



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Rittmann KEG, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 2500 Baden, Braitnerstraße 36, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie Abweisung eines Antrags auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 betrifft, im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2005 teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich Bemessungsgrundlage und Berechnung der Einkommensteuer wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2005 verwiesen.

2. Die Berufung wird, soweit sie die Abweisung des Antrags auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) betrieb als Einzelunternehmer einen Gemischtwarenhandel, dessen Gewinn er gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte. Nachdem er das Geschäft zunächst, in Fortführung des elterlichen Lebensmittelhandels, am Standort LStr, betrieben hatte, mietete er im Jahr 1997 auf der gegenüberliegenden Straßenseite ein größeres Lokal und führte dort einen ADEG Markt. Das bisherige, in seinem Eigentum stehende Geschäftslokal vermietete er.

Das vermietete Geschäftslokal wurde weiterhin als Betriebsvermögen ausgewiesen, die Mieteinnahmen als Betriebseinnahmen erfasst.

Mit Beschluss vom 14. Dezember 2000 wurde über das Vermögen des Bw der Konkurs eröffnet.

Dem für das Jahr 2000 eingereichten Jahresabschluss und dem mit Vorhaltsbeantwortung vom 17. Dezember 2002 übermittelten Anlageverzeichnis ist zu entnehmen, dass der Bw das Anlagevermögen seines Betriebes mit Ausnahme des vermieteten Geschäftslokals noch vor Ablauf des Jahres 2000 verkauft hat (aus dem Anlageverzeichnis sind als Abgangsdatum der 30. November und der 4. Dezember 2000 zu ersehen). Das vermietete Geschäftslokal wurde entnommen, die Einkünfte hieraus werden seit dem Jahr 2001 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Mit Beschluss vom 2. November 2001 wurde der am 25. September 2001 angenommene Zwangsausgleich bestätigt. Der Zwangsausgleich sah vor, dass die Konkursgläubiger zur Befriedigung ihrer Forderungen eine 20 % Quote erhalten. Diese Quote war wie folgt zahlbar: 10 % binnen 14 Tagen nach Bestätigung des Zwangsausgleiches, 2,5 % binnen 6 Monaten, 2,5 % binnen 12 Monaten, 2,5 % binnen 18 Monaten und 2,5 % binnen 24 Monaten, jeweils ab Annahme des Zwangsausgleiches.

Die beiden letzten Teilzahlungen leistete der Bw am 19. März und am 23. September 2003 (Vorhaltsbeantwortung vom 3. April 2006).

Der Konkurs wurde mit Beschluss vom 4. Februar 2002 aufgehoben.

Der Bw machte (neben dem nicht streitgegenständlichen Jahr 2001) in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2002 und 2003 unter KZ 386 die entsprechend der Erfüllung der Ausgleichquote in diesen Jahren entstandenen Sanierungsgewinne von jeweils 48.269,06 € als tarifbegünstigte Gewinne geltend. Das Finanzamt führte die Veranlagungen jeweils ohne begünstigte Behandlung der Sanierungsgewinne durch.

Der am 10. Dezember 2003 ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 erwuchs in Rechtskraft. Am 23. Dezember 2004 reichte der Bw beim Finanzamt einen Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2002 ein. Darin führt er aus, dass der in der Erklärung unter KZ 386 eingetragene Sanierungsgewinn nicht gemäß § 206b BAO berücksichtigt worden sei. Er ersuche daher, den Bescheid von Amts wegen gemäß § 293 BAO zu berichtigen.

In einer Eingabe vom 30. März 2005 brachte der Bw unter Hinweis auf RZ 7258 der Einkommensteuerrichtlinien ergänzend vor, im Zuge des Ausgleichs sei der im angemieteten Verkaufsraum unterhaltene Teilbetrieb aufgegeben worden, um den verbleibenden

Teilbetrieb, nämlich das vermietete Objekt, zu retten. Ferner gab der Bw bekannt, nunmehr einer nichtselbständigen Tätigkeit nachzugehen.

Mit Bescheid vom 4. April 2005 wies das Finanzamt den Berichtigungsantrag ab. Der Bw habe sein Gewerbe zurückgelegt und gehe einer nichtselbständigen Tätigkeit nach, weshalb die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn nicht vorliegen würden. Die bloße Vermietung des verbleibenden Teilbetriebes sei nicht die ursprüngliche Form des Betriebes. § 206b BAO könne daher nicht zur Anwendung kommen.

In der gegen diesen Bescheid und gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, der bezüglich Sanierungsgewinn auf die Begründung des Bescheides vom 4. April 2005 verweist, erhobenen Berufung führt der Bw aus, er hätte im Jahr 1999 Ausgleich anmelden müssen. Das angemietete ADEG Lokal sei geschlossen worden. Die Ausgleichsquote habe er zur Gänze erfüllt. Aus den Zahlungen der Ausgleichsquote resultierten die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Sanierungsgewinne. Das vermietete Objekt hätte beibehalten werden können und sei neben der im Juli 2001 aufgenommenen nichtselbständigen Tätigkeit die Einkunftsquelle gewesen, mit deren Hilfe die Ausgleichsquote erfüllt worden sei.

Laut Einkommensteuerrichtlinien sei auf die Bestimmung des § 206b BAO die Verwaltungspraxis anzuwenden, die für den ursprünglichen § 36 EStG gegolten habe. Die entsprechenden Voraussetzungen seien erfüllt. Ein Schulderrass liege auf Grund des genehmigten Ausgleichs vor. Die Sanierungsmaßnahme sei eine allgemeine, da alle Gläubiger dem Schulderrass zugestimmt hätten. Sanierungsbedürftigkeit habe im Hinblick darauf, dass der Betrieb ohne Schulderrass seinen Verpflichtungen nicht hätte nachkommen können, bestanden. Sanierungsabsicht sei im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens zu vermuten. Kennzeichen der Sanierungseignung sei die Möglichkeit, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Bei Vorliegen eines einheitlichen Betriebsvermögens könne Sanierungseignung auch dann gegeben sein, wenn ein Teilbetrieb aufgegeben werde, und dies zur Rettung des verbleibenden Teilbetriebes diene.

Im Falle des Bw hätten zwei Teilbetriebe bestanden. Der eine Teilbetrieb sei das ADEG Geschäft, der andere Teilbetrieb die Vermietung gewesen. Schon auf Grund der Tatsache, dass die Vermietung nach dem Schließen des ADEG Geschäfts alleine bestehen bleiben konnte, weise darauf hin, dass es sich um einen selbständigen Teilbetrieb handle. Er sei für sich lebensfähig. Nur durch die Aufgabe des einen Teilbetriebes hätte der andere Teilbetrieb gerettet werden können. Die Vermietung sei (seit 1997), entgegen der Meinung des Finanzamtes, sehr wohl die ursprüngliche Form dieses Teilbetriebes.

Da die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes vorliegen würden, beantrage der Bw die steuerliche Begünstigung nach § 206b BAO.

Ferner beantragte der Bw die Gewährung von pauschalierten Werbungskosten für Vertreter bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Aus einer der Berufung beigelegten Bestätigung geht hervor, dass der Bw im Jahr 2003 ausschließlich im Außendienst beschäftigt war.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 17. Mai 2005 wies das Finanzamt die Berufung hinsichtlich des Antrags auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2002 als unbegründet ab, hinsichtlich Einkommensteuer 2003 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise Folge, als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die beantragten Werbungskosten (Vertreterpauschale) in Abzug gebracht wurden.

In den Begründungen der Berufungsvorentscheidungen führt das Finanzamt bezüglich Sanierungsgewinn aus, dass von der Festsetzung von Einkommensteuer aus ab 1998 und vor dem 20. August 2003 entstandenen Sanierungsgewinnen gemäß § 206 lit. b BAO Abstand genommen werden könne, wenn abstrakt die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG in der Fassung vor BGBl. 201/1996 vorliegen würden. Eine dieser Voraussetzungen sei die Sanierungseignung, d.h. die Möglichkeit, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und ihn wieder ertragsfähig zu machen. Zu prüfen sei, ob der Teilbetrieb des Lebensmittelhandels zur Rettung des anderen Teilbetriebes (Verpachtung) aufgegeben worden sei. Die Einkünfte aus der Verpachtung seien ab dem Jahr 2001, d.h. ab dem Jahr, ab dem der Lebensmittelhandel nicht mehr bestanden hätte, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Dies sei ein Indiz dafür, dass die Absicht bestanden hätte, den Gewerbebetrieb aufzugeben, da andernfalls die Einkünfte aus Verpachtung solche aus Gewerbebetrieb gewesen wären. Es liege daher ab dem Jahr 2001 keine Weiterführung eines Teilbetriebes vor, weshalb der Grund für die Aufgabe des Lebensmittelhandels auch nicht in der Rettung und Sanierung des im Jahr 2000 noch bestehenden Teilbetriebes Verpachtung bestanden haben könne.

Der Bw beantragte fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

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

#### **1. Einkommensteuer 2002**

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Abgesehen von den sonstigen Erfordernissen setzt die Durchführung einer Berichtigung gemäß § 293 BAO das Vorliegen einer Unrichtigkeit in einem Bescheid voraus. Die vom Bw

behauptete Unrichtigkeit in Form der Nichtberücksichtigung des in der KZ 386 der Einkommensteuererklärung eingetragenen Sanierungsgewinnes haftet dem Einkommensteuerbescheid 2002 jedoch nicht an.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 2001/1996, ist § 36 EStG, der vorsah, dass bei Ermittlung des Einkommens jene Einkommensteile auszuscheiden sind, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 1998 entfallen. Ab 1998 und so auch im Streitjahr 2002 sind Sanierungsgewinne daher wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen.

Der Bw stützt sein Begehren auf § 206 lit. b BAO bzw. darauf, dass nach den Einkommensteuerrichtlinien auf die Bestimmung des § 206 lit. b BAO die Verwaltungspraxis anzuwenden sei, die für den ursprünglichen § 36 EStG gegolten habe.

Gemäß § 206 lit. b BAO sind die Oberbehörden ermächtigt, in Ausübung des Aufsichtsrechtes die nachgeordneten Abgabenbehörden anzuweisen, von der Festsetzung bestimmter Abgaben ganz oder teilweise Abstand zu nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird.

Mit Erlass vom 16. Juli 1999, GZ. 14 0206/1-IV/14/99 (nunmehr eingearbeitet in die Einkommensteuerrichtlinien 2000), hat das Bundesministerium für Finanzen unter Berufung auf § 206 lit. b BAO angeordnet, dass von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommensteuer insoweit Abstand zu nehmen ist, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleichs entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen.

Voraussetzung für eine derartige Maßnahme sei, dass "abstrakt" die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG 1988 idF vor BGBl. 201/1996 vorliegen. Zur Begründung wird im genannten Erlass ausgeführt, nach Wegfall der Bestimmung des § 36 EStG 1988 habe sich in der Praxis gezeigt, dass die volle Durchsetzbarkeit des auf Sanierungsgewinne entfallenden Abgabenanspruches - insbesondere in Fällen eines Zwangsausgleichs - nicht gegeben sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem ebenfalls zur Frage der Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 BAO im Falle eines Sanierungsgewinnes ergangenen Erkenntnis vom 28.1.2003, 2002/14/0139 festgestellt, dass nach ständiger Rechtsprechung Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen. Bei dem o.g. Erlass vom 16. Juli 1999 handelt es sich folglich ebenso wie bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000, in welche dieser Erlass eingearbeitet wurde, mangels

Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 wurde daher für den im Jahr 2002 realisierten Sanierungsgewinn mangels gesetzlicher Grundlage zu Recht keine steuerliche Begünstigung gewährt. Da sohin die vom Bw behauptete Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides 2002 nicht vorliegt, konnte der Berufung gegen die Abweisung des Berichtigungsantrags schon aus diesem Grund, ohne weiter der Frage nachzugehen, ob die Nichtberücksichtigung eines allfälligen Sanierungsgewinnes überhaupt einer Berichtigung gemäß § 293 BAO zugänglich ist, nicht Folge gegeben werden.

## 2. Einkommensteuer 2003

2.1. Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 71/2003, wurde in einem neuen § 36 EStG eine Steuerermäßigung für Sanierungsgewinne verankert.

§ 36 EStG idF BGBl I 71/2003 ist auf Sanierungsgewinne, die nach dem 20. August 2003 (Tag der Kundmachung im BGBl) entstanden sind, anzuwenden (Doralt / Heinrich, EStG<sup>8</sup>, § 36 Tz 8).

Der Sanierungsgewinn entsteht im Ausgleichsverfahren mit Erfüllung der Ausgleichsquote bzw. nach Maßgabe der Ratenzahlungen. Im Falle eines Ausgleiches, der in Ratenzahlungen zu erfüllen ist, tritt der Schuldnachlass anteilig im Verhältnis der tatsächlich geleisteten Teilzahlungen zu den insgesamt zu entrichtenden Beträgen ein (Zorn in Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Kommentar, § 36 Tz 4).

Für den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Jahre 2003 folgt daraus, dass hinsichtlich jenes Teiles des im Jahr 2003 erklärten Sanierungsgewinnes, der mit der am 19. März 2003 geleisteten Teilzahlung entstanden ist, § 36 EStG idF BGBl I 71/2003 noch nicht anzuwenden war. Damit bestand für diesen Teil keine Rechtsgrundlage für die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung. Die gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003 gerichtete Berufung erweist sich daher insoweit bereits aus den unter Pkt. 1 dargelegten Umständen als unbegründet.

2.2. Hinsichtlich des aus der letzten Teilzahlung vom 23. September 2003 resultierenden Sanierungsgewinnes ist § 36 EStG idF BGBl I 71/2003 anzuwenden.

Gemäß § 36 Abs. 1 EStG idF BGBl I 71/2003 gehören zu den Einkünften Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Abs. 2 leg.cit. trifft für im Einkommen enthaltene Sanierungsgewinne, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der

Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff Konkursordnung) entstanden sind, eine Sonderregelung für die Berechnung der Steuer.

Die in § 36 Abs. 1 EStG idF BGBl I 71/2003 enthaltene Legaldefinition des Sanierungsgewinns steht in einer Linie mit den in Vorgängerbestimmungen enthaltenen Definitionen des Sanierungsgewinns. Die von der Rechtsprechung in der Vergangenheit entwickelten Tatbestandsmerkmale eines begünstigungsfähigen Sanierungsgewinns wie insbesondere die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungsfähigkeit sind daher auch für das Vorliegen eines Sanierungsgewinns iSd § 36 Abs. 1 EStG idF BGBl I 71/2003 Voraussetzung (Doralt/Heinrich, EStG<sup>8</sup>, § 36 Tz 10).

Eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines begünstigungsfähigen Sanierungsgewinns ist demnach die Sanierungsfähigkeit (Sanierungseignung). Kennzeichen dafür ist die Möglichkeit, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Das Unternehmen muss durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben (vgl. Doralt/Heinrich, EStG<sup>8</sup>, § 36 Tz 25 und die dort zitierte Judikatur).

Damit liegt keine Sanierung im Sinne des § 36 EStG vor, wenn der Betrieb, auf den sich der Schuldnerlass bezog, bereits eingestellt war (VwGH 23.5.2000, 99/14/0311; VwGH 31.3.1998, 95/13/0265).

Der Bw hat bereits vor der mit 25. September 2001 erfolgten Annahme des Zwangsausgleiches das Anlagevermögen seines Gemischtwarenhandels verkauft, das Geschäft eingestellt und mit Juli 2001 eine nichtselbständige Beschäftigung aufgenommen. Mangels Weiterführung des Gemischtwarenhandels (ADEG Geschäft) konnte daher der im Rahmen des Zwangsausgleiches bewirkte Schuldnerlass nicht der Gesundung eines bestehenden Betriebes dienen.

Der Meinung des Bw, die Schließung des ADEG Geschäfts hätte im Rahmen eines einheitlichen Betriebes der Rettung des verbleibenden Teilbetriebes „Vermietung“ gedient, kann nicht gefolgt werden.

Ein Teilbetrieb ist ein organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gewerbebetriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (VwGH 18.12.1997, 96/15/0140). Das Vorliegen eines Betriebsteiles eines Gesamtbetriebes und die organische Geschlossenheit eines solchen Betriebsteiles erfordern, dass mehrere Wirtschaftsgüter innerhalb eines Betriebes in einem eigenständigen betrieblichen Funktionszusammenhang stehen. Es darf sich nicht bloß um einzelne betriebliche Wirtschaftsgüter handeln (Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 24 Tz 38,39). Der Teilbetrieb muss – auch isoliert betrachtet – zu betrieblichen Einkünften führen, weshalb eine

in den Betrieb integrierte Vermietungstätigkeit keinen Teilbetrieb begründen kann (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 24 Tz 53).

Der Bw hat im Jahr 1997 den Standort seines Betriebes verlegt. Er hat in der Folge das frei gewordene Geschäftslokal vermietet (der Bw betont in der Berufung, dass die Vermietung seit 1997 die ursprüngliche Form dieses „Teilbetriebes“ gewesen sei) und das vermietete Objekt – zu Recht oder zu Unrecht - weiterhin als Betriebsvermögen des Gemischtwarenhandels ausgewiesen. Nach der Einstellung des Gemischtwarenhandels Ende des Jahres 2000 hat er das Geschäftslokal ins Privatvermögen entnommen und erzielt aus dessen Vermietung seither Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er geht seit Beendigung seiner betrieblichen Tätigkeit einer nichtselbständigen Beschäftigung nach.

Der Bw verwendet das fragliche Objekt daher seit dem Jahr 1997 unbestreitbar nur für Vermietungszwecke. Erhalten geblieben ist bloß ein Einzelwirtschaftsgut, das der Bw ins Privatvermögen übernommen hat, um daraus in der Folge außerbetriebliche Einkünfte zu erzielen. Davon, dass die Einstellung des Gemischwarenhandels der Erhaltung eines Teilbetriebes gedient hätte, kann daher schon aus diesem Grund keine Rede sein.

Selbst unter der Annahme, dass der Bw mit der Vermietung des Geschäftslokals eine betriebliche (gewerbliche) Tätigkeit entfaltet hätte, könnte der „Vermietungsbetrieb“ nicht als Teilbetrieb des Gemischtwarenhandels qualifiziert werden. Sanierungseignung durch Aufgabe eines Teilbetriebes zur Rettung eines verbleibenden Teilbetriebes kann nur dann gegeben sein, wenn ein einheitlicher Gesamtbetrieb vorliegt. Denn nur dann, wenn ein Unternehmen zumindest mit einem einen Teilbetrieb bildenden Betriebsteil weiterbesteht, kann davon gesprochen werden, dass das Unternehmen durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleibt.

Um zwei Betriebe ausnahmsweise zu einer Einheit zusammenfassen zu können, kommt es ausschließlich darauf an, ob die Bindung zwischen den Betrieben nach objektiv gegebenen Merkmalen so eng ist, dass die Betriebe nach der Verkehrsauffassung als eine Einheit anzusehen sind. Dabei kommt es auf die organisatorische, wirtschaftliche und sachliche Verflechtung an (VwGH 23.5.2000, 99/14/0311).

Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass eine Vermietungstätigkeit einerseits und das Führen eines Gemischtwarenhandels andererseits nach der Verkehrsauffassung unterschiedliche Betätigungen sind, eine sachliche Verflechtung zwischen den beiden Betätigungen daher nicht vorliegen kann. Das vermietete Objekt stellt auch eine andere Organisationseinheit dar als das an einem anderen Standort betriebene ADEG Geschäft. Es ist auch nicht erkennbar, inwiefern eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Vermietungstätigkeit und dem Gemischtwarenhandel im Sinne einer wirtschaftlichen Über-

oder Unterordnung, einer Hilfs- oder Ergänzungsfunktion bestanden hätte. Dass möglicherweise die Vermietungserträge in den Betrieb des Gemischtwarenhandels eingeflossen wären und diesen so gestützt hätten, reicht für die Annahme eines einheitlichen Betriebes ebenso wenig aus wie eine einheitliche Buchführung (vgl. Doralt, EStG<sup>2</sup>, § 4 Tz 30 und die dort zitierte Judikatur).

Die Vermietung des durch den Standortwechsel frei gewordenen Geschäftslokals und der Gemischtwarenhandel können daher nicht als betriebliche Einheit angesehen werden. Nach der Verkehrsauffassung liegen unterschiedliche Betätigungen vor, weshalb nicht davon gesprochen werden kann, dass allein auf Grund der Fortführung der Vermietungstätigkeit das Unternehmen „Gemischtwarenhandel“ als Wirtschaftsfaktor erhalten geblieben wäre.

Der Umstand, dass die Schließung des Gemischtwarenhandels möglicherweise der Erhaltung der Vermietungstätigkeit förderlich war, hat allenfalls zur Sanierung der privaten Sphäre des Unternehmers beigetragen. Die bloße Sanierung des Unternehmers und nicht auch des Unternehmens reicht aber nicht aus, um den mit einem Zwangsausgleich verbundenen Schulderlass als begünstigungsfähigen Sanierungsgewinn ansehen zu können (VwGH 23.1.1997, 93/15/0043).

Dem vom Bw mit der am 23. September 2003 geleisteten Teilzahlung realisierten Sanierungsgewinn fehlt es aus den dargelegten Gründen an der Sanierungsfähigkeit. Da damit die Tatbestandsmerkmale für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes im Sinne des § 36 Abs. 1 EStG idF BGBl I 71/2003 nicht erfüllt sind, ist die in Abs. 2 dieser Bestimmung vorgesehene teilweise Ermäßigung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer nicht anwendbar, weshalb sich die Berufung auch insoweit als unbegründet erweist.

2.3. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 war in Übereinstimmung mit der Berufungsvorentscheidung insoweit Folge zu geben, als im Hinblick auf die vom Dienstgeber für das Jahr 2003 bestätigte Außendiensttätigkeit die beantragten pauschalierten Werbungskosten zu gewähren waren.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. April 2006