

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.A., geb. 1950, wohnhaft in H, G-Strasse, vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 7000 Eisenstadt, Pfarrgasse 33, vom 15. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 15. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Herr G.A. (Berufungswerber, Bw.) betrieb bis 30.6.2000 am Standort H, G-Strasse einen Gemischtwarenhandel. Ab 3.7.2000 vermietete er das Geschäftslokal an die Firma AS GmbH, in L. Die Mieterreäge wurden im Rahmen des betrieblichen Einnahmen/Ausgabenrechnung ab 2000 und der Einkommensteuererklärung 2000 als Einnahmen bzw. Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb erfasst.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 15.Juli 2003 wich das Finanzamt (FA) von der Steuererklärung ab und ging von einer Betriebsaufgabe aus, da aus dem vorgelegten Mietvertrag ersichtlich sei, dass dieser auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde. Weiters sei das restliche Anlagevermögen und das Warenlager verkauft worden. Die Nichtübernahme von Verbindlichkeiten sei kein Indiz für einen eventuellen Weiterbetrieb.

---

Der gemeine Wert des Gebäudes werde mittels Ertragswertmethode mit S 2.264.536,00 angesetzt (Jahresertrag 204.000 abzüglich 35% Bewirtschaftungskosten abzüglich Abschlag für Grund und Boden S 2.421,00 multipliziert mit dem Kapitalisierungsfaktor 17,40 ergebe S 2.264.536,00). Abzüglich Buchwert S 196.448,00 und abzüglich Freibetrag S 100.000,00 ergebe sich daher ein Veräußerungsgewinn in Höhe von S 1.968.088,00

In der Berufung wird eingewendet, dass keine Betriebsaufgabe vorliege. Die Verpachtung stelle für sich allein idR keine Betriebsaufgabe dar, es seien vielmehr die Indizien, die für eine Betriebsaufgabe sprächen gegen jene abzuwägen, die dagegen sprächen und dann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. Von den in den EStR 2000 aufgezählten Indizien würden nur drei zutreffen, nämlich die Veräußerung des Warenlagers, die Vermietung der Betriebsräume in leerem Zustand und die Kündigung der Arbeitnehmer.

Überdies sei der Entnahmewert der Liegenschaft zu hoch, da der Abschlag für Grund und Boden für ein nicht protokolliertes Unternehmen viel zu niedrig erscheine.

Mit Berufungsvorentscheidung gab das FA dem Berufungsbegehren insoweit statt, als der Entnahmewert mit S 1.739.813,00 angenommen wurde und daher Aufgabegewinn nach Abzug des Buchwertes und des Freibetrages mit 1.443.352,00 angesetzt wurde.

Eine Betriebsaufgabe liege vor, da das Warenlager abverkauft worden sei und leere Betriebsräume vermietet worden seien. Die Abwägung der Indizien im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Betriebsaufgabe habe nicht zahlenmäßig sondern inhaltlich zu erfolgen. Überdies sei auch der Kundenstock nicht mit übergeben worden, da der Mieter eine andere Produktpalette vertreibe und daher eine andere Zielgruppe anspreche.

Der Bw. und Verpächter habe erst nach Ablauf von 20 Jahren ein Kündigungsrecht hinsichtlich des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages, der Mieter habe für 5 Jahre auf Kündigung verzichtet. Zusätzlich habe der Bw. mit 30.3.2001 seine Gewerbeberechtigung zurückgelegt. Auch diese beiden Punkte sprächen für die Annahme einer Betriebsaufgabe.

Im Vorlageantrag vom 7.4.2004 wird ausgeführt, dass eine Betriebsaufgabe nach Lehre und Rechtssprechung nur dann vorliege, wenn die Gesamtheit der maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür sprächen, dass der Verpächter den Betrieb nie mehr wieder selbst auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde.

Der Verpächter könne aber nach Ablauf von fünf Jahren nach Ende des Pachtvertrages den Betrieb mit geändertem Sortiment und neuer Einrichtung führen. Gegen eine Betriebsaufgabe spreche auch das niedrige Alter des Bw., der im Hinblick auf die Osterweiterung und das immer stärker angehobene Pensionsalter die Fortführung des Betriebes beschließen könne.

Die Gewerbeberechtigung sei nicht endgültig zurückgelegt worden sondern mit Datum von 23.Mai 2003 ruhend gemeldet worden.

Weiters verweist der Vorlageantrag auf das Erkenntnis des VwGH 1064/61 vom 21.1.1961 aufgrund dessen die Verpachtung eines Betriebes auf fünf Jahre trotz eines Alters von 57 Jahren und eines angegriffenen Gesundheitszustandes keine Betriebsaufgabe darstellt und auf die Rechtsansicht von Doralt in EStG Kommentar zu § 24 Tz 165 wonach Verpachtung eines Betriebes entgegen der herrschenden Lehre keinesfalls eine Betriebsaufgabe darstelle.

Im Falle der Annahme einer Betriebsaufgabe scheine der ermittelte Verkehrswert für das Grundstück zu hoch und gehe die Ermittlung des Ertragswertes von einer Gesamtnutzungsdauer von 88 Jahren aus.

Mit Schreiben vom 15.Juni 2004 wird die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt und ein Schätzungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen DI Franz Pfeffer für das vermietete Geschäftslokal datiert mit 25.April 2004 vorgelegt, welches einen Verkehrswert von S 699.850,00 ausweist.

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

Gemäß § 284 Abs 1 Z1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Betrittserklärung beantragt wird. Anträge die erst in einem die Berufung oder den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben gestellt werden begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 11.56.2005, 2001/13/0039). Weder die Berufung vom 15.9.2003 noch der Vorlageantrag vom 7.April 2004 beinhalten einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Der diesbezügliche Antrag wurde erst mit Ergänzungsschreiben vom 15.6.2004 gestellt und war daher verspätet. Es bestand daher kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bw. geb. 1950 betrieb unter der Registernummer 1400324 des Gewerberegister bei der Bezirkshauptmannschaft Oberpullendorf am Standort in H, G-Strasse seit dem Jahr 1973 das nicht bewilligungspflichtige gebundene Gewerbe des Handels mit allen im freien Verkehr gestatteten und rücksichtlich des Verkaufes nicht an eine besondere Bewilligung (Konzession) gebundenen Waren – Gemischtwarenhandel - in Form eines Einzelunternehmens. Die Gewerbeberechtigung wurde mit Mitteilung an die Wirtschaftskammer Burgenland mit 30.6.2000 gem. § 93 GewO ruhend gemeldet. Mit Mitteilung der Bezirkshauptmannschaft

---

Oberpullendorf vom 2.4.2001 wurde die Gewerbeberechtigung durch Zurücklegung mit 30.3.2001 gem. § 85 Z 7 GewO beendet.

Mit Mietvertrag abgeschlossen am 10.2.2000 vermietete der Bw. nach Abverkauf des gesamten Warenlagers und Verkauf bzw. Entsorgung der Geschäftseinrichtung die leere Geschäftsfläche an AS GmbH. Es handelt sich bei dem zwischen dem Bw. und der AS GmbH abgeschlossenen Vertrag um einen reinen Mietvertrag über Räumlichkeiten im Ausmaß von 153m<sup>2</sup> zuzüglich Nebenräumen. Es wurde weder ein Teil des Warenlager, noch der Kundenstock oder andere Betriebsmittel (Kassen, Regale, Kühlwanlagen) mitvermietet/mitverpachtet. Alle Angestellten wurden gekündigt. Auch wurde seitens des Vermieters keine Betriebsgarantie der Mieterin eingefordert. Die Mieterin hätte das Lokal auch leer stehen lassen können, sie war laut Vertrag lediglich verpflichtet Miete und Betriebskosten an den Vermieter zu bezahlen.

Laut Pkt. 3.1 des Mietvertrages begann das Vertragsverhältnis am 3.7.2000 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei der Vermieter einen Kündigungsverzicht von 20 Jahren abgab. Die Mieterin verzichtete laut Schreiben vom 27.4.2000 ihrerseits für mindestens für 5 Jahre auf Kündigung. Eine Befristung des Vertrages auf 5 Jahre erfolgte nicht.

Die Mieterin betreibt an diesem Standort nunmehr einen so genannten XMarkt dessen Warenangebot Drogerie- und Haushaltsartikel umfasst und keine Lebensmittel. Der Betriebsgegenstand der Mieterin ist daher ein anderer als der des Vermieters.

Im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe betrug der gemeine Wert der bis dahin im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaftsteile laut einem schlüssigen Gutachten S 699.850.- (€ 50.860.-).

Strittig ist die Frage ob durch die Vermietung der Betriebs- und Geschäftsräumlichkeiten eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist oder nicht und überdies die Höhe des gemeinen Wertes des vermieteten Liegenschaftsteiles.

Gemäß § 24 EStG sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist und bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes). Werden Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufgabe nicht veräußert sondern ins Privatvermögen übernommen, sind sie gem. Abs 3 leg. cit. mit den gemeinen Werten anzusetzen.

Eine Betriebsaufgabe liegt dann vor, wenn der Betrieb aufgelöst wird und besteht in der Zerschlagung einer betrieblichen Einheit. Das bedeutet, dass der bisherige Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder an verschiedene Dritte veräußert oder ins

Privatvermögen übernimmt. Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt sind als wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebes des Bw. die Geschäftsräumlichkeiten, das Warenlager, der Kundenstock und das Anlagevermögen inklusive Fuhrpark lt. Anlagenverzeichnis anzusehen.

Das Warenlager wurde abverkauft, das Anlagevermögen laut Anlagenverzeichnis S4 ff wie Kühlvitrine, Stellagen, Verkaufgondel, Tiefkühltruhen, Kassatisch, Wand- und Weinregale, Fuhrpark an andere Personen als die spätere Mieterin verkauft bzw. soweit nicht verkaufbar entsorgt oder ins Privatvermögen entnommen. Die leeren Geschäftsräume wurden vermietet.

Dem Bw. ist zuzustimmen, wenn er ausführt, dass die Verpachtung eines Gewerbebetriebes grundsätzlich noch keine Aufgabe des Betriebes darstellt, sondern die konkreten Umstände darauf schließen lassen müssen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtvertrages mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen (VwGH 11.11.1987, 86713/0131).

Wie oben ausgeführt, begab sich der Bw. seiner sämtlichen Betriebsmittel bis auf die Geschäftsräume. Es stellt sich daher die entscheidende Frage, ob die Überlassung der Geschäftsräume an die AS GmbH eine Betriebsverpachtung oder eine reine Geschäftsraummiete darstellt.

Für die Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht lassen sich fest anwendbare Regeln nicht aufstellen. Es kommt nach der Rechtsprechung (VwGH 26. 2.1993, 91/17/0119) vielmehr auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an.

Maßgebend ist, wenn für die Betriebszwecke geeignete Räume vorhanden sind, für welche der beiden Möglichkeiten (Raummiete oder Unternehmenspacht) sich die Vertragsparteien entschieden haben, wobei es darauf ankommt, ob ein lebendes Unternehmen (Pacht) oder bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände beigestellt werden (Miete). Eine Unternehmenspacht liegt in der Regel vor, wenn tatsächlich ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn) Gegenstand des Bestandvertrages ist, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des "good will" gehört, übergeben wird.

Neben den Räumen muss dem Bestandnehmer in der Regel auch das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichem Fortbestand gehört, also Betriebsmittel, Warenlager und Kundenstock. Das bedeutet aber nicht, dass im Einzelfall alle diese Merkmale gegeben sein müssen. Selbst das Fehlen einzelner dieser Betriebsgrundlagen lässt noch nicht darauf schließen, dass eine Geschäftsraummiete und nicht eine Unternehmenspacht vorliegt, wenn die übrigen Betriebsgrundlagen vom Bestandgeber bereit gestellt werden und das lebende Unternehmen als rechtliche und wirtschaftliche Einheit fortbesteht. Unerheblich ist die von den Parteien gewählte Bezeichnung

---

des Bestandverhältnisses. Es kommt immer nur darauf an, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Im Allgemeinen wird die Vereinbarung einer Betriebspflicht wichtigstes Kriterium eines Pachtvertrages sein, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH 22.2.2000, 95/14/0033; 26. Februar 1993, 91/17/0119).

Betrachtet man den vorliegenden Bestandvertrag ist eindeutig zu erkennen, dass der Mieterin kein Warenlager, keine Einrichtungsgegenstände, kein Kundenstock oder andere Betriebsmittel überlassen wurden. Im Gegenteil wird die Mieterin berechtigt in den Räumen jene Umbauten vorzunehmen die für das typische Aussehen eines X Marktes erforderlich sind. Das vom VwGH als entscheidend angesehene Kriterium der Betriebspflicht der Mieterin ist ebenfalls nicht gegeben. Die Mieterin wird durch den Bestandvertrag nicht in die Situation versetzt bestehendes Unternehmen fortzuführen. Es ist daher im gegenständlichen Fall nicht von einer Betriebsverpachtung sondern von einer Geschäftsraummiete auszugehen.

Die Ausführungen des Bw., dass vorübergehende Verpachtung des Betriebes nicht zu einer Betriebsaufgabe führen muss, gehen daher ins Leere.

Zusätzlich ist anzumerken, dass selbst bei Annahme einer Unternehmensverpachtung die Ausführungen des Bw. zur Frage späteren Selbstausübung des Gewerbes „Gemischtwarenhandel“ aus verschiedenen Gründen ebenfalls nicht tragfähig sind. Der Bw. erklärt nach Ablauf des Kündigungsverzichtes der Mieterin erst 55 Jahre alt zu sein und dann noch keinen Anspruch auf Alterspension zu haben. Weshalb der Bw. davon ausgeht, dass das unbestimmte Zeit vermietete Geschäftslokal nach Ende des Kündigungsverzichtes für seine Gewerbeausübung wieder zur Verfügung stehen sollte, ist nicht erkennbar. Es ist nach den Erfahrungen des Alltags nicht davon auszugehen, dass ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Mietvertrag von der Mieterin zum frühest möglichen Zeitpunkt gekündigt wird. Der Vermieter seinerseits kann frühestens nach Ablauf von 20 Jahren, also im Jahr 2020, eine entsprechende Kündigungsentscheidung treffen, die es ihm ermöglicht in dem Geschäftslokal wieder sein Gewerbe selbst auszuüben. Zu diesem Zeitpunkt ist der Bw. 70 Jahre alt und damit in einem Alter in dem ihm – auch bei weiterem Hinausschieben des Pensionsantrittsalters – mit größter Wahrscheinlichkeit eine Alterspension zukommen wird.

Wieso eine EU-Osterweiterung den Bw. dazu bewegen sollte, den Gewerbebetrieb wieder selbst auszuüben kann nicht nachvollzogen werden. Die Erfahrungen der letzten Jahre haben gezeigt, dass aufgrund des niedrigen Preisniveaus in den neuen Mitgliedsländern im Bereich des Einzelhandels Kaufkraft eher dorthin abwandert als umgekehrt.

Hinzutritt, dass der Bw. zur neuerlichen Ausübung seines Gewerbes wesentliche Betriebsgrundlagen (Kühlanlagen, Fuhrpark, Registrierkassen, Ladeneinrichtung) nicht mehr

---

zur Verfügung hat und daher nicht in der Lage ist seinen Betrieb nahtlos fortzuführen. Es kann keinesfalls als sicher angenommen werden, dass die Mieterin von ihrem „Zurücklassungsrecht“ betreffend Ladeneinrichtung Gebrauch macht. Dies umso weniger als die Ladeneinrichtung der X Märkte üblicherweise keine fix montierte ist, sondern aus zerlegbaren Drahtkorbmodulen besteht.

Die Ausführungen des Bw., dass er das Gewerbe lediglich ruhend meldet habe und nicht eingestellt erwiesen sich als unrichtig. Zwar wurde ursprünglich lediglich ein Ruhem gem. § 93 GewO an die Wirtschaftskammer Burgenland gemeldet, es erfolgte jedoch mit 30.3.2001 eine Gewerberücklegung gegenüber der Gewerbebehörde Bezirkshauptmannschaft Oberpullendorf (Zahl 12/03-3779/1). Die entsprechende Verständigung darüber langte am 6.4.2001 im Finanzamt ein. Gegenüber dem Finanzamt wurde mit Fragebogen vom 24.7.2000 die Aufgabe des Gewerbebetriebes gemeldet. Aus diesen behördlichen Eingaben ist erkennbar, dass der Bw. selbst von der Einstellung seines Betriebes ausging.

Die Vermietung von Grundstücken fällt regelmäßig in die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung sofern nicht aufgrund von besonderen Nebenleistungen des Vermieters von gewerblicher Vermietung auszugehen ist. Betriebliche Einkünfte würden daher dann vorliegen, wenn die Vermietung über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und damit als solche eine gewerbliche Tätigkeit begründet. Im strittigen Fall werden seitens des Vermieters keine anderen Leistungen erbracht als die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten. Es ist daher von reiner Vermögensverwaltung auszugehen.

Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung stellt die Einkunftsquelle Privatvermögen dar. Die vermieteten Geschäftsräume wurden anlässlich der Erstvermietung im Zuge der Betriebsaufgabe vom Betriebsvermögen ins Privatvermögen des Bw. übernommen. Gemäß § 24 Abs 3 EStG sind zur Ermittlung der steuerpflichtigen stillen Reserve die gemeinen Werte der entnommenen Wirtschaftsgüter den Buchwerten gegenüberzustellen.

Der gemeine Wert betrug laut schlüssigem Gutachten S 699.850,00, der Buchwert zum 31.12.2000 laut Anlagenverzeichnis 196.448,00. Für das Jahr 2000 war aufwandswirksam ein Ganzjahresafa von 28.504,00 geltend gemacht worden.

Gemäß § 7 Abs 2 EStG ist eine Ganzjahresafa lediglich bei einer mehr als sechs Monate im Wirtschaftsjahr dauernden Nutzung eines Wirtschaftsgutes zulässig. Da die betriebliche Nutzung von 1.1.2000 bis 31.12.2000 erfolgte und das Wirtschaftsgut dann entnommen wurde, steht nur eine Abschreibung für Abnutzung von 14.252,00 für das Jahr 2000 zu. Das laufende Betriebsergebnis von 116.891,03 laut Einnahmen/Ausgabenrechnung ist daher um S 14.252,00 zu erhöhen, der berichtigte Buchwert beträgt daher S 210.700,00. Die steuerpflichtige stille Reserve beträgt daher S 489.150,00 (€ 35.547,92). Da alle übrigen

stellen Reserven aus der Veräußerung des Warenlagers und der Entnahme bzw. Veräußerung des restlichen Anlagevermögens im laufenden Gewinn erfasst waren, beträgt der Aufgabegewinn S 489.150,00 abzüglich Freibetrag gem. § 24 EStG 100.000,00 somit insgesamt S 389.150,00.

Ebenfalls aus dem betrieblichen Gewinn 2000 auszuscheiden sind die Erlöse aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 94.871,05. Daher ergibt sich für das Jahr 2000 ein laufender Gewinn von S 36.272,00 (€ 2.636,00).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000 betragen daher S 425.422,00 (€ 30.916,62)

Die Mieterlöse von S 94.871,05 zählen zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Von den Mieterlösen abzuziehen ist die Absetzung für Abnutzung berechnet vom Entnahmewert. Dieser ist auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Wie aus dem Gutachten des Sachverständigen hervorgeht beträgt die Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung 13 Jahre. Der Entnahmewert von S 699.850,00 ist daher auf 13 Jahre zu aufzuteilen. Die Jahresafa beträgt daher S 53.835,00. Da die Vermietung im Jahr 2000 nicht mehr als 6 Monate dauerte, steht im Jahr 2000 nur die halbe Absetzung für Abnutzung sohin S 26.917,00 zu. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2000 betragen daher S 67.954,05 (€ 4.938,41).

Das steuerpflichtige Einkommen und die sich daraus ergebende Abgabenschuld für das Jahr 2000 ergeben sich daher wie folgt:

	S	€
Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft	1.000,00	72,67
Laufendes Betriebsergebnis	36.272,00	€ 2.636,00
Aufgabegewinn	489.150,00	35.547,92
Freibetrag	- 100.000,00	7.267,28
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	425.421,98	30.916,62
Einkünfte aus Vermietung	67.954,00	4.938,41
Gesamtbetrag der Einkünfte	494.376,00	35.927,71
¼ der Aufwend. f. Personenversicherung	9.646,00	700,98
Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-1.000,00	72,67
Einkommen	483.730,00	35.151,85
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	147.817,00	10.742,28
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 3.152,00	229,07
ESt laut Berufungsentscheidung	144.665,00	10.513,22

Wien, am 25. Juli 2007