehrte. Dem gegenständlichen Vorbringen kann damit zweifellos der Charakter einer Berufung auch gegen den Aufhebungsbescheid beigemessen werden. Der Rechtsschutz des Bw. darf im Übrigen nicht durch einen überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden.

§ 299 Abs. 1 bis 3 BAO lautet wie folgt:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

§ 299 BAO gestattet im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebungen somit nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig,

wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Aufhebung setzt die *Gewissheit der Rechtswidrigkeit* voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tzen 9 ff).

Im vorliegenden Fall war zu beurteilen, ob dem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 24. März 2010, dessen Aufhebung der Bw. bekämpft, der Mangel einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit anhaftet. Lediglich im Fall einer derartigen Feststellung war die Abgabenbehörde im Rahmen ihres Ermessens dazu verhalten gewesen, eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO vorzunehmen und gleichzeitig mit diesem aufhebenden Bescheid den den aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 24. März 2010 ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15. März 2011 zu verbinden.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 23 Z 3 EStG 1988 auch die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne 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).

Eine Veräußerung eines ganzen Betriebes liegt vor, wenn alle für eine im Wesentlichen unveränderte Fortführung des Betriebes notwendigen Wirtschaftsgüter in einem einzigen einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber (Gemeinschaft) entgeltlich übertragen werden. Die Überführung einzelner (unwesentlicher) Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen oder in sein Privatvermögen oder die Veräußerung einzelner (unwesentlicher) Wirtschaftsgüter an andere Personen als den Betriebsnachfolger ist dabei unschädlich. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes erfolgt zeitpunktbezogen in dem Jahr, in dem

diese Betriebsübertragung vollzogen ist. Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang nicht etwa das Zufließen des Veräußerungserlöses (außer bei Veräußerung gegen Kaufpreisrente) oder der Tag des Abschlusses des Rechtsgeschäftes, sondern der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. dazu Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 24 Rzen 14, 62; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 24 Tz 13).

Bei der Betriebsaufgabe hört für den bisherigen Betriebsinhaber der einheitliche Organismus des Betriebes zu bestehen auf. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden. Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordert somit, dass

- alle wesentlichen Betriebsgrundlagen,
- in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang,
- in einem Zuge mit der Aufgabe der (persönlichen) betrieblichen Tätigkeit,
- an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden (siehe zB VwGH 28.2.1978, 2666/77; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222; vgl. auch Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 122 ff; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 24 Rz 32; Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 24 Anm 61; Hofstätter - Reichel, a.a.O., § 24 Tzen 3, 31).

Zur Annahme der Aufgabe eines Betriebes bedarf es keiner ausdrücklichen Handlung des Betriebsinhabers.

Das Erfordernis eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs setzt ein Zusammenballen der Aufgabehandlungen während eines angemessen kurzen Zeitraumes voraus. Für die Annahme eines einheitlichen Vorgangs muss jedenfalls ein durchgängiges, planmäßiges und zügiges Betreiben der Betriebsaufgabe vorliegen (Einzelfallbetrachtung). Bei einem Aufgabezitraum von drei Monaten wird regelmäßig ein einheitlicher Vorgang unterstellt, wobei jedoch bei schwer verwertbarem Anlagevermögen auch noch bei längerem Zeitraum (zB sechs bis acht Monate) ein einheitlicher Vorgang anzunehmen sein wird. Bei einem Abverkauf des Anlage- und Umlaufvermögens über elf Monate wird hingegen - abgesehen von Ausnahmefällen (besonders schwer verkäufliches Anlagevermögen) - idR keine begünstigte Betriebsaufgabe (Liquidation) mehr angenommen.

Eine sich über einen längeren Zeitraum erstreckende Liquidation (Abwicklung) stellt keine Betriebsaufgabe dar. Für die Frage, ob eine (begünstigte) Betriebsaufgabe oder eine (nicht begünstigte) Liquidation vorliegt, kommt es jedoch stets auf die Umstände des Einzelfalles an. Zum Unterschied von der Betriebsaufgabe erfolgt die Liquidation allmählich, erstreckt sich also

über einen längeren Zeitraum, die Veräußerung des Betriebsvermögens erfolgt nach und nach; der Gewerbebetrieb bleibt während der Liquidation als laufender Betrieb weiter bestehen. Die allmähliche Abwicklung führt zu einer Gewinnrealisierung, die aber nicht zusammengeballt erfolgt. Die Ergebniswirkung kann sich daher über mehrere Veranlagungszeiträume hinziehen (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 24 Rzen 33, 65; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tzen 129, 143; vgl. dazu Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 24 Anmerkungen 65, 70, und die dort jeweils angegebene VwGH-Judikatur).

Die Betriebsaufgabe endet mit dem Abschluss der Veräußerung bzw. Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen, dh. also mit der Veräußerung bzw. Überführung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlagen. In das Privatvermögen können wesentliche Grundlagen in der Regel nur dann überführt werden, wenn sie zur privaten Nutzung geeignet sind (zB Personenkraftwagen; nicht hingegen Umlaufvermögen) oder wegen Wertlosigkeit eine anderweitige (betriebliche) Weiterverwendung auszuschließen ist.

Sowohl für die Betriebsveräußerung als auch für die Betriebsaufgabe ist grundsätzlich unmaßgeblich, was mit den Wirtschaftsgütern des beendeten Betriebes nach dem Veräußerungsbzw. Aufgabazeitpunkt(-zeitraum) weiter geschieht. Werden in das Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter in weiterer Folge veräußert (ohne dass es sich bloß um eine Verlängerung des Aufgabazeitraumes handelt und daher weiterhin Betriebsvermögen vorliegt; siehe dazu unten), berührt dies grundsätzlich den Aufgabegewinn nicht, erfolgt die Veräußerung in diesem Fall aus dem Privatvermögen und führt diese Veräußerung nur bei entsprechender Tatbestandsverwirklichung zu steuerpflichtigen Einkünften.

Keine Beendigung des Aufgabazeitraumes liegt vor, wenn *wesentliche* Betriebsgrundlagen bloß "formell" ins Privatvermögen überführt werden, um den Aufgabazeitraum nicht zu lange werden zu lassen, aber weiterhin das Bestehen der Absicht einer Weiterveräußerung bei nächster Gelegenheit besteht. Der Aufgabazeitraum endet in einem solchen Fall erst mit der tatsächlichen Veräußerung dieser formell in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter, sodass der gesamte Vorgang eine nicht begünstigte Liquidation darstellen kann (vgl. VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353; Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 24 Anm 67). Das Zurück behalten *unwesentlicher* Wirtschaftsgüter steht dem Aufgabevorgang weder dem Grunde nach entgegen noch wird dadurch die Beendigung der Betriebsaufgabe verzögert.

Die Aufgabe des Betriebes setzt somit einen einheitlichen Vorgang voraus, durch den zumindest die wesentlichen Grundlagen des Betriebes an dritte Personen oder ins Privatvermögen des (bisherigen) Betriebsinhabers übergehen. Da bei der Aufgabe des Betriebes nicht veräu-

ßerte Wirtschaftsgüter begrifflich nicht mehr Bestandteil eines Betriebsvermögens sein können, gehen sie mit der Aufgabe des Betriebes automatisch ins Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers über. Der Steuerpflichtige hat nur insofern die Wahlmöglichkeit, als es ihm freisteht, welche Wirtschaftsgüter er im Zuge der Aufgabe des Betriebes veräußert. Die Aufgabe verbunden mit der Überführung von Betriebsvermögen in das Privatvermögen setzt - entsprechend den obigen Ausführungen - allerdings die Absicht voraus, die Wirtschaftsgüter nicht bei sich bietender Gelegenheit - gleichsam in Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit - zu verkaufen, sondern sie im Privatvermögen zu behalten (vgl. Hofstätter - Reichel, a.a.O., § 24 Tz 31; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 141; zur Einstellung sowie zur Auflösung eines Betriebes siehe auch bei Stoll⁴, Rentenbesteuerung, Seiten 171 f; VwGH 18.6.1979, 3345/78; BFH 16.9.1966, BStBl. III Nr. 70/1967).

Wesentliche Grundlagen eines Betriebes sind die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Es muss sich um Wirtschaftsgüter handeln, bei denen es aus der Sicht des Betriebes wirtschaftlich einen deutlichen Unterschied macht, ob sie vorhanden sind und dem Betrieb dienen oder nicht, wenn sie also geradezu gemessen an der Art, der Struktur und dem Umfang des fortzuführenden Betriebes unentbehrlich sind. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden grundsätzlich für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass der Erwerber im Fall der Veräußerung eines Betriebes die Tätigkeit des Veräußerers mit den übertragenen Wirtschaftsgütern ohne weiteres fortsetzen kann. Für die Frage, welche Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, kann weder eine abstrakte Definition noch eine abschließende Aufzählung herangezogen werden. Diese richtet sich vielmehr nach der Art des Betriebes einerseits und nach der Funktion des Wirtschaftsgutes innerhalb eines Betriebes andererseits (vgl. VwGH 20.11.1990, 90/14/0122). Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles und entscheidet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des veräußerten (bzw. aufgegebenen) Betriebes (vgl. VwGH 21.11.1990, 90/13/0145). Abzustellen ist somit auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus (vgl. VwGH 4.4.1989, 88/14/0083; VwGH 11.11.1992, 91/13/0152; VwGH 25.1.1995, 93/15/0100; VwGH 24.4.1996, 94/15/0025).

Zu den wesentlichen bzw. tragenden Betriebsgrundlagen eines Hotelbetriebes (einem ortsbundenen Unternehmen) zählen regelmäßig das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung (siehe dazu Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tzen 34 und 36; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 24 Rz 19; Hofstätter - Reichel, a.a.O., § 24 Tz 13).

Auf den hier gegebenen Sachverhalt angewendet, ergeben die oben dargelegten Grundsätze, dass im Berufungsfall - dem Berufungsvorbringen folgend - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einer Aufgabe des (ganzen) Betriebes, die gegenständlich in der Überführung der für den gegenständlichen Hotelbetrieb unerlässlichen Betriebsgrundstücke sowie -gebäude und des Inventars in das eigene Privatvermögen bestand, auszugehen war und folgedessen ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 erzielt wurde. Dem Bw. war zuzustimmen, dass die gegenständliche Betriebsaufgabe bereits mit dem in Rede stehenden Stichtag (1. Jänner 2004) beendet war, zumal die Aufgabehandlungen zu diesem Zeitpunkt bereits so weit fortgeschritten waren, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen (Grundstücke, Gebäude und die Einrichtung) entzogen waren.

Die von der steuerlichen Vertretung des Bw. im Berufungsschriftsatz bzw. im Vorlageantrag dargestellten, unbestritten gebliebenen Sachverhaltsdarstellungen, in concreto die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit durch den Bw. zum 9. Oktober 2003, die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung (Lösung zum 9. Oktober 2003), der schlechte Gesundheitszustand bzw. die schwerwiegende Erkrankung des Bw., die Inanspruchnahme der Erwerbsunfähigkeitspension durch den Bw. (ab November 2003), die entsprechende Meldung an das Finanzamt samt Ermittlung eines Aufgabegewinnes und der Abschluss des Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit (ab 22. Dezember 2003) sprechen - gerade auch unter Berücksichtigung der Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw., wonach zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nur die dauerhafte außerbetriebliche Nutzung und der Verbleib des Hotels im Familienbesitz beabsichtigt gewesen sei - für eine von einem einheitlichen Entschluss getragene und durch einen entsprechenden Plan geleitete, zusammenhängende Auflösung des Betriebes zum 1. Jänner 2004. Diese Indizien ließen jedenfalls auch den Schluss zu, dass der Bw. mit hoher Wahrscheinlichkeit nach einer allfälligen Beendigung des gegenständlichen Pachtverhältnisses nicht mehr beabsichtigte, den Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen. Der Bw. brachte mit seiner Vorgangsweise klar zum Ausdruck, im Rahmen des gegenständlichen Hotelbetriebes keinen Gewinn mehr erzielen zu wollen bzw. die in Rede stehenden Liegenschaften nicht mehr betrieblich nutzen zu wollen. Der Bw. hat auch glaubwürdig dargelegt, dass er die in Rede stehenden wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht bei sich bietender Gelegenheit verkaufen, sondern sie im Privatvermögen (im Familienvermögen) behalten wollte; eine Absicht, die sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch in dem im Jahre 2004 mit seiner Gattin auf unbefristete Zeit abgeschlossenen Pachtvertrag wiederspiegelter. Für die zum 1. Jänner 2004 angenommene Betriebsaufgabe war unmaßgeblich, was mit den (ins Privatvermögen übernommenen) Wirtschaftsgütern des beendeten Betriebes nach dem Aufgabezzeitpunkt weiter geschah. Die Veräußerung der in das Privatvermögen überführten

(wesentlichen) Wirtschaftsgüter im Jahr 2010 berührte den Aufgabegewinn zum 1. Jänner 2004 nicht.

Wenn das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung abweichend von seiner bisherigen Rechtsauffassung davon ausgeht, dass die Betriebsaufgabehandlungen im konkreten Fall als Handlungen einer nicht begünstigen Liquidation zu werten seien, zumal der Bw. *gleichzeitig* mit der Entnahmehandlung des gesamten Hotelbetriebes (die Kraftfahrzeuge ausgenommen) ins Privatvermögen zum 1. Jänner 2004 und dessen Verpachtung an die Ehegattin auch schon Bestrebungen und Handlungen dahingehend gesetzt habe, die Liegenschaften bzw. den Betrieb zu veräußern, woraus der Schluss zu ziehen sei, dass der Betrieb noch nicht zu bestehen aufgehört habe, sondern die Betriebsaufgabe im Verkauf an die Erwerberin mit Kaufvertrag vom 3. Mai 2010 gemündet habe, so ist diesen Überlegungen Folgendes zu entgegnen:

Abgesehen davon, dass das Finanzamt in widersprüchlicher Weise einerseits davon ausgeht, dass sich der Bw. mit 1. Jänner 2004 der wesentlichen Betriebsgrundlagen begeben hat und auch von einem Bewertungsstichtag "1. Jänner 2004" ausgeht, lagen andererseits keine Anhaltspunkte dafür vor bzw. hat das Finanzamt auch keine Feststellungen darüber getroffen, dass der Bw. bei Einstellung seiner unmittelbaren betrieblichen Tätigkeit (9. Oktober 2003) bzw. zum Zeitpunkt der Überführung der *wesentlichen* Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen (1. Jänner 2004) (weiterhin) die Absicht zur Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter bei nächster Gelegenheit hatte und diese damit bloß formell ins Privatvermögen überführt worden sind.

Das Finanzamt führte in diesem Zusammenhang - bezugnehmend auf die Angaben des Bw. - allein aus, dass der Bw. ab *Jänner 2005* bemüht gewesen sei, die berufungsgegenständlichen Grundstücke zu veräußern, diese Bemühungen auch anhaltend weiter betrieben habe und diese dann im Verkauf vom 3. Mai 2010 geendet hätten. Wie oben ausgeführt, setzt eine Betriebsaufgabe verbunden mit der Überführung von Betriebsvermögen in das Privatvermögen die Absicht voraus, die Wirtschaftsgüter nicht bei sich bietender Gelegenheit - gleichsam in Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit - zu verkaufen, sondern sie im Privatvermögen zu behalten. Von einer *weiterhin bestehenden* Absicht der Weiterveräußerung bei nächster Gelegenheit zum Zeitpunkt der Überführung der *wesentlichen* Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen kann im konkreten Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht gesprochen werden.

Wäre vom Vorliegen einer solchen (weiterhin bestehenden) Absicht zur Weiterveräußerung, damit von einer bloß formellen Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen zum 1. Jänner 2004, damit von einer fortgesetzten betrieblichen Tätigkeit, auszugehen, wäre - vor dem Hintergrund der oben dargestellten Rechtslage - für rechtswidrig zu

befinden, wenn das Finanzamt von einer mängels eines einheitlichen wirtschaftlichen Aufgabevorganges (kein angemessen kurzer Zeitraum) nicht begünstigten Liquidation ausginge und nicht von einer Betriebsveräußerung zum Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums an die Käuferin im Jahr 2010 (mit Abstellen auf den Veräußerungserlös). Der Verkauf der gegenständlichen Grundstücke, Gebäude und des Inventars an A G im Jahr 2010 würde nämlich eine "Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem Zuge an einen Erwerber" darstellen. Der Bw. hätte damit sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einzigen Vorgang an eine Erwerberin entgeltlich übertragen, wodurch dieser die Fortführung des Hotelbetriebes ermöglicht worden wäre. Die Veräußerung anderer unwesentlicher Wirtschaftsgüter (Pkw) an andere Personen als den Betriebsnachfolger wäre dabei unschädlich.

Selbst dann aber, wenn richtigerweise von einer (nicht begünstigten) Liquidation auszugehen wäre, ergäbe sich im Übrigen eine Ergebniswirkung bzw. eine Realisierung der stillen Reserven erst im Jahr 2010.

Für bestimmte in § 37 Abs. 1 EStG 1988 genannte Einkünfte, wie etwa Veräußerungs- und Aufgabe- sowie Übergangsgewinne iZm einer der todesfalls-, erwerbsunfähigkeits- oder altersbedingten Betriebsveräußerung oder -aufgabe [außerordentliche Einkünfte; Abs. 5 leg. cit. idF BGBl. I Nr. 71/2003 (ab 21.8.2003)], ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des Durchschnittssteuersatzes (im Folgenden: "Hälftesteuersatz"). Dieser Hälftesteuersatz setzt einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus und ist nur anzuwenden, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Zweck der Bestimmung ist die Milderung der Progression der zusammengeballten Einkünfte bei todesfalls-, erwerbsunfähigkeits- oder altersbedingt "erzwungener" Betriebsveräußerung oder -aufgabe. Die in Rede stehende Begünstigung steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen (Abs. 7 leg. cit.).

Die Betriebsveräußerung/-aufgabe ist sohin dann begünstigt, wenn der Steuerpflichtige wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit der Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Der Begriff der Erwerbsunfähigkeit wird auf den konkret vom Steuerpflichtigen geführten Betrieb bezogen (betriebsbezogene Erwerbsunfähigkeit).

Erwerbsunfähigkeit ist nach der Verwaltungspraxis jedenfalls anzunehmen, wenn eine befristete oder unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension zuerkannt wird.

Der Steuerpflichtige muss seine Erwerbstätigkeit (in angemessenem Abwicklungszeitraum) einstellen; keine Erwerbstätigkeit liegt bei bloßer Vermögensverwaltung (wie zB bei Einkünf-

ten aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988) vor.

Entscheidend ist, ob im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Erwerbsunfähigkeit nachweislich gegeben ist. Dass die Aufgabe innerhalb einer gewissen Frist ab Eintritt der Erwerbsunfähigkeit stattfinden muss, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Wenn daher im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Erwerbsunfähigkeit vorliegt und die Betriebsaufgabe auf diese zurückzuführen ist, kann der Hälftesteuersatz in Anspruch genommen werden (Rauscher in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 37 Anmerkungen 18 ff; Doralt, EStG¹⁰, § 37 Tz 58 ff; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 37 Rz 32, 34; EStR 2000 Rz 7314 ff).

Im vorliegenden Fall bestehen - der Verwaltungspraxis folgend - auf Grund des Bezuges einer Erwerbsunfähigkeitspension durch den Bw. ab 1. November 2003 [laufende Erwerbs(Dienst)unfähigkeitspension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) ab 1. November 2003; siehe dazu entsprechenden Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung] keine Zweifel, dass das Erfordernis einer betriebsbezogenen Erwerbsunfähigkeit erfüllt ist. Da damit im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (1.1.2004) Erwerbsunfähigkeit vorlag und die Betriebsaufgabe - wie auch von Seiten des Bw. glaubhaft vorgebracht wird (siehe dazu auch die Ausführungen der Prüferin im BP-Bericht vom 19. März 2010, Tz 1) - auf diese zurückzuführen war, kann der gegenständliche Betriebsaufgabegewinn - nachdem die übrigen Voraussetzungen unstrittig vorlagen - dem Hälftesteuersatz unterzogen werden.

Zur Höhe des anzusetzenden Aufgabegewinnes ist Folgendes zu sagen:

Der Aufgabegewinn ist auf den Aufgabestichtag bezogen zu ermitteln. Der Aufgabegewinn entsteht entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.10.1993, 91/13/0168; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222; VwGH 16.12.1999, 97/15/0134; VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353) im Hinblick auf den diesbezüglich klaren Gesetzeswortlaut des § 24 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 zeitpunktbezogen in jenem Zeitpunkt, in dem der Betrieb als aufgegeben anzusehen ist (hier: 1. Jänner 2004). Das ist jener Zeitpunkt, in dem die Aufgabehandlungen soweit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind. Der Aufgabegewinn kann damit stets nur einem Veranlagungszeitraum zugeordnet werden. Die zeitpunktbezogene Betrachtung bedingt, dass Veräußerungen vor und nach dem Aufgabezeitpunkt auf diesen (rück)bezogen werden müssen (vgl. Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 24 Anm 106 und Anm 150; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tzen 132 ff und 174; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 24 Rz 65).

Der Veräußerungsgewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln,

bei dem dem Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten das nach § 6 EStG 1988 zu Buchwerten bewertete Betriebsvermögen bezogen auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung gegenüberzustellen ist.

Gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 sind, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert werden, die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der *gemeine Wert* im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (vgl. Hofstätter - Reichel, a.a.O., § 24 Tz 32; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 24 Rz 79).

Der *gemeine Wert* ist im EStG 1988 nicht eigenständig definiert; es gelten daher die Bestimmungen des BewG 1955 (§§ 1 Abs. 1 iVm 10 BewG 1955). § 10 Abs. 2 BewG 1955 definiert den *gemeinen Wert* wie folgt:

*"Der *gemeine Wert* wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen."*

Der *gemeine Wert* ergibt sich im Wesentlichen aus Angebot und Nachfrage im Wirtschaftsverkehr. Er ist gleich dem Preis, der (*zum Bewertungsstichtag* im Verkaufsfall üblicherweise) zu erzielen *wäre*, dh. es kommt nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich veräußert wurde oder welcher Preis im Falle einer Veräußerung tatsächlich erzielt worden ist, sondern es ist objektiv festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkt der an einem Erwerb Interessierten beizumessen wäre.

Der *gemeine Wert* ist eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist. Der *gemeine Wert* aus anlässlich der Betriebsaufgabe erfolgender Überführung betrieblich genutzter Gebäudeteile in das Privatvermögen ist aus dem Durchschnitt von Ertragswert und Sachwert zu ermitteln (vgl. VwGH 20.10.1992, 89/14/0089, UFS 15.10.2003, RV/3258-W/02; siehe dazu auch Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 24 Anm 142). Im Übrigen können unter Umständen auch Kaufpreise als Hilfswerte herangezogen werden. Bei einer Ermittlung des *gemeinen Wertes* im Wege der Preisschätzung ist insbesondere erforderlich, dass das Ergebnis der von der Behörde durchgeführten Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und die Sachverhaltsannahmen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden. Eingetretene Preisschwankungen infolge veränderter Marktverhältnisse oder Veränderungen des Geldwertes sind durch Abschläge oder Zuschläge auszugleichen. Verkaufsfälle, bei denen der zeitliche Abstand zum Feststellungszeitpunkt zu groß ist, können im Übrigen keinen Ver-

gleichsmaßstab bilden (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Seiten 72 ff, und die dort zitierten VwGH-Judikate).

Entsprechend den für die gegenständliche Bewertung maßgeblichen abgabenrechtlichen Bestimmungen stellt der im konkreten Fall gegebene Aufgabegewinn ein Stichtagsgewinn dar und ist die Bewertung daher auf den Aufgabezeitpunkt zu beziehen. Maßgebend ist somit gegenständlich der gemeine Wert im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen, somit der gemeine Wert zum 1. Jänner 2004 (vgl. dazu auch Stoll⁴, Rentenbesteuerung, Seite 180; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tzen 132 sowie 172; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 106).

Dementsprechend erachtet der Unabhängige Finanzsenat die Schätzung des gemeinen Wertes der anlässlich der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen überführten (betrieblich genutzten) Gebäude samt Inventar mit den vom Bw. eingeholten und im Rahmen der Betriebsprüfung einvernehmlich korrigierten Sachverständigengutachten als taugliche Grundlage für den Wert der hier in Rede stehenden Wirtschaftsgüter für zielführend. Der so ermittelte gemeine Wert (Verkehrswert samt Grund: 934.231,14 €) findet seine Bestätigung auch in den unbestritten gebliebenen Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw., wonach von Seiten der L H im Jahr 2006 erklärt worden sei, dass ein Kaufpreis über 900.000,00 € für die Pension nicht zu erzielen sei.

Die Stichtagsbetrachtung verlangt die Berücksichtigung der zum Bewertungsstichtag maßgeblichen Verhältnisse. Die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswertes) bezieht sich zwar auf einen bestimmten Zeitpunkt, Umstände, welche jedoch am Wertermittlungsstichtag bereits voraussehbar sind, müssen Berücksichtigung finden; spekulative, nicht voraussehbare Momente sind dabei jedoch auszuscheiden.

Bezogen auf den Berufungsfall ergibt sich daher, dass Umstände, wie etwa die Finanzkrise in den Jahren 2007/2008, welche am berufungsgegenständlichen Wertermittlungsstichtag (1.1.2004) nicht voraussehbar waren, bei der Wertermittlung keine Berücksichtigung finden durften. Durch die Finanzkrise - wie auch durch die von der steuerlichen Vertretung des Bw. dargelegten hohen Investitionen ab 2008 in den Standort Mt mit dem dadurch gesetzten wirtschaftlichen Impuls für die Region - verursachte Wertänderungen [lt. einem Beitrag im Wirtschaftsblatt "Immo-Preise explodieren in Westösterreich" sind die Preise für Wohnungen und Häuser laut einer aktuellen Studie seit 2008 um bis zu 50% gestiegen; Grund dafür ist die anhaltende Schulden- und Finanzkrise und die daraus resultierende Kapitalflucht in Immobilien (Angebotsverknappung und starke Nachfrage nach einer sicheren Geldanlage aus Angst vor steigender Inflation); siehe dazu unter

<http://wirtschaftsblatt.at/home/life/immobilien/1300026/ImmoPreise-explodieren-in-Westoesterreich>; vgl. auch unter <http://www.vol.at/immobilien-sind-teurer-geworden/news-20110608-06204214>; <http://www.vol.at/wohnen-in-vorarlberg-immer-teurer/3183043>; im Übrigen sind auch die Grundstückspreise von 2004 bis 2010 beträchtlich gestiegen; lt. einer Gewinn-Grundpreisliste Vorarlberg für 2010 belaufen sich Grundstückspreise in Y zwischen 250,00 € und 350,00 €, Trend: steigend; siehe dazu unter <http://www.gewinn.com/immobilien/preisuebersichten/vorarlberg/>] sind daher für die Bewertung zum 1. Jänner 2004 unmaßgeblich und könnte daher folglich der gemeine Wert (Verkehrswert) der in Rede stehenden Liegenschaften auch nicht entsprechend dem Wertansatz im Kaufvertrag vom 3. Mai 2010 (netto 1,576.830,00 €) angesetzt werden, zumal dieser zweifelsohne nicht den gemeinen Wert (Verkehrswert) der gegenständlichen Liegenschaften zum 1. Jänner 2004 widerspiegelt. Abgesehen davon, dass der gegenständliche Verkauf im Jahr 2010 auf Grund des großen zeitlichen Abstandes zum Feststellungszeitpunkt (1.1.2004) grundsätzlich keinen Vergleichsmaßstab bilden kann, wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch bei Ableitung des gemeinen Wertes aus dem in großem zeitlichem Abstand zum Bewertungstichtag erfolgten Verkauf im Jahre 2010 jedenfalls eine Prüfung der Stichtagsangemessenheit des Verkaufserlöses vorzunehmen gewesen bzw. hätte den wirtschaftlichen Veränderungen bzw. den veränderten Marktverhältnissen zwischen Bewertungstichtag und Veräußerungszeitpunkt und den damit uU einhergehenden Wertänderungen durch entsprechende Ab- bzw. Zuschläge Rechnung getragen werden müssen. Auch die unbestritten gebliebenen, erfolglosen Verkaufsbemühungen des Bw. in den Jahren 2005 und 2006 sprechen im Übrigen für einen niedrigeren gemeinen Wert (Verkehrswert) der Betriebsliegenschaften vor der oben angesprochenen Finanzkrise.

Abschließend sei in diesem Zusammenhang noch erwähnt, dass es gerade bei der Prüfung, ob ein tatsächlich erzielter, idR durch subjektive Momente beeinflusster Kaufpreis als gemeiner Wert iSd Bewertungsgesetzes anzusehen ist, schwierig ist, (unbeachtliche) subjektive Elemente restlos aus dieser Betrachtung auszuschalten.

Auf Grund der obigen Überlegungen war daher gesamthaft davon auszugehen, dass die Aufhebungsvoraussetzungen (Gewissheit der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides) nicht erfüllt waren. Damit war der Berufung gegen den strittigen Aufhebungsbescheid Folge zu geben und dieser spruchgemäß aufzuheben.

Im Übrigen hat es das Finanzamt auch unterlassen, die Gründe für die Ermessensübung bezüglich der Aufhebung darzustellen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tzen 40, 52 f).

Da der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 299 Abs. 2 BAO zwingend mit dem Aufhebungsbescheid verbunden ist, scheidet der Sachbescheid mit der Aufhebung des aufhebenden Bescheides ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Das Verfahren tritt dadurch in die Lage zurück, in der es sich vor der Bescheidaufhebung befunden hat, dh. der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 24. März 2010 lebt wieder auf.

Die gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15. März 2011 gerichtete Berufung war somit gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Zum Vorwurf der steuerlichen Vertretung des Bw., wonach die Anordnung der neuerlichen Außenprüfung für das Jahr 2004 rechtswidrig gewesen sei, sei Vollständigkeitshalber noch erwähnt, dass eine Verletzung des Verbotes der wiederholten Prüfung desselben Zeitraumes an sich sanktionslos wäre (mögliche Berücksichtigung lediglich im Rahmen der Ermessensübung) und insofern auch kein Beweisverwertungsverbot für die Ergebnisse solcher Prüfungen bestünde (vgl. dazu Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 148 E 7 ff; Ritz, BAO⁴, § 148 Tzen 1 ff).

Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, 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 dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27 ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. dazu Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 32 ff; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da die neuen Einkommensteuerbescheide 2004 gegenüber den vorangegangenen Abgabenfestsetzungen jeweils eine zinsenrelevante

Nachforderung zur Folge hatten. Die den angefochtenen Anspruchszinsenbescheide zu Grunde gelegten Nachforderungsbeträge wurden jeweils im Spruch des betreffenden Einkommensteuerbescheides festgesetzt. An diese Beträge war das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe der Nachforderungsbeträge nicht mit Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen die zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide Berücksichtigung finden können.

Die erfolgte Vorschreibung der strittigen Anspruchszinsen war daher als rechtmäßig zu beurteilen und waren somit die diesbezüglichen Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Mai 2013