

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch JH STB MAG R VEJVAR-J HAUNSCHMID KG, Manzenreith 37, 4240 Lasberg, über die Beschwerde vom 12. Jänner 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.), die am ***6*** geboren ist, hat einen Einzelhandel mit Waren verschiedener Art und zwar einen „SPM Sonderpostenmarkt“ betrieben, wobei sie ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat. Gerechnet vom beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 hat dieser Betrieb schon seit mehr als sieben Jahren bestanden.

Mit Anbringen vom 1.3.2017 hat die Bf. dem Finanzamt mitgeteilt, dass sie ihren Betrieb mit Stichtag 31.7.2016 aufgegeben habe und darum bitte das „U-Signal“ ab dem Jahr 2017 zu löschen. Ferner teilte sie mit, dass sie somit die Aufforderung zur Abgabe einer UVA vom 24.2.2017 für das erste Quartal 2017 als gegenstandslos betrachten würde.

Am 6.10.2017 hat die Bf. ihre Einkommensteuererklärung für 2016 via Finanzonline eingereicht. In dieser Erklärung wurde ein Übergangsgewinn von € ***2*** und ein Aufgabeverlust von € ***3*** erklärt.

Mit Vorhalt vom 19.10.2017 wurde die Bf. mit Fristsetzung bis 27.11.2017 ersucht folgende Unterlagen vorzulegen:

- Detailliertes Anlagenverzeichnis
- Berechnung Veräußerungsgewinn/-verlust
- Berechnung Übergangsgewinn

Diesen Vorhalt beantwortete die Bf. am 20.10.2017 in dem Sie eine Ermittlung des Übergangsgewinnes per 30.4.2016, eine Ermittlung des Aufgabeverlustes ebenfalls per 30.4.2016, eine Aufstellung der Sachkonten 0400 (Maschinen und technische Anlagen), 0550 (Betriebs- und Geschäftsausstattung) und 0630 (Fahrzeuge PKW), eine Rechnung der ***4*** vom 1.10.2012 über die Anschaffung eines PKW ***5*** sowie eine Ankaufsbewertung des angeführten PKW durch die ***4*** vom 20.6.2016 vorlegte.

Aufgrund eines mit dem Sachbearbeiter des Finanzamtes geführten Telefonates, in dem dieser seine Rechtsansicht betreffend die steuerliche Behandlung der Erlöse aus dem Abverkauf sowie die Bewertung des PKW ***5*** in der erklärten Ermittlung des Aufgabeverlustes dargelegt hat, erfolgte mit Schreiben vom 29.11.2017 eine Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bf. im offenen Veranlagungsverfahren betreffend das Jahr 2016, die folgendes Vorbringen beinhaltet hat:

Es werde die Ansicht vertreten, dass der Bf. für den von der steuerlichen Vertretung berechneten Übergangsgewinn der Hälftesteuersatz zustehen würde und zwar aus folgenden Gründen:

Gemäß § 37 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte auf die Hälfte des Durchschnittssteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte sind demnach sowohl Veräußerungs- als auch Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe unter anderem deshalb erfolgt, weil der Steuerpflichtige das 60igste Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Die Bf. sei älter als 60 Jahre, habe mit der Betriebsaufgabe ihre Erwerbstätigkeit eingestellt und das Unternehmen habe seit mehr als 7 Jahren bestanden. In ihrem Handelsbetrieb habe die Bf. bisher stets den Gewinn auf Basis einer Einnahmen/Ausgabenrechnung ermittelt. Bei dieser Gewinnermittlungsart werden die Wareneinnahmen sofort als Betriebsausgabe abgeschrieben. Bei Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit komme es in diesen Fällen zu außerordentlichen Gewinnen gemäß § 37 weil dem Wert bzw. allfälligen Verkaufserlös steuerlich kein Wert für das Warenlager mehr gegenüberstehen würde, da die Wareneinnahmen ja schon seinerzeit beim Aufbau des Lagers gewinnmindernd gewesen waren. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern

sei daher für den Fall der Betriebsaufgabe der Übergang zur Bilanzierung vorgesehen (EStR RZ 675). Dabei werde der Übergangsgewinn ermittelt, der unter den o.a. Bedingungen explizit der Begünstigung des § 37 EStG unterliegt.

Würde nun die Betriebsaufgabe in der Form erfolgen, dass das Warenlager abverkauft werde, sei dieser Übergangsgewinn im Abverkaufsgewinn enthalten bzw. mit diesem ident, wenn - wie im Fall der Bf. - nur zu bzw. unter Einkaufspreisen verkauft würde. Dabei sei der Abverkauf des Lagers ab dem Zeitpunkt, wo die Betriebsaufgabe begonnen habe (das war der 1. Mai) als Einheit zu betrachten.

Die Bf. habe mit 1. Mai mit der Betriebsaufgabe begonnen, indem sie alle Aktivitäten, die zur Fortführung eines Unternehmens erforderlich seien, wie insbesondere den laufenden Wareneinkauf eingestellt und mit dem Abverkauf begonnen habe. Sie habe dazu bei der BH um Bewilligung des Abverkaufs wegen Geschäftsaufgabe angesucht, was ihr nicht untersagt worden sei. Der Abverkauf habe am 30. Juni 2016 durch den Verkauf der Restmenge von Abverkaufsware an den Aktionsmarkt ***7*** mit dem Nettobetrag von € ***8*** geendet.

Damit würden die Kriterien einer einheitlichen Aufgabebehandlung vorliegen (EStR RZ 5632 bis 5635). Der Erlös für den Abverkauf würde dem Ansatz des Warenlagers bei Ermittlung des Übergangsgewinnes wie bei einem Übergang zur Bilanzierung mit Stichtag 1. Mai entsprechen. Als gewinnmindernd wären bei der Berechnung des Übergangsgewinnes noch die nach Betriebsaufgabe, also nach dem 30. April 2016, im Zusammenhang mit der Realisierung des Warenlagers noch angefallenen Kosten berücksichtigt worden bzw. nach diesem Stichtag durch die Betriebsaufgabe selbst noch angefallenen Aufwendungen, da sie nur diesem zugerechnet werden hätten können.

Es könne den oben angeführten Gesetzesstellen nicht entnommen werden, dass ein Übergangsgewinn nur dann begünstigt sein solle, wenn er nicht im Zuge einer Betriebsaufgabe angefallen ist, bei welcher das Lager nicht verkauft worden sei. Denn begünstigt werden solle durch diese Gesetzesstelle das zusammengeballte Hervorkommen von stillen Reserven, wie das bei der Realisierung des Warenlagers bei einem Einnahmen/Ausgabenrechner mangels bisherigem Inventuransatz der Fall sei.

Was sich in der Rechtsprechung, auf welche das Finanzamt hingewiesen habe, herauskristallisiert habe, sei, dass ein laufender Gewinn, auch wenn er anlässlich der Beendigung eines Unternehmens anfalle, nicht zu einem begünstigten Übergangs- oder Veräußerungsgewinn umgedeutet werden könne. Ein derartiger laufender Gewinn, wie er einem üblichen Geschäftsbetrieb entsprechen würde, sei aber durch den Abverkauf in dem zeitlich beschränkten Zeitraum von 30. April 2016 bis 30. Juni 2016 nicht entstanden, da generell die gesamte Ware nicht nur ohne Aufschläge, sondern mit hohen Nachlässen weit unter dem Einkaufswert versilbert worden sei. Das steuerliche „Hervorkommen“ des

Einkaufswertes mangels Inventur bei einem Totalabverkauf innerhalb kurzer Zeit wegen Betriebseinstellung als Gewinn sei kein laufender Gewinn.

Dieser Betrachtungsweise würden auch nicht die VwGH-Erkenntnisse, auf welchen in der RZ 5663 der EkSt-Richtlinien verwiesen wird, widersprechen:

Das VwGH-Erkenntnis vom 13.4.2005 2001/13/0028, würde sich darauf beziehen, dass bei einer Betriebseinstellung einer Immobilienmaklerin mit einem gewerblichen Grundstückshandel (der offensichtlich bilanziert hat) Liegenschaften anstatt dem Umlaufvermögen dem Anlagevermögen zugeordnet wurden und der Gewinn dieser Liegenschaften dann als begünstigter Veräußerungsgewinn reklamiert worden sei (mit der Begründung, man habe oder hatte damit auch Mieteinnahmen erzielt und daher wäre es in erster Linie Anlagevermögen und nicht Umlaufvermögen gewesen) - was jedoch der VwGH nicht anerkannt habe. Beim gewerblichen Grundstückshandel würden die laufenden Gewinne dadurch entstehen, dass Grundstücke mit Gewinn verkauft werden und in diesem Fall wäre versucht worden, einen derartigen laufenden Gewinn in einen begünstigten Veräußerungsgewinn zu transferieren. Das treffe bei der Bf. aber nicht zu.

Im VwGH-Erkenntnis vom 27.6.1989 GZ 88/14/0133 werde im Rechtssatz darauf verwiesen, dass es Zweck der Begünstigung über Veräußerungsgewinne wäre, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe massiert anfallenden außerordentlichen Gewinne zu begünstigen. Nicht gehe es jedoch um eine Begünstigung solcher Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen zählen, mögen sie auch im engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe stehen. Im Fall der Bf. würde es sich bei dem dargestellten Gewinn eindeutig nicht um einen Gewinn handeln, wie er bei einer normalen Geschäftstätigkeit einer Einnahmen/Ausgabenrechnung entstehe. Denn bei einer normalen Geschäftstätigkeit werde das Warenlager nicht abverkauft sondern es müsse immer ein entsprechendes Warenlager geben, um die Tätigkeit ausüben zu können und der Verkauf erfolge grundsätzlich über dem Einkaufspreis, auch wenn es hier vereinzelt aus besonderen Gründen Ausnahmen geben könne. Dadurch kämen die Gewinne, die dadurch entstehen, dass ein Warenlager, das bei dieser Gewinnermittlungsart zulasten des Gewinnes in lange vergangenen Jahren aufgebaut wurde, total und insgesamt unter dem Einkaufspreis innerhalb kurzer Zeit abverkauft wird bei einer normalen Geschäftstätigkeit keinesfalls hervor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde vom Finanzamt statt eines erklärten Übergangsgewinnes ein Übergangsverlust von - € 21.116,89, ein Aufgabeverlust von - € 233 sowie ein laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb von € 46.141,51 angesetzt.

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

1) Abverkaufserlöse als Teil des Übergangsgewinnes und Begünstigung des § 37 Abs. 5

ESTG (Hälftesteuersatz)

Die Bf. habe im Jahr 2016 ihren Betrieb, den „SPM Sonderpostenmarkt“ in der ***9*** in ***10*** aufgegeben. In diesem Zusammenhang wäre in der mit 6.10.2017 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung ein Aufgabeverlust von -2.683,00 € sowie ein Übergangsgewinn von 25.195,96 € erklärt worden. Anlässlich einer Vorbescheidkontrolle wären die Gewinnermittlung sowie die Berechnungen sowohl des Aufgabeverlustes als auch des Übergangsgewinnes angefordert worden.

Bei näherer Überprüfung des Übergangsgewinnes von der bisherigen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 (Anmerkung: statt „§“ wohl: 3) EStG anlässlich der Betriebsaufgabe auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG wäre festgestellt worden, dass als Teil dieses Übergangsgewinnes ein Betrag von 46.312,85 € mit der Bezeichnung „Abverkaufs Erlöse SPM Markt netto“ angesetzt worden wäre.

Da die Finanzverwaltung die Rechtsansicht vertrete, dass ein Erlös aus Warenabverkäufen anlässlich einer Betriebsaufgabe weder Teil des – gemäß § 37 Abs. 5 EStG begünstigten – Übergangsgewinnes noch Teil des – ebenfalls begünstigten – Aufgabegewinnes sei, sondern laufenden Gewinn darstellen würde, wäre am 8.11.2017 telefonisch mit der steuerlichen Vertretung Kontakt aufgenommen worden um diese Rechtsansicht darzulegen. Seitens der steuerlichen Vertretung wäre dahingehend argumentiert worden, dass es sich um einen „genehmigten Abverkauf anlässlich der Betriebsaufgabe“ gehandelt habe, und dass es sich richtigerweise nicht um einen Übergangsgewinn, sondern um einen Teil des Aufgabegewinnes gehandelt habe. Da in diesem Telefonat kein Konsens über die Behandlung des oben genannten Erlöses erzielt worden sei, wäre vereinbart worden, dass seitens der steuerlichen Vertretung die Argumentation hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des Abverkaufserlöses noch einmal schriftlich vorgelegt werden solle.

Dies sei mit Schreiben vom 29.11.2017 erfolgt. Im Folgenden wird der Inhalt dieses Schreibens wiedergegeben.

Dazu sei in freier Beweiswürdigung folgendes festzuhalten.

Der steuerlichen Vertretung wären nach Ansicht der Finanzverwaltung grundlegende Fehler bei der Beurteilung von steuerlichen Vorgängen und deren zeitlicher Abfolge unterlaufen. Wie aus den Beilagen über die Berechnung des Übergangsgewinnes und des Aufgabegewinnes hervorgehen würde, wären beide offensichtlich zum Stichtag 30.04.2016 erstellt worden. Aus dem Fragebogen - Verf 25 - anlässlich der Aufgabe des Betriebs wäre jedoch das Datum der Betriebsaufgabe mit 30.06.2016 bezeichnet worden.

Laut geltender Rechtsansicht des BMF sei ein Aufgabegewinn zeitpunktbezogen zu ermitteln. Laut Judikatur des VwGH müsse der Betrieb als solcher zu bestehen aufgehört haben. Dies sei in der Regel dann der Fall, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen – diese sind bei einem

Handelsbetrieb naturgemäß die Warenbestände - entweder veräußert oder in das Privatvermögen überführt worden seien.

Da wie im Telefonat vom 8.11.2017 durch die steuerliche Vertretung bereits mündlich dargelegt und im Schreiben vom 29.11.2017 weiter ausgeführt und durch die Genehmigung der BH ***10*** nachgewiesen, wäre der Lagerabverkauf in der Zeit vom 1.5.2016 bis 30.6.2016 durchgeführt worden. Daher könne eine Berechnung von Übergangs- oder Aufgabegewinn zu, (Anmerkung: statt „," gehört wohl „m") Stichtag 30.4.2016 nicht richtig sein. Der tatsächliche Zeitpunkt der Betriebsaufgabe wäre daher, wie auch im bereits oben erwähnten Fragebogen angegeben, der 30.6.2016.

Da zu diesem Zeitpunkt das Warenlager bereits abverkauft gewesen wäre, würde sich die Berücksichtigung eines Hinzurechnungsbetrages für das Warenlager im Übergangsgewinn erübrigen.

Sowohl die Finanzverwaltung als auch diverse Kommentare zum Einkommensteuergesetz würden die Rechtsansicht vertreten, dass die Veräußerung des Warenlagers in Rahmen einer Betriebsaufgabe dann zum laufenden Gewinn zählen würde, wenn dieses an den bisherigen Abnehmerkreis veräußert werde. Eine Zuordnung dieser Erlöse zum - begünstigten - Aufgabegewinn komme nur dann in Frage, wenn das Warenlager im Rahmen der Betriebsaufgabe an einen anderen Unternehmer verkauft oder an die früheren Lieferanten „rückgeliefert" werde.

Im Schreiben vom 29.11.2017 würde die steuerliche Vertretung ausführen, dass, offensichtlich bis auf einen Betrag von ***13*** € - Verkauf der Restmenge vom 30.6.2016 an den Aktionsmarkt ***7*** -, der weitaus überwiegende Teil des Warenlagers an die „normale" Laufkundschaft abverkauft worden sei. Daher stelle der bisher im Übergangsgewinn zum Ansatz gebrachte Betrag von 46.312,85 € abzüglich ***13*** € (Verkauf an einen Unternehmer) Teil des laufenden Gewinnes des Jahres 2016 dar.

Daher seien der laufende Gewinn und der Übergangsgewinn wie folgt zu berichtigen:

Übergangsgewinn lt. Erklärung 25.195,96

abzüglich Abverkaufserlöse - 46.312,85

Übergangsverlust 21.116,89

laufender Gewinn lt. Vlg vor Grundfreibetrag 4.217,98

zuzüglich Abverkaufserlös 46.312,85

abzüglich Erlös Restware (Verkauf an Unternehmer) - ***13***

laufender Gewinn 2016 49.880,83

Grundfreibetrag 13 % v. 28.763,94 (Ifd. Gewinn + Übergangsverlust) 3.739,32

steuerlicher laufender Gewinn 2016 46.141,51

Da sich somit an Stelle des Übergangsgewinnes lt. Erklärung nunmehr ein Übergangsverlust ergeben würde, erübrige sich eine weitere Geldendmachung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 EStG. Der bisher angesetzte Betrag in der Erklärung von 22.512,96 € sei daher zu streichen und bei der weiteren Steuerberechnung nicht zu berücksichtigen.

2) Korrektur Aufgabegewinnberechnung:

Ausgehend von den Ausführungen zu Punkt 1 sei der bisher erklärte Aufgabegewinn bzw. Aufgabeverlust um den Verkaufserlös aus dem Verkauf der Restware an eine andere Unternehmerin um ***13*** € zu berichtigen.

Darüber hinaus wäre bei der Kontrolle der Werte für das anlässlich der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen entnommene Anlagevermögen festgestellt worden, dass der Entnahmewert für den PKW ***11*** zu niedrig angesetzt worden sei. Das Fahrzeug weise zum Zeitpunkt der Entnahme einen Restbuchwert von 9.782,00 € auf. Der Entnahmewert lt. Erklärung von 7.100,00 € wäre mittels einer Ankaufsbewertung der Fa. ***4*** (örtlicher ***12***händler) nachgewiesen worden.

Dazu sei festzuhalten, dass es sich bei dieser Ankaufsbewertung erfahrungsgemäß grundsätzlich um den reinen Händlereinkaufspreis handeln würde. Darüber hinaus werde außerdem in der Regel eine gewisse „Standzeit“ des Fahrzeuges bereits als wertmindernd einkalkuliert bis das Fahrzeug vom Händler wieder verkauft werden könne. Aus diesem Grund sei eine Wertfeststellung auf Basis der vorliegenden Fahrzeugdaten mit dem „Eurotax“-Programm erfolgt. Dabei wäre ein Händlereinkaufswert von 7.909,00 € und ein Händlerverkaufswert von 9.923,00 € festgestellt worden.

Erfahrungsgemäß würde der Mittelwert zwischen diesen beiden Werten einen tauglichen und den tatsächlichen Gegebenheiten weitestgehend entsprechenden Wertansatz darstellen. Der Mittelwert habe 8.916,00 € also gerundet 8.900,00 € betragen. Ausgehend vom bisherigen Wertansatz von 7.100,00 € erhöhe sich der Entnahmewert daher um 1.800,00 €.

Aufgabeverlust lt. Erklärung - 2683,00

Ansatz Verkauf Restlager ***13***

Erhöhung Entnahmewert PKW 1.800,00

Aufgabeverlust korrigiert - 233,00

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2018 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 12.12.2017 fristgerecht Beschwerde erhoben, wobei sich die Beschwerde gegen die Nichtanerkennung der steuerlichen Begünstigung des § 37 EStG beim geltend gemachten Übergangsgewinn und gegen das Ausmaß der Erhöhung des Entnahmewertes des Pkw's richtet.

Zur Nichtanerkennung eines begünstigten Übergangsgewinnes werde zum besseren Verständnis der Zeitablauf der Betriebsaufgabe nochmals schematisch dargestellt:

bis 30.04.2016: laufender Betrieb mit Zu- und Verkäufen

1.5.2015: Beginn der Veräußerungsphase (und damit Zeitpunkt der Ermittlung des Übergangsgewinnes) durch Beginn des genehmigten Abverkaufes

ab jetzt keine laufenden Zukäufe mehr

Dienstnehmerinnen wären bereits vor dem 01.05. per Schließungstermin gekündigt worden, ebenso der Mietvertrag über das Geschäftslokal

30.6.2016: Ende der Veräußerungsphase (Zeitpunkt der Schließung des Unternehmens)

Beendigung des Lagerabverkaufes

Schließung des Geschäftes

Ende der letzten Dienstverhältnisse

(Zeitpunkt der Ermittlung des Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinnes)

Aus der Darstellung würde hervorgehen, dass von der steuerlichen Vertretung als Stichtag für den Übergangsgewinn der Übertritt in die (kurzfristige) Veräußerungsphase, also der 30.04.2016, gewählt worden sei und dass der 30.06.2016 der Stichtag der endgültigen Betriebseinstellung im Sinne der Schließung des Betriebes sei - insofern würde kein Fehler der steuerlichen Vertretung vorliegen. Im Fragebogen wäre der 30.06.2016 angegeben worden, da ja für die Abverkaufserlöse bis dahin noch das USt-Signal gerechtfertigt gewesen wäre.

Das Finanzamt würde offensichtlich auf dem Standpunkt stehen, dass steuerlich begünstigte Übergangsgewinne nur am Tag der Schließung eines Unternehmens entstehen könnten. Wenn es dann kein Warenlager mehr geben würde, gäbe es nach Ansicht der Finanzverwaltung eben auch keinen begünstigten Übergangs- oder Veräußerungsgewinn. Diese Sichtweise könne aus dem Gesetzeswortlaut und auch aus der Judikatur nicht abgeleitet werden, sie werde den unterschiedlichen Auswirkungen bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner gegenüber einem

Bilanzierer nicht gerecht und würde zu einer sachlich nicht gerechtfertigten gröblichen Benachteiligung von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern führen:

Stelle ein bilanzierender Handelsbetrieb seine Tätigkeit ein und verkaufe im Zuge dessen das Warenlager ab, dann stünde den Abverkaufserlösen der Wert des Warenlagers gegenüber. In diesem Fall könne sich ein steuerlicher Gewinn nur dann ergeben, wenn trotz Abverkaufspreisen die Gesamterlöse für das Warenlager höher seien als der Inventurwert (was aber regelmäßig nicht der Fall sein werde) und das wäre dann ein laufender Gewinn bei Betriebseinstellung, wie er auch in der Judikatur behandelt worden sei.

Anders wäre die Situation bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner: Dieser habe das Warenlager über einen Zeitraum von vielen Jahren aufgebaut und die Zahlungen sofort abgeschrieben.

Seinem Verkaufserlös stünde kein Inventurwert gegenüber und als Gewinn manifestiere sich zusätzlich zu einem „normalen“ Gewinn der Wert des Warenlagers. Da im Fall der Bf. der Verkauf des Lagers unter dem Einkaufspreis erfolgt sei, wäre kein laufender Gewinn, sondern nur ein sogenannter Übergangsgewinn entstanden. Da das Warenlager per 30.04.2016 mit den tatsächlich erzielten (unter dem Einkaufspreis liegenden) Erlösen zu bewerten gewesen wäre, würde der Übergangsgewinn dem Netto-Abverkaufserlös mit dem Betrag des dafür erzielten Erlöses entsprechen.

Dieser Wert des Warenlagers wäre auch im Falle eines Wechsels von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur doppelten Buchhaltung bei Betriebsfortführung steuerlich realisiert worden, nur dass der Übergangsgewinn in diesem Fall steuerlich nicht begünstigt gewesen sei.

Es könne weder dem Gesetz noch Lehre und Rechtsprechung entnommen werden, dass der Übergangsgewinn, wenn er mit einer Betriebseinstellung zusammenfalle, steuerlich nicht begünstigt sein solle, sofern die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen würden. Diese Voraussetzungen wären gemäß § 37 EStG, dass der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet habe, dass seit dem Beginn oder dem letzten entgeltlichen Erwerb 7 Jahre verstrichen seien und dass tatsächlich eine Betriebsaufgabe vorliege. Weiters bestehe die Begünstigung nur dann, wenn der Übergangs- und Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn in einen einzigen Veranlagungszeitraum anfiel. Alle diese Voraussetzungen seien bei der Bf. erfüllt: Das Unternehmer hätte die Bf. bereits am 13.05.1992 gegründet. Es liege eine Betriebsaufgabe vor, und zwar aus folgenden Gründen:

Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordere nach Lehre und Rechtsprechung, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden, und zwar in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit.

Bei Umlaufvermögen, wie es das Warenlager darstelle, sei laut Judikatur bei einem Zeitraum von etwa 3 Monaten in der Regel noch ein einheitlicher Vorgang zu unterstellen (dazu auch die unter EStR RZ 6532 zitierte Judikatur). Die oben dargestellten Handlungen im Zeitraum zwischen dem 01.05. und dem 30.06.2016 würden diese Voraussetzungen erfüllen. Würde man der Ansicht des Finanzamtes folgen, dann wären Übergangsgewinne bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern, die wie oben bzw. Fall der Bf. dargestellt im Zuge der Betriebsaufgabe durch den Lagerabverkauf anfallen nur dann steuerlich begünstigt, wenn der bisherige Unternehmer das Warenlager zur Gänze in sein Privatvermögen übernehmen würde (was in den seltensten Fällen zutreffen würde) oder wenn er am letzten Tag seiner betrieblichen Tätigkeit das gesamte Warenlager an einen einzigen Unternehmer verkaufen würde. Dieser Sinn könne aber der Gesetzesbestimmung nicht entnommen werden, da es sich hier eindeutig nicht um die Begünstigung einer Art oder Vorgangsweise bei einer Betriebsaufgabe bzw. Einstellung handeln würde, sondern um die steuerliche Begünstigung von stillen Reserven, die über einen langen Zeitraum aufgebaut worden seien und nun aus einem ganz besonderen Anlass (in der Regel Pensionsantritt) geballt hervorkommen und dadurch objektiv betrachtet einer zu hohen Steuerbelastung unterliegen würden.

Bei der Berechnung von Übergangsgewinn und (im Fall der Bf.) Aufgabeverlust könne es bei der Zuordnung der Kosten zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen. Im Fall der Bf. wären sämtliche „Beendigungskosten“ beim Übergangsgewinn in Abzug gebracht worden. Bei kritischer Würdigung wäre hier vielleicht nur der Ansatz der per 30.04.2016 abzugrenzenden Kosten gerechtfertigt und die Berücksichtigung der restlichen Kosten hätte beim Aufgabeverlust zu erfolgen. Die würde aber nichts an der steuerlichen Auswirkung ändern, da Übergangsgewinn und Aufgabeverlust saldiert derselben Begünstigung unterlägen.

Hinsichtlich der absolut untergeordneten Materialzukäufe von € 1.419,19 sei angemerkt, dass es sich hier um Zukäufe gehandelt habe, die erforderlich gewesen wären, um die restliche Ware verkaufen zu können.

Zur Korrektur der Aufgabegewinnberechnung:

Der örtliche ***12***-Händler habe beim Pkw ***11*** nach Eurotax eine Bewertung vorgenommen und sei dabei vor Korrekturen zu einem Einkaufspreis von € 7.724,00 und zu einem Verkaufspreis von € 9.690,00 gekommen. Aufgrund der vorhandenen Mängel und Schäden wäre der Händlereinkaufspreis (Ankaufsbewertung) um € 624,00 auf 7.100,00 herabgestuft worden.

Der Mittelwert des zwischen Eurotaxeinkaufs- und Verkaufswert würde € 8.707,00 betragen. Der Abschlag betreffend die Mängel in Höhe von € 624,00 müsse vom Mittelwert erfolgen, sodass sich ein korrigierter Entnahmewert von € 8.083,00 und nicht € 8.900,00 ergeben würde.

Diesbezüglich wurde der Beschwerde die bereits der Vorhaltsbeantwortung vom 20.10.2017 angeschlossene Ankaufsbewertung vom 20.6.2016 sowie eine EUROTAX-Bewertung vom 20.6.2016 beigelegt.

Es wird der Beschwerdeantrag gestellt, als Entnahmewert für den Pkw ***14*** den Betrag von € 8.083,00 anzusetzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8.3.2018 hat das Finanzamt die Beschwerde vom 11.1.2018 als unbegründet abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Aus der Aktenlage sei zu entnehmen, dass ein Übergangsgewinn/-verlust infolge einer Betriebsaufgabe notwendig sei. Es sei ein Übergangsgewinn von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Bei einem Wechsel von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 sei in Form von Zuschlägen der Warenbestand bei der Übergangsgewinnermittlung grundsätzlich mit dem Nennwert (=Anschaffungskosten) anzusetzen. Der vorliegende Warenbestand zum 01.04.2016 wäre in der eingereichten Steuererklärung bei der Übergangsgewinnermittlung mit dem Abverkaufserlös gleichgesetzt worden. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes/-verlustes wäre der Abverkaufserlös und auch der Wareneinsatz außer Ansatz geblieben. Abverkaufserlös und Wareneinsatz würden sich ohnedies in der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinnes/-verlustes neutralisieren.

Im Beschwerdeschreiben vom 11.01.2018 werde der Zeitablauf der Betriebsaufgabe dargelegt. Dienstnehmerinnen wären bereits vor dem 01.05.2016 per Schließungstermin gekündigt worden. Der Schließungstermin wäre mit 30.06.2016 festzustellen. Die 4 Dienstnehmerinnen im dokumentierten Zeitraum wären alle bis Juli 2016 angemeldet gewesen. Bei einer geplanten Schließung wäre es dem Finanzamt verständlich, dass Dienstnehmerinnen bereits im Vorfeld mitgeteilt bekommen, dass mit Wirksamkeit der Geschäftsschließung das Dienstverhältnis endet. Der Tag an welchem die Dienstnehmer über die Beendigung des Dienstverhältnisses informiert wurden, schlussfolgere jedoch nicht dass der Warenabverkauf in den Übergangsgewinn/-verlust bzw. folglich in den Aufgabegewinn/-verlust übergeführt werde.

[...]

Auch der Zeitpunkt der Kündigung des Mietvertrages über das Geschäftslokal schlussfolgere nicht automatisch, dass der Warenabverkauf in den Übergangsgewinn/-verlust bzw. Aufgabegewinn/-verlust übergeführt werde.

Bei der Betriebsaufgabe gehe der Betrieb als lebender Organismus unter, er werde also nicht an einen Erwerber übertragen. Die (wesentlichen) Wirtschaftsgüter des aufgegebenen Betriebes würden entweder ganz oder zum Teil ins Privatvermögen überführt oder an verschiedene Personen veräußert. Die Betriebsaufgabe sei abgeschlossen, sobald alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder ins Privatvermögen überführt worden seien.

Dies müsse in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang geschehen, es müsse ein durchgängiges planmäßiges und zügiges Betreiben der Betriebsaufgabe vorliegen.

Bei Umlaufvermögen sei bei einem Zeitraum von etwa drei Monaten idR noch ein einheitlicher Vorgang zu unterstellen. Im Beschwerdeschreiben wäre die zitierte Judikatur der Einkommensteuerrichtlinien Randziffer 6532 angeführt worden. In der Judikatur VwGH 20.02.1992, 89/13/0236 und VwGH 9.7.1997, 93/13/0002 hätte das Finanzamt keinen Zusammenhang mit diesem Punkt erkennen können, teile aber die Meinung, dass grundsätzlich bei Umlaufvermögen bei einem Zeitraum von etwa drei Monaten idR noch ein einheitlicher Vorgang zu unterstellen wäre.

Nicht zum begünstigten Übergangsgewinn und Aufgabegewinn, sondern zum laufenden Gewinn würden jedoch Geschäftsfälle zählen, die zur normalen Geschäftstätigkeit gehören, wie beispielsweise der Warenabverkauf jener Waren mit welcher Handel betrieben wurde, an den bisherigen Abnehmerkreis, auch wenn sie im engsten zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe stehen würden. Lediglich atypische Veräußerungsvorgänge, wie die Veräußerung an einen anderen Unternehmer oder an frühere Lieferanten, seien im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinnes zu erfassen. Zweck der Regelungen des § 24 EStG iZm § 37 EStG über Veräußerungsgewinne sei, die im Rahmen einer Betriebsaufgabe anfallenden außerordentlichen Gewinne zu begünstigen.

Nicht begünstigt seien solche Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit zählen, mögen sie auch im engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe stehen. Im Geschäft - SPM Sonderpostenmarkt in der ***9*** in ***15*** wären grundsätzlich Waren an Gelegenheitskundschaften verkauft worden. Im Geschäft - SPM Sonderpostenmarkt wären auch im Zeitraum von 01.05.2016 bis 30.06.2016 in der ***9*** in ***15*** Waren an Gelegenheitskundschaften abverkauft worden.

Der begünstigte Übergangsgewinn sei mit der Betriebsaufgabe per 30.06.2016 zu ermitteln. Die Betriebsaufgabe sei realisiert, sobald alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder ins Privatvermögen überführt worden seien. Die Betriebsaufgabe wäre per 30.06.2016 festgestellt worden. Der Übergangsgewinn/-verlust welcher im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe gemäß § 24 EStG ermittelt worden sei habe den Warenwert welcher im laufenden Betrieb verkauft wurde, nicht zu beinhalten.

Der Erlös aus der normalen Geschäftstätigkeit in Höhe von € 45.662,83 wäre dem laufendem Gewinn hinzugerechnet worden, somit liege mit der Betriebsaufgabe dieser Warenwert nicht vor.

Der verbleibende Betrag in Höhe von € ***13*** wäre dem Aufgabegewinn/-verlust zugerechnet worden, weil lediglich dieser atypische Veräußerungsvorgang nicht dem laufendem Gewinn bzw. Verlust zuzurechnen sei. Beahlt wäre die Forderung bereits am

30.06.2016 worden, somit wäre diese Forderung ebenso nicht dem Übergangsgewinn zuzurechnen.

Am 10.10.2016 eingereichter Übergangsgewinn/-verlust: + 25.195,96

Am 12.12.2017 veranlagter Übergangsgewinn/-verlust: - 21.116,89

Am 11.01.2018 Übergangsgewinn/-verlust lt. Beschwerde: + 25.195,96

Festgestellter Übergangsgewinn/-verlust im Zuge der Beschwerdevorentscheidung:
- 21.116,89

2. Veräußerungsgewinn/-verlust

Die am 06.10.2017 eingereichte Einkommensteuererklärung 2016 habe Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb für Handel mit Waren verschiedener Art erklärt. Die Einkünfteermittlung würden einen laufenden Gewinn, einen Übergangsgewinn/-verlust und einen Veräußerungsgewinn/-verlust beinhalten. Mit dem Einkommensteuerbescheid 2016 vom 12.12.2017 wäre der Einkommensteuerbescheid abgefertigt worden. Der ermittelte Aufgabegewinn/-verlust infolge der Betriebsaufgabe wäre unter anderem um € 1.800,00 vom Finanzamt erhöht worden, weil der Wert des ins Privatvermögen entnommenen ***14*** höher beurteilt worden sei.

Der ***14*** wäre von der Bf. neu angeschafft und am 1.10.2012 zugelassen worden. Aus der Rechnung vom 1.10.2012 sei zum Grundpreis zusätzlich eine Metallic Lackierung ausgewiesen worden. Bezahlter Neupreis Gesamt Brutto 19.400,00. Mit der Betriebsaufgabe wäre das Fahrzeug in das Privatvermögen in Höhe von € 7.100,00 entnommen worden. Laut vorliegender Ankaufsbewertung vom 20.06.2016 wäre der Kilometerstand mit ca. ***16*** festzustellen. Der Buchwert zum 30.06.2016 würde € ***17*** betragen.

Bei Betriebsaufgabe gelte für den PKW (mangels eines weiterbestehenden Zusammenhangswerts) der gemeine Wert als Entnahmewert. Die Ankaufsbewertung würde Mängel in Höhe von € 624,00 darstellen welche vom Händlereinkaufspreis (€ 7.724,00) abgezogen worden wären. Die Eurotax Fahrzeugbewertung wäre am 20.06.2016 von ***4*** erstellt worden.

Nach Ansicht des Finanzamts wäre der Eurotax Einkaufspreis nicht € 7.724,00 sondern € 7.909,00. Die Begründung liege darin, dass auch die Metallic Lackierung berücksichtigt werden musste.

Sodann wird die vom Finanzamt erfolgte Eurotaxbewertung wiedergegeben.

Werde ein PKW anlässlich einer Betriebsaufgabe in das Privatvermögen entnommen, komme der Mittelwert zwischen Händlereinkaufspreis lt. Eurotaxliste und Händlerverkaufspreis lt. Eurotaxliste dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis nach den Erfahrungen

des täglichen Lebens sehr nahe, sodass dieser Wert und nicht der Händlereinkaufspreis lt. Eurotaxliste den Entnahmewert darstelle.

Nach korrekter Bewertung des ***14*** mit Metallic Lackierung sei der Eurotax Mittelwert in Höhe von € 8.917,50 gegeben. Die Ankaufbewertung von ***4*** habe in Höhe von € 624,00 Mängel bzw. Reparaturen festgestellt. Der Einkaufspreis laut Eurotax Bewertung von ***4*** betrage € 7.724,00 und Ankaufbewertung weise einen ca. € 7.100,00 Wert des Fahrzeuges aus. Somit würden sich rechnerisch Mängel in Höhe von € 624,00 ergeben.

§ 4 Abs. 1 EStG verstehe unter Entnahmen alle privat veranlassten Abgänge von Werten im Unternehmen. Gemäß § 10 BewG wird der gemeine Wert 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 würde sich aus dem Marktwert, ohne Zusammenhang mit dem Betrieb, also ohne Rücksicht auf seine Zugehörigkeit zu einem Unternehmen, ergeben.

Bei einem gebrauchten KFZ würde sich der Verkehrswert zunächst am Händlerverkaufspreis lt. Eurotaxliste orientieren, zumal dieser jenen Wert darstellt, der aufgebracht werden müsse, um über den autorisierten Fahrzeughandel in den Besitz eines gebrauchten KFZ zu kommen (Wiederbeschaffungskosten).

Allerdings könne gerade in der Autobranche der freihändige Verkauf (siehe dazu die unzähligen Anzeigen in diversen Tageszeitungen) nicht außer Acht gelassen werden.

Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, als hier Fahrzeuge von Privaten unter dem Händlerverkaufspreis lt. Eurotaxliste erworben werden können, allerdings ohne Beratung, ohne seriöse Zustandsklassifikation, ohne gesetzlich garantierte Gewährleistung oder ohne professioneller Fahrzeugaufbereitung. Diese Zusagen, die es im freihändigen Verkauf nicht geben würde, drücken neben der Gewinnspanne und den Stellkosten für den Händler den privaten Verkaufspreis im Vergleich zum Händlerverkaufspreis lt. Eurotaxliste. Ein privater Verkaufspreis in Höhe unter dem Händlereinkaufspreis lt. Eurotaxliste, wie in der Beschwerde beantragt, nehme allerdings dem freihändigen Verkauf (bei gleichbleibenden Marktverhältnissen) jeden Anreiz.

Der gemeine Wert, bei dem es sich um eine fiktive Größe handeln würde, sei nach objektiven

Gesichtspunkten zu bestimmen und es komme diesbezüglich auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angewandten Handelspreise an. Es sei grundsätzlich als schlüssiger und denkfolgerichtiger Schätzungsvorgang anzusehen, wenn sich die Behörde bei der Ermittlung

des gemeinen Wertes eines KFZ am Listenpreis (Verkaufswert) des Händlers orientieren würde und gegebenenfalls Abzüge berücksichtige.

Der Ankaufstest habe Mängel wie beispielsweise Fahrzeugverschmutzungen und Steinschläge gezeigt. Nach Ansicht des Finanzamtes seien die aufgezeigten Mängel normale Gebrauchspuren, welche Fahrzeuge nach der mehrjährigen Benutzung aufweisen. Ein Gutachten, welches ein Entgelt für dieses Fahrzeug erzielt werden hätte können, liege nicht vor. Ein anzuerkennendes Gutachten würde die Verschmutzungen grundsätzlich bereinigen um einen tatsächlichen Wert feststellen zu können. Aus diesem Grund wäre offensichtlich auch kein fixer Wert sondern ein circa Wert ausgewiesen worden.

Es wäre somit der Eurotax Mittelwert im Schätzungswege für die Entnahme des Fahrzeuges anzusetzen, der dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sehr nahe komme.

Der festgestellte Entnahmewert betrage € 8.917,50 (gerundet € 8.900,00)

Am 10.10.2016 eingereichter Aufgabegewinn/-verlust: - € 2.683,00

Am 12.12.2017 veranlagter Aufgabegewinn/-verlust: - € 223,00

Am 11.01.2018 Aufgabegewinn/-verlust lt. Beschwerde: - € 2.023,00

Festgestellter Aufgabegewinn/-verlust im Zuge der Beschwerdeentscheidung:

- € 223,00

Mit Vorlageantrag vom 19.3.2018 wurde fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Dieser Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

Zur Anerkennung eines begünstigten Übergangs- bzw. Aufgabegewinnes:

Das Finanzamt würde daraus schlussfolgern, dass beim Handelsbetrieb der Bf. der Warenverkauf eine normale Tätigkeit wäre, dass der Abverkauf der Ware in einem (auch vom Finanzamt als solchen anerkannten) engen Veräußerungszeitraum auch eine normale Tätigkeit sei und daher nicht zu einem begünstigten Gewinn führen könne. Dabei würde das Finanzamt übersehen, dass sich der aus dem Warenabverkauf ergebende Gewinn bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner anders als bei einem Bilanzierer aus zwei Komponenten zusammensetze. Das ist zum einen natürlich der „normale“ Gewinn, dass (Anmerkung: richtig wohl: der) sich aus dem Unterschied zwischen Händlereinkaufspreis und erzielttem Verkaufspreis ergebe. Dieser Gewinn wäre auch im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe keiner Begünstigung zugänglich. Ein derartiger normaler laufender Gewinn sei aber im Fall der Bf. nicht entstanden, da die Bf. das Lager unter dem Einkaufspreis (=Inventurwert) verkauft habe.

Die zweite Komponente sei der Teil des Gewinnes, der dadurch entstehe, dass bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner anders als bei einem Bilanzierer im Zeitpunkt des Abverkaufes des Warenlagers den Verkaufserlösen mangels doppelter Buchhaltung kein Inventurbestand gegenüberstehen würde. Dieser Gewinn wäre so hoch wie der Inventurwert, wenn bilanziert worden wäre (und der Verkaufspreis zumindest so hoch sei wie der Einkaufspreis). Dieser Gewinn wäre bei einem Einnahmen- Ausgaben-Rechner ein Nachholeffekt aus dem jahrzehntelangen Aufbau des Warenlagers mit Sofortabschreibung. Bei diesem Teil des Gewinnes würde es sich um einen im Rahmen der Betriebsaufgabe anfallenden außerordentlichen Gewinn im Sinne der Regelung des § 24 EStG i.Z.m. § 37 EStG handeln. Dem würden auch die vom Finanzamt (und den Einkommensteuerrichtlinien RZ 5663) zitierten VwGH-Erkenntnisse nicht widersprechen. Das VwGH-Urteil vom 13.4.2005, 2001/13/0028 würde sich auf einen gewerblichen Grundstückshandel beziehen, der offensichtlich bilanziert habe (was aus den angeführten Umsätzen hervorgehen würde) und bei welchem dementsprechend kein in einem Veräußerungserlös enthaltener Übergangsgewinn wie im Fall der Bf. als Einnahmen-Ausgaben-Rechnerin entstanden sein könne. In diesem Fall wäre es darum gegangen, dass die Beschwerdeführerin dieselbe Art von Wirtschaftsgütern (Grundstücke) im Anlage- und im Umlaufvermögen gehabt hatte und der Meinung gewesen wäre, dass Gewinne aus der Veräußerung ihrer üblichen „Handelsware“ im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung bzw. Aufgabe steuerbegünstigt wären, wenn man sie dem Anlagevermögen zuordnen könnte. Durch die Zuordnung zum Umlaufvermögen hätte sie aber einfach Ware über den Einkaufspreis verkauft und dieser den Einkaufspreis (=Inventurwert) übersteigende Betrag wäre eben laufender und somit nicht begünstigter Gewinn.

Der Rechtssatz des ebenfalls zitierten VwGH-Erkenntnisses 88/14/0133 vom 27.6.1989 würde darauf verweisen, „dass Zweck der Regelung des § 24 i.Z.m. § 37 über Veräußerungsgewinne wäre, im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe massiert anfallende außerordentliche Gewinne zu begünstigen. Nicht jedoch gehe es um eine Begünstigung solcher Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen zählen, mögen sie auch im engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe stehen.“ Die korrekte Umsetzung dieser Aussage würde es bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner gebieten, den durch den in einem Akt durchgeführten Abverkauf des Warenlagers entstehenden Gewinnes (Anmerkung: richtig wohl: Gewinn) aufzuspalten in einen Gewinn aus normaler Geschäftstätigkeit einerseits und in den massiert anfallenden außerordentlichen Gewinn andererseits dadurch, dass dem Verkaufserlös in diesem Zeitpunkt kein steuerlich abzugsfähiger Inventurwert gegenüberstehen würde. Eine andere Vorgangsweise würde dazu führen, dass auf Grund der Art der Gewinnermittlung ein massiert anfallender außerordentlicher Gewinn entgegen dem Zweck der o.a. Bestimmung nicht begünstigungsfähig wäre.

Aus der gesetzlichen Bestimmung würde sich in diesem Zusammenhang nicht ableiten lassen, dass dieser massiert anfallende außerordentliche Gewinn nur dann begünstigt sein solle, wenn

der Verkauf nur an einen Kunden oder an die Lieferanten erfolgt und nicht an die bisherige Kundenschicht (sofern der Aufgabe- bzw. Einstellungscharakter dadurch nicht verloren gehe, was im Fall der Bf. durch den engen zeitlichen Rahmen und die sonstigen äußeren Umstände wie Beendigung von Dienst- und Mietverhältnissen gewährleistet wäre). Denn die Tatsache des massiert auftretenden außerordentlichen Gewinnes würde durch den Umstand des Verkaufes unter besonderen Umständen entstehen und nicht dadurch, an wen verkauft werde.

Insofern wären die Hinweise auf die Kündigung des Mietvertrages und der Dienstverhältnisse als Argumente dafür vorgebracht worden, dass ein einheitlicher geschlossener Veräußerungszeitraum vorliegen würde. Ob auch begünstigungsfähiger Übergangsgewinn entstände hänge davon ab, ob bis dahin eine Einnahmen-Ausgabenrechnung oder eine doppelte Buchhaltung geführt worden sei.

Zur Korrektur des Aufgabegewinnes (Bewertung PKW ***14***)

Dem Finanzamt sei zuzustimmen, dass im gegenständlichen Fall der Mittelwert zwischen Händlereinkaufs- und Händlerverkaufspreis nach Eurotaxliste € 8.917,50 betragen würde und dass dieser Wert nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis sehr nahekomme und dementsprechend den Entnahmewert darstellen würde. Bei diesem Ansatz wäre wohl auch der in der Autobranche häufige freihändige Verkauf bereits berücksichtigt und dieser Wert habe gegenüber den Anzeigen in diversen Tageszeitungen erhöhte Glaubwürdigkeit, würde er ja auf tatsächlichen Käufen und nicht auf Verkaufsangeboten beruhen, die erfahrungsgemäß noch verhandelt würden. Nicht nachvollzogen könne hingegen werden, warum das Finanzamt den Abzug für die festgestellten Mängel und notwendigen Reparaturen nicht zulassen würde. Es würde sich hier laut beiliegender Ankaufbewertung nicht nur um Verschmutzungen und Steinschläge handeln, sondern um außergewöhnlich starke Abnutzungsspuren und Kratzer, welche gerade bei einer Metalliclackierung nicht unproblematisch und weiters plausibel wären durch den Einsatz des Fahrzeuges als Lieferwagen für den Handelsbetrieb. Auch im Zuge der freien Beweiswürdigung müsse das Finanzamt darlegen, wie es zu einer vom Autohändler abweichenden Bewertung dieser Mängel und Schäden (die es nie selber begutachtet hat) kommen würde.

Mit Vorlagebericht vom 22. Mai 2018 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 11.1.2018 betreffend Einkommensteuer 2016 vor und beantragte in einer umfangreichen Stellungnahme die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., die am ***6*** geboren ist, hat einen Einzelhandel mit Waren verschiedener Art und zwar einen „SPM Sonderpostenmarkt“ an der Anschrift ***9*** in ***10*** betrieben, wobei

sie ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat. Gerechnet vom beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 hat dieser Betrieb schon seit mehr als sieben Jahren bestanden und zwar wurde der Betrieb von der Bf. am 13.5.1992 gegründet.

Im Betriebsvermögen und zwar im Anlagevermögen hat sich auch ein PKW der Marke „***12***“ der Type ***18*** befunden, der im Oktober 2012 vom örtlichen ***12***-Händler, der Firma ***19***, angeschafft und mit € 19.566 aktiviert wurde. Als Sonderausstattung verfügt dieses Fahrzeug über eine Metallic Lackierung.

Am 19. April 2016 stellte die Bf. bei der Bezirkshauptmannschaft ***10*** das Ansuchen um Bewilligung des Abverkaufes im Zeitraum 1. Mai bis 30. Juni 2016 wegen Geschäftsauflösung infolge Pensionierung. Dieses Ansuchen wurde nicht untersagt, sondern gemäß § 33a UWG bewilligt.

Folgende Dienstnehmerinnen wurden von der Bf. darüber informiert, dass ihre Dienstverhältnisse wegen der Schließung des Betriebs durch Kündigung aufgelöst werden und wurden die Dienstverhältnisse mit den angeführten Zeitpunkten beendet:

[...]

Bei diesen vier Dienstnehmerinnen hat es sich um die einzigen Dienstnehmer der Bf. ab 5.2.2016 gehandelt.

Auch das Mietverhältnis über die Geschäftsräumlichkeiten wurde von der Bf. wegen der Betriebsschließung gekündigt.

Im Zeitraum 1.5.2016 bis 30.6.2016 wurden im Rahmen des behördlich bewilligten Abverkaufes Waren aus dem Sortiment des Betriebes der Bf. zum Teil zum Einstandspreis und zum Teil darunter verkauft und zwar an die „normale“ Laufkauftumschaft also an eine Personengruppe, die Waren bei der Bf. auch außerhalb des Abverkaufes erworben hat.

Im Zeitraum dieses Abverkaufes wurden Materialzukaufe im Gesamtbetrag von € 1.914,49 getätigt. Diese Feststellung basiert auf dem Beschwerdevorbringen.

Der am Schluss des Abverkaufes verbleibende restliche Warenbestand des Betriebes der Bf. wurde am 30.6.2016 um einen Betrag von € ***13*** an den Aktionsmarkt ***7***, also an eine andere Unternehmerin mit demselben Unternehmensgegenstand wie der Betrieb der Bf. veräußert.

Der Betrieb der Bf. ist mit 30.6.2016 aufgegeben worden.

Mit der Betriebsaufgabe ist der 2012 angeschaffte PKW ***20*** in das Privatvermögen entnommen worden. Der Kilometerstand hat zu diesem Zeitpunkt, dh. zum Zeitpunkt der

Betriebsaufgabe, ca. ***16*** km betragen. Der Buchwert dieses PKW war zum 30.06.2016 € 9.782,00.

Als gemeiner Wert des PKW ***20*** zum 30.6.2016 wird ein Betrag von € 8.900,00 festgestellt.

Der Eurotax-Einkaufspreis für den angeführten PKW beträgt € 7.909 bei einer Laufleistung von ***16*** km und unter Berücksichtigung der Metallic Lackierung, der Verkaufspreis € 9.926.

2. Beweiswürdigung

Der Zeitpunkt des Beginnes des Betriebs der Bf., ihr Alter sowie die Art der Gewinnermittlung sind nicht strittig und ergeben sich auch aus der Datenbank der Finanzverwaltung.

Der Zeitpunkt der Anschaffung des in den Feststellungen angeführten Pkws sowie auch der Zusatzausstattung ergeben sich aus der vorgelegten Rechnung vom 1.10.2012 sowie den Auszügen aus dem Anlageverzeichnis der Bf. (Konto 0630). Der Buchwert dieses Pkws zum Zeitpunkt 30.6.2016 ergibt sich ebenfalls aus dem vorgelegten Anlageverzeichnis.

Dass die Bf. am 19. April 2016 bei der Bezirkshauptmannschaft ***10*** das Ansuchen um Bewilligung des Abverkaufes im Zeitraum 1. Mai bis 30. Juni 2016 wegen Geschäftsauflösung infolge Pensionierung gestellt hat und dieses Ansuchen nicht untersagt wurde, ergibt sich aus dem vorgelegten Ansuchen mit dem Einlaufstempel der BH ***10*** und wurde auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt.

Die Feststellungen betreffend die bei der Bf. ab 5.2.2016 beschäftigten Dienstnehmer gründen sich auf die ergangene Beschwerdeentscheidung, der Vorhaltscharakter zukommt (vgl. zB VwGH 23. 5. 1996, 94/15/0024; VwGH 25. 1. 2001, 98/15/0108; VwGH 26. 6. 2002, 97/13/0009; VwGH 29. 6. 2005, 2000/14/0194; VwGH 31. 5. 2011, 2008/15/0288) und deckt sich auch im Wesentlichen mit dem Vorbringen in der Beschwerde.

Der Umstand, dass der am Schluss des Abverkaufes verbleibende restliche Warenbestand des Betriebs der Bf. am 30.6.2016 um einen Betrag von € ***13*** an den Aktionsmarkt ***7*** veräußert wurde, gründet sich auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 29.11.2017, von deren Richtigkeit auch das Finanzamt im angefochtenen Bescheid ausgegangen ist.

Betreffend die Feststellung, dass als gemeiner Wert des PKW ***20*** zum 30.6.2016 ein Betrag von € 8.900, angesetzt wird, ist auszuführen, dass die vorgelegte Ankaufsbewertung vom 20.6.2016 nicht nachvollziehbar darstellt aus welchen konkreten Überlegungen der Wert mit € 7.100 angesetzt wird. Es ist diesem Schreiben nicht einmal zu entnehmen ob die Eurotax-Fahrzeugsbewertungen für dieses herangezogen wurden. Selbst wenn dies der Fall sein sollte,

wäre Basis nur der Eurotax-Händlerverkaufspreis gewesen und ist der Eurotax-Händlerverkaufspreis – wie in der rechtlichen Beurteilung dargestellt – kein taugliches Ermittlungskriterium für den steuerlich maßgeblichen gemeinen Wert. Überdies wurden ohne nähere Erläuterungen gewisse Gebrauchsspuren des Pkw als Mängel bzw. Reparaturen angeführt, wobei es sich vornehmlich um optische Mängel handelt, die auf die Benutzbarkeit/Betriebssicherheit keinen Einfluss haben. Es sind die im Ankaufstest erwähnten Mängel wie Steinschläge an der Karosserie, zerkratze Seitenverkleidungen (wohl im Innenraum) sowie Kratzer an der hinteren Stoßstange normale Spuren eines bestimmungsgemäßen Gebrauchs des Fahrzeuges mit einer Laufleistung von mehr als ***21*** km, welche nach der Lebenserfahrung überdies mit einem sehr geringen Aufwand an Kosten und Zeit so behandelt werden können, dass sie fast nicht mehr sichtbar sind. Dafür werden im Internet auch zahlreiche Anleitungen für Private zur Verfügung gestellt.

Auch wurde überhaupt nicht erläutert, welcher dieser Mängel tatsächlichen einen Reparaturaufwand bedingen und wenn ja in welcher Höhe. Schließlich wurde bei dieser Ankaufsbewertung auch die Sonderausstattung des Pkw, nämlich die Metalliclackierung, nicht berücksichtigt, die jedenfalls zu einer Wertsteigerung führt. Daher stellt die Ankaufsbewertung vom 20.6.2016 kein taugliches Beweismittel für die Ermittlung des gemeinen Wertes des ***14*** zum 30.6.2016 dar.

Die Feststellung, dass der Eurotax-Einkaufspreis für den angeführten PKW € 7.909 bei einer Laufleistung von ***16*** km und unter Berücksichtigung der Metallic Lackierung, der Verkaufspreis € 9.926 betragen, gründet auf der vom Finanzamt durchgeführten Eurotax-Ermittlung, der auch im Vorlageantrag nicht entgegengetreten wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Abverkauf der Waren im Zeitraum 1.5. bis 30.6.2016

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).

[§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) normiert, dass beim Wechsel der Gewinnermittlungsart folgendes gilt:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

Die Bf. hat den Gewinn für ihren Betrieb gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt und diesen Betrieb im Jahr 2016 aufgegeben. Der Veräußerungsgewinn gemäß [§ 24 Abs. 1 EStG 1988](#) ist unabhängig von der bisherigen Gewinnermittlung immer durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Wurde der laufende Gewinn nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt, ist zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zunächst zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe auf [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) umzustellen (vgl. VwGH 28.10.2014, [2012/13/0053](#)) und sohin ein Übergangsgewinn bzw. -verlust gemäß [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) zu ermitteln.

Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat zeitpunktbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen soweit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (VwGH 23. 5. 1990, [89/13/0193](#); VwGH 19. 12. 1990, [87/13/0147](#); VwGH 16. 12. 2009, [2007/15/0121](#)).

Bei einem Handelsbetrieb ist das der Zeitpunkt in dem das Warenlager veräußert wurde (VwGH 19.9.1995, [91/14/0222](#)). Daher teilt das Bundesfinanzgericht die Ansicht der Parteien, dass im gegenständlichen Fall mit dem Abverkauf des Warenlagers im Zeitraum Mai bis 30.6.2016 die Aufgabe des Betriebes mit 30.6.2016 erfolgt ist.

Der Übergangsgewinn bzw. -verlust anlässlich des gesetzlich vorgesehenen Wechsels der Gewinnermittlung im Zuge der Betriebsaufgabe ist auf den **Zeitpunkt** der Betriebsaufgabe zu ermitteln (vgl. zB Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2020, § 24 Rz 58), dh. im gegenständlichen Fall auf den 30.6.2016. Soweit daher die Bf. offenbar den Standpunkt vertritt es sei ein Übergangsgewinn bzw. -verlust quasi für einen Zeitraum ab dem Übertritt in die „kurzfristige Veräußerungsphase“ ab 1.5. bis 30.6.2016 (Zeitraum des Abverkaufes) zu ermitteln, findet diese Ansicht keine gesetzliche Deckung und können daher die im Rahmen des Abverkaufes erzielten Erlöse – wie bereits auch vom Finanzamt dargestellt – nicht Bestandteil des Übergangsgewinnes bzw. -verlustes sein.

Daher ist nur mehr zu beurteilen, ob die Erlöse aus dem Abverkauf der Waren im Zeitraum 1.5. bis 30.6.2016 Bestandteil des Aufgabegewinnes sind oder zum laufenden Gewinn gehören.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie auch des deutschen Bundesfinanzhofes (bei mit der österreichischen Rechtslage vergleichbarer Rechtslage) gehört die Veräußerung des Warenlagers grundsätzlich zum laufenden Gewinn (VwGH 27.6.1989, [88/14/0133](#); VwGH 13.4.2005, [2001/13/0028](#)). Diese Ansicht entspricht auch der völlig herrschenden Lehre (vgl. zB Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, T 133 zu § 24 EStG; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2020, § 24 Rz 96; Fellner in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (58. Lfg 2015) zu Tz 94 § 24 EStG), wenn die Veräußerung des Warenlagers an den bisherigen Abnehmerkreis erfolgt.

Entgegen der im Vorlageantrag vertretenen Ansicht kann aus dem VwGH-Erkenntnis vom 27.6.1989, [88/14/0133](#), nicht abgeleitet werden, dass bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner der durch den Abverkauf des Warenlagers entstehende Gewinn „aufzuspalten“ ist, weil für den VwGH das entscheidende Kriterium für die Abgrenzung zwischen laufenden Gewinn und Aufgabegewinn ist, ob es sich bei den zu beurteilenden Geschäftsfällen um solche handelt, die zur normalen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen gehören oder es sich um für den laufenden Betrieb atypische Geschäftsfälle handelt. Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen gehören, stellen auch dann laufenden Gewinn dar, wenn sie einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe stehen.

Vom Verwaltungsgerichtshof wird auch nicht danach differenziert, ob es sich um einen Abverkauf des Warenlagers durch einen Bilanzierer oder einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner handelt. Gerade im Erkenntnis des VwGH 27.6.1989, [88/14/0133](#), ging es sachverhaltsmäßig um einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner.

Von keiner rechtlichen Relevanz ist auch ob den im Rahmen des Abverkaufes erzielten Erlösen in diesem Jahr „ein steuerlich abzugsfähiger Inventurwert“ gegenübergestanden ist oder nicht (vgl. die Ausführungen auf S. 2 unten des Vorlageantrages), sondern ist nach der Rechtsprechung eben entscheidend ob die im Abverkauf veräußerten Waren im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs an den bisherigen Abnehmerkreis veräußert worden (dann liegt ein laufender Gewinn vor) oder im Paket an andere Unternehmer bzw. an die Lieferanten „rückgeliefert“ werden (dann gehören diese Erlöse zum Aufgabegewinn). Auch dass es bei einem Abverkauf durch einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner zu einem „Nachholeffekt“ aus dem jahrzehntelangen Aufbau des Warenlagers mit Sofortabschreibung komme und deshalb dieser Gewinn ein „außerordentlicher“ sei, der gemäß § 37 EStG begünstigt zu versteuern wäre, führt nicht dazu, dass der Abverkauf des Warenlagers an den bisherigen Abnehmerkreis nicht im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit erfolgt wären. Überdies ist der Sofortabzug des Einkaufes der Waren, die zum Umlaufvermögen gehören, ein Ausfluss des Zufluss-Abfluss-Prinzips bei Einnahmen-Ausgabenrechnung und deckt sich der Totalgewinn bei der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. zB Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 3 zu § 4 EStG).

Entgegen der Ansicht der Bf. gehört die Veräußerung der eigenen Waren generell nicht zum begünstigten Aufgabegewinn, wenn die Veräußerung wie im bisherigen laufenden Betrieb an den bisherigen Kundenkreis erfolgt und insoweit die bisherige normale Geschäftstätigkeit fortgesetzt wird.

Dies gilt **auch** für eine Veräußerung des Umlaufvermögens an den bisherigen Abnehmerkreis im Rahmen eines **Abverkaufes** auch wenn nach diesem Abverkauf der Betrieb aufgegeben wird und die geplante Betriebsaufgabe Grund für den Abverkauf war. Dies wurde vom deutschen Bundesfinanzhof bei vergleichbarer deutscher Rechtslage auch für behördlich bewilligte Abverkäufe aufgrund der beabsichtigten Betriebsaufgabe so judiziert (BFH 29.11.1988, VIII R 316/82 = BStBl II 1989, 602; BFG 14.11.1990, X R 145/87 = BFH/NV 1991, 373; vgl. auch Kulosa in Hermann/Heuer/Raupach, dEStG/KStG, Anm. 581 zu § 16 dEStG).

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass die Erlöse aus dem Abverkauf dann nicht zum laufenden Gewinn erfolgen, wenn die Waren zum Einstandspreis bzw. sogar darunter veräußert würden, ist festzuhalten, dass auch dieser Umstand nach der Rechtsprechung des VwGH von keiner Relevanz ist, weil es nur darauf ankommt, ob die Veräußerung selbst im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebes erfolgt ist oder nicht und nicht zu welchem Preis. Der Verkauf von Waren unter dem Einstandspreis findet überdies nicht nur im Rahmen eines Abverkaufes vor einer geplanten Betriebsaufgabe statt, sondern handelt sich durchaus um öfters vorkommende Ereignisse wie zB den Schlussverkauf von Saisonware oder bei einem Sortimentswechsel.

Schließlich ist es entgegen der offenbaren Ansicht der Bf. auch von keiner rechtlichen Relevanz, ob während des Abverkaufes Zukäufe erfolgt sind oder nicht. Überdies hat es ohnedies – wenn auch geringfügige – Zukäufe in Höhe von € 1.919,49 gegeben.

Das Bundesfinanzgericht teilt daher die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, dass die von der Bf. im Zeitraum 1.5. bis 30.6.2016, dh. des behördlich bewilligten Abverkaufes, aus den Verkäufen an ihre bisherigen Abnehmer, erzielten Erlöse zum laufenden Gewinn und nicht zum Aufgabegewinn gehören.

Soweit am Ende des Abverkaufes der Rest der verbliebenen Ware an Frau ***7*** (für deren Aktionsmarkt) - also einer anderen Unternehmerin mit demselben Betriebsgegenstand wie die Bf. – wurden die daraus erzielten Erlöse (€ ***13***) ohnedies im angefochtenen Bescheid dem Aufgabegewinn zugerechnet und stellen diese Erlöse auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts einen Bestandteil des Aufgabegewinnes dar.

Der Beschwerde kommt daher in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

3.1.2. Bewertung der Entnahme des PKW ***12***

Werden nach der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter das aufgegebenen Betriebes in das Privatvermögen überführt, so sind diese mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen ansetzen. Es kommt daher auf den gemeinen Wert des ***14*** im Zeitpunkt zum 30.6.2016 an.

Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert 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 bleiben allerdings außer Betracht.

Der gemeine Wert ist nicht in allen Fällen mit dem sog. "Verkehrswert" deckungsgleich, zumal letzterer auch besondere, ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse umfassen kann (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-HB, § 6 Tz 98). Generell gilt, dass die den gemeinen Wert bestimmende Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes vor allem durch seine Ausstattung, seine Ausführung, seine Wertbeständigkeit, seinen technischen Standard ua. beeinflusst wird.

Bei Ermittlung des gemeinen Wertes ist objektiv festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkt der an einem Erwerb Interessierten beizulegen ist.

Bei einem gebrauchten KFZ orientiert sich der gemeine Wert zunächst am Händlerverkaufspreis laut Eurotaxliste, zumal dieser jenen Wert darstellt, der aufgebracht werden muss, um über den autorisierten Fahrzeughandel in den Besitz eines gebrauchten KFZ zu kommen (Wiederbeschaffungskosten).

Allerdings kann – wie auch das Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausführt – gerade in der Autobranche der freihändige Verkauf – wie die zahlreichen Anzeigen in diversen Tageszeitungen und auf diversen Internetplattform belegen – nicht außer Betracht gelassen werden.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, als hier Fahrzeuge von Privaten unter dem Händlerverkaufspreis lt. Eurotaxliste erworben werden können, allerdings meist ohne Beratung und ohne gesetzlich garantierte Gewährleistung. Diese Zusagen, die es im freihändigen Verkauf nicht gibt, drücken neben der Gewinnspanne und den Stellkosten für den Händler den privaten Verkaufspreis im Vergleich zum Händlerverkaufspreis lt. Eurotaxliste.

Nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts kann daher ein Mittelwert zwischen Eurotax-Händlerverkaufs- und –verkaufspreis als taugliche Methode zur Ermittlung des gemeinen Wertes eines gebrauchten PKW herangezogen werden. Dies wird auch im Vorlageantrag nicht mehr in Abrede gestellt. Soweit im Vorlageantrag wiederum moniert wird, man müsse die in

der Ankaufsbewertung vom 20.6.2016 angeführten „außergewöhnlich starken Abnutzungsspuren und Kratzer“ zusätzlich wertmindernd berücksichtigen welche gerade bei einer Metalliclackierung nicht unproblematisch seien, steht dieses Vorbringen auch vor dem Problem der mangelnden Quantifizierbarkeit bzw. des Ausmaßes der im Ankaufsbericht angeführten Mängel. Auch ist es unzutreffend, dass in der Ankaufsbewertung von „**außergewöhnlich starken** Abnutzungsspuren und Kratzern“ die Rede ist. Vielmehr lässt diese Ankaufsbewertung eine konkrete nachvollziehbare Zustandsbeschreibung gerade vermissen – wie auch in den Erwägungen zur Beweiswürdigung aufgezeigt wurde. Überdies vermeint das Bundesfinanzgericht, dass die beschriebenen Mängel bzw. Abnutzungserscheinungen des gegenständlichen PKW sich im Rahmen der normalen Abnutzung bei einer Laufleistung von über **21** km bewegen und daher dieser Zustand des Kfz, der aus Sicht der Ankaufsbewertung wertmindernd angesehen wurde, bei den Eurotax-Einkaufs- und Verkaufspreisen bereits berücksichtigt wurden und daher kein zusätzlicher Abzug zulässig ist (vgl. auch UFS 04.02.2008, [RV/0103-K/06](#), zu einem neun Jahre alten Landrover Discovery wonach Rostschäden bei Fahrzeugen eines solchen Alters erfahrungsgemäß auftreten und daher bereits im Eurotax-Wert berücksichtigt sind).

3.1.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. im Jahr 2016

Aufgrund der unter den Punkten 3.1.1. und 3.1.2. erfolgten rechtlichen Beurteilung ergibt sich ein laufender Gewinn von € 46.141,51, ein Übergangsverlust von - € 21.116,89 sowie ein Aufgabeverlust von - € 233. Sowohl der Übergangsverlust als auch der Aufgabeverlust ist mit dem laufenden Gewinn zu verrechnen (§ 4 Abs. 10 Z 1 4. Satz EStG 1988 sowie Fraberger/Papst, aaO, Tz 187 zu § 24 EStG) sodass sich für 2016 ein nicht begünstigt zu versteuernder laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 24.791,62 ergibt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die in der gegenständlichen Entscheidung zu beantwortende Rechtsfrage, ob der Abverkauf von Waren an den bisherigen Abnehmerkreis bei geplanter Betriebsaufgabe zum laufenden Gewinn oder zum Aufgabegewinn gehört, wurde im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028; VwGH 27.6.1989, 88/14/0133). Die Ermittlung des gemeinen Wertes des ins Privatvermögen entnommenen PKWs hing von Sachverhaltsfragen ab. Daher war die Revision mangels Abhängigkeit der Entscheidung von Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung nicht zuzulassen.

Linz, am 16. März 2021