



GZ. RV/1266-W/02

GZ. RV/1295-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Horn betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1995 sowie Sachentscheidungen hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1995 und Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1997 und 1998 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuer(sach)bescheide für das Jahr 1995 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.
3. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer 1997 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht dem Finanzamt als Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. meldete die Gewerbeberechtigung für das von ihm in der Gemeinde A betriebene Gasthaus mit Schreiben vom 20. Oktober 1995 bei der Wirtschaftskammer ab 31. Dezember 1995 ruhend (Verständigung der Wirtschaftskammer: ESt-Akt Bl 5/1995). Laut Mitteilung der Bezirkshauptmannschaft endete die Gewerbeberechtigung des Bw. für das Gasthaus mit Wirkung vom 19. Juni 1997 (ESt-Akt Bl 4/1997).

Der Bw. war grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ B mit der Adresse A Nr. C, wo er das streitgegenständliche Gasthaus betrieb.

Am 20. August 1996 erklärte der Bw. in einem Fragebogen, dass er die Gastwirtschaft am 31. Dezember 1995 eingestellt habe und *"Verkauf beabsichtigt"* sei (ESt-Akt Bl 7/1995).

Am 23. September 1996 wurden die Steuererklärungen des Bw. für das Jahr 1995 eingereicht (ESt-Akt Bl 8ff/1995). Darin wurde u.a. ausgeführt (Bl 35/1995), dass der Bw. sämtliche in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 enthaltenen Aktiva und Passiva in die Privatsphäre überführt habe. Der Bw. beantrage gemäß § 24 Abs. 6 EStG das Unterbleiben der Erfassung der stillen Reserven der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile. Die gemeinen Werte der übrigen Anlagengegenstände sowie aller übrigen Aktiva und Passiva entsprächen mit Ausnahme der Wertpapiere den Buchwerten bzw werde ein eventueller Altmaterial- oder Schrottwert von den Räumungs- und Transportkosten übertroffen.

Laut AfA-Liste betrugen per 31. Dezember 1995 der Restbuchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung 9.082 öS und derjenige eines Anhängers, Bj. 1972, 1 öS (ESt-Akt Bl 29f/1995).

Laut Beilage zur USt-Erklärung sei der Restbuchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung iHv 9.083 öS mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen (ESt-Akt Bl 33/1995).

Das Finanzamt veranlagte den Bw. mit Bescheiden vom 9. Mai 1997 zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1995. Ein Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO vom 12. Juni 1997 zum Umsatzsteuerbescheid 1995 betraf nicht das Streitthema.

Die Umsatzsteuererklärung 1996 des Bw. war als sogenannte Leermeldung mit dem Hinweis auf *"Betriebsaufgabe 1995"* abgefasst (ESt-Akt Bl 17f/1996); in der Einkommensteuererklä-

Am 12. Dezember 1996 wurden nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv –25.691 öS erklärt (ESt-Akt Bl 12 und 19f/1996), die aus der Summierung folgenden Ausgaben stammten: Stundungszinsen 931 öS, LSt-Nachforderung 16.051 öS, DB-/DZ-Nachforderung 8.388 öS, SZ 321 öS.

Am 12. Dezember 1997 langte beim Finanzamt die Ablichtung des Kaufvertrages vom 19. November 1997 (ESt-Akt Bl 11ff/1997), wonach der Bw. die Liegenschaft EZ B samt Inventar an die Gemeinde A um 4.900.000 öS verkaufte. In diesem Preis sei das Inventar laut Inventarliste in Höhe von 1.400.000 öS inklusive gesetzlicher Umsatzsteuer enthalten, wobei für die Umsatzsteuer eine gesonderte Rechnung erstellt werde. Die Übergabe des Kaufgegenstandes erfolge mit dem Tag der Vertragsunterzeichnung (=19. November 1997). Der Kaufpreis von 4.900.000 öS werde von der Käuferin bis längstens 1. Dezember 1997 an den Vertragserrichter bar und abzugsfrei bezahlt bzw auf ein von diesem bekanntzugebendes Bankkonto überwiesen.

Laut Punkt "Neuntens" des vom Gemeinderat genehmigten Kaufvertrages bedürfe der Kaufvertrag zu seiner Gültigkeit der Zustimmung durch das Land Niederösterreich.

Am 16. Juli 1998 wurden die Steuererklärungen des Bw. für das Jahr 1997 eingereicht; laut Beilagen (ESt-Akt Bl 17f/1997) hätten die (nachträglichen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 1997 aufgrund folgender Berechnung 1.803.413,75 öS (= Veräußerungsgewinn 2.053.025 öS abzüglich 249.611,25 öS laufender Verlust; letzterer = Schuldzinsen minus Vergütung LSt-Nachford.) betragen:

Einnahmen	öS	öS
Stille Reserven aus dem ehemaligen Betriebsgrundstück		
Veräußerungserlös	3.500.000,00	
abzüglich Bodenwert	-320.000,00	
abzüglich Buchwert per 31.12.1995 (ohne Bodenwert)	<u>-1.126.975,00</u>	2.053.025,00
Vergütung Lohnsteuernachforderung 1995		<u>16.051,00</u>
Summe Einnahmen		2.069.076,00
Ausgaben		
Schuldzinsen		<u>-265.662,25</u>
		<u><u>1.803.413,75</u></u>

Die zugleich mit der Veräußerung des Betriebsgebäudes erfolgte Veräußerung des beweglichen Inventares um 1.400.000 öS sei nicht steuerhängig, weil die diesbezügliche Spekulationsfrist bereits abgelaufen gewesen sei. Die Versteuerung der bisher nicht erfassten stillen Reserven des Gebäudes seien unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach

§ 37 Abs. 1 EStG zu versteuern. Weiters sei die steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG auf das Jahr 1998 zu verschieben und Verlustvorträge aus 1995 (270.425 öS) und Vorjahren (1.145.930 öS), somit in Summe 1.416.355 öS zu berücksichtigen, sodass zur Besteuerung iSd § 37 Abs. 1 EStG 387.059 öS verblieben.

Laut Steuererklärungen des Bw. für das Jahr 1998 (ESt-Akt Bl 1ff/1998) ergäben sich nachträgliche negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 11.000 öS aus einer Finanzstrafe für USt 1992-94 (mit Verweis zur Abzugsfähigkeit auf *Doralt*, EStG, § 4 Tz 264); Sonderausgaben ergäben sich u.a. iHv 135.932 öS aus dem Einbau einer Gasetagenheizung mit Warmwasserbereitung.

Am 19. April 1999 langte beim Finanzamt ein Schreiben vom 16. April 1999 ein (ESt-Akt Bl 14ff/1997) zur Ergänzung und Berichtigung der Einkommensteuererklärung 1997 und Erläuterung der Einkommensteuererklärung 1998 mit:

a) Darstellung der Verlustvorträge	öS	öS
Wartetastenverluste aus Investitionsfreibeträgen		
1991		2.368
1992		2.368
1993		5.879
		<u>10.615</u>
Verlustvorträge		
1989	134.226	
1990	<u>333.512</u>	
	467.738	
	hievon 1/5	93.548
1991		238.161
1992		100.212
1993		5.060
1994		187.816
1995		<u>270.425</u>
		<u>895.222</u>

b) Ermittlung des laufenden Verlustes 1997	öS	öS
Einnahmen		

Vergütung LSt-Nachforderung		16.051,00
Ausgaben		
Zinsen für ehem. Betriebsschulden, bezahlt 21.11.97		
1996	-254.406,50	
1997	-241.923,00	-496.329,50
Verlust		<u>-480.278,50</u>

c) Ermittlung Veräußerungsgewinn 1997 und "Verschiebungsbetrag"	öS
Veräußerungsgewinn Betriebsgrundstück laut Steuererklärung 1997	2.053.025,00
Verschiebungsbetrag (bis zur Höhe der Verlustvorträge)	<u>-895.222,00</u>
Veräußerungsgewinn, Teilbetrag 1997	1.157.803,00

IFB-Wartetastenverluste aus 1991 bis 1993	-10.615,00
laufender Verlust 1997	-480.278,50
Veräußerungsgewinn, Anteil 1997 (Halbsatzeinkünfte)	<u>666.909,50</u>

d) Ermittlung Veräußerungsgewinn 1998 ("Verschiebungsbetrag")

verschobener Sondergewinn	895.222,00
Verlustvorträge	-895.222,00
	<u>0,00</u>

Mit Schreiben vom 28. April 1999 (ESt-Akt Bl 21f/1997) wurden die Einkommensteuererklärungen 1997 und 1998 berichtigt: die oa. Ausgaben für Wohnraumsanierung (Gasetagenheizung, 1998) betrafen den Sohn des Bw.; hingegen werde hinsichtlich 1997 vom Bw. die Errichtung eines Kachelofens um 119.000 öS als Sonderausgabe für Wohnraumsanierung geltend gemacht.

Am 21. Juli 1999 langte eine weitere Ablichtung des o.a. Kaufvertrages vom 19. November 1997 beim Finanzamt ein (Bl 36ff/1997); laut Vermerk des Amtes der niederösterreichischen Landesregierung vom 5. Mai 1998 sei keine gemeindeaufsichtsbehördliche Genehmigung durch die Landesregierung erforderlich.

Am 22. Juli 1999 wurde dem Finanzamt der vom Gemeinderat genehmigte Vertrag vom 19. November 1997 übermittelt, mit dem die Gemeinde A das gegenständliche Gasthaus ab 1. Dezember 1997 an einen Dritten verpachtete (ESt-Akt Bl 44ff/1997)

Mit Vorhalt vom 20. August 1999 (ESt-Akt Bl 56f/1997) fragte das Finanzamt den Bw., wie der für 1995 erklärte Wert des Inventares in Höhe des Buchwertes ermittelt worden sei und wie sich der nunmehrige Verkaufspreis des Inventares iHv 1.400.000 öS zusammensetze. Die für den Inventarverkauf ausgestellte Rechnung möge zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 30. August 1999 (ESt-Akt Bl 58ff/1997) wurde der Vorhalt beantwortet: Die Bewertung der bei der Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1995 in die Privatsphäre übernommenen Gegenstände sei zum gemeinen Wert erfolgt, in jener Höhe, wie zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe den Gegenständen beizumessen gewesen sei. Ein eventuell über die Buchwerte hinausgehender Wertansatz sei den Gegenständen nicht beizumessen gewesen, weil es für diese weder einen allgemeinen, über die Buchwerte hinausgehenden Marktpreis gegeben habe noch ein Käufer in Sicht gewesen sei, der für die Gegenstände einen höheren Preis als den Buchwert bezahlt hätte. Auch bei dem zwei Jahre später erfolgten

Verkauf an die Gemeinde A könne nicht von einer allgemeinen Marktpreisbildung gesprochen werden, da seitens der Gemeinde zweifellos eine besondere Vorliebe vorgelegen sei. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei der Bw. kein Unternehmer gewesen und die Vertragsvereinbarung der Ausstellung einer Rechnung (iSd UStG) durch den Bw. sei daher nichtig gewesen. Mangels Berechtigung zur Rechnungsausstellung werde der Bw. keine Rechnung ausstellen.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2000 wurden die Steuererklärungen für 1997 und 1998 ergänzt (ESt-Akt Bl 76ff/1997); in Zusammenhang mit dem Gewinn aus der Veräußerung des Betriebsgrundstückes seien noch folgende Kosten mit Zahlungszeitpunkt im Jahr 1999 angefallen: Rechtsanwaltshonorar 20.246 öS und vom Bw. übernommene Grundstücksverbindlichkeiten (Wohnbauförderungsdarlehen) iHv 147.370,68 öS.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 21. Februar 2000 das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1995 wieder auf (ESt-Akt Bl 53/1995; zusätzliche Begründung: Bl 57ff/1995). Mit dem neuen Umsatzsteuer(sach)bescheid für das Jahr 1995 vom 21. Februar 2000 (Ausdruck im Akt der Berufungsbehörde) setzte das Finanzamt eine von 110.066 öS um 231.517 öS auf 341.583 öS erhöhte Zahllast fest, und zwar aufgrund folgender Änderungen gegenüber dem Bescheid vom 9. Mai 1997 (in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 12. Juni 1997):

	öS
Umsatz aus Lieferungen und sonstigen Leistungen *)	1.244.438,27
abzüglich Entnahme bewegliches Anlagevermögen **)	-9.083,00
abzüglich Entnahme Warenvorrat ***)	-8.159,00
	<u>1.227.196,27</u>
Umsatz aus Eigenverbrauch	51.500,00
Entnahme bewegliches Anlagevermögen **)	1.166.667,00
Entnahme Warenvorrat ***)	8.159,00
	<u>1.226.326,00</u>
Gesamtumsatz (inkl steuerfreiem Umsatz)	1.295.938,27
Erhöhung Entnahmewert des beweglichen Anlagevermögens ****)	1.157.584,00
	<u>2.453.522,27</u>
steuerpflichtiger Gesamtumsatz	1.255.938,27
Erhöhung Entnahmewert des beweglichen Anlagevermögens ****)	1.157.584,00

	<u>2.413.522,27</u>
mit 20% zu versteuernder Umsatz	781.495,74
Erhöhung Entnahmewert des beweglichen Anlagevermögens *****)	<u>1.157.584,00</u>
	<u>1.939.079,74</u>

*) Ausgangswert vom 9. Mai/12. Juni 1997

**) gehöre nicht zum Leistungsumsatz, Verlagerung in neubewerteter Höhe zum Eigenverbrauch

***) gehöre nicht zum Leistungsumsatz, Verlagerung zum Eigenverbrauch

*****) $1.166.667 - 9.083 = 1.157.584$

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 21. Februar 2000 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1995 wieder auf (ESt-Akt Bl 55/1995; zusätzliche Begründung: Bl 57ff/1995). Mit dem neuen Einkommensteuer(sach)bescheid für das Jahr 1995 vom 21. Februar 2000 (Ausdruck im Akt der Berufungsbehörde) setzte das Finanzamt – ebenso wie im Vorbescheid vom 9. Mai 1997 – eine Gutschrift (aus anrechenbarer KEST) iHv 399 öS fest. Der neue Bescheid ging aber im Gegensatz zum Vorbescheid von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 793.938 öS (durch Verlustvortrag neutralisiert) statt von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv –271.893 öS aus.

Das Finanzamt erließ Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1996, die mit 21. Februar 2000 datiert und nicht mit Berufung angefochten worden sind.

Das Finanzamt erließ einen mit 21. Februar 2000 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997, in welchem das Sonderausgabenpauschale wegen Überschreitung der 700.000 öS-Einkünfte-Grenze mit 0 öS und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund folgender Berechnung mit 2.048.830 öS angesetzt wurden (ESt-Akt Bl 84ff/1997; Verschiebung Veräußerungs/aufgabegewinn auf 1998: 367.501 öS):

per 31.12.1995 aufgedeckte stille Reserven (ohne Boden); siehe oben	2.053.025,00
abzüglich Veräußerungskosten	<u>- 20.246,00</u>
Veräußerungsgewinn Gebäude	2.032.779,00
Laufender Gewinn: Vergütung Lohnabgaben	<u>16.051,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>2.048.830,00</u>

Das Finanzamt erließ einen mit 21. Februar 2000 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998, in dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie ein Verlustabzug von je 367.501 öS angesetzt wurden (ESt-Akt Bl 12f/1998).

Mit Schreiben vom 7. März 2000 wurde Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1995 sowie gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 erhoben (ESt-Akt Bl 89ff/1997). Einerseits lägen (hinsichtlich 1995) keine Wiederaufnahmsgründe vor. Andererseits sei der gemeine Wert, mit dem die ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter per 31. Dezember 1995 zu bewerten seien, durch den im Jahr 1997 – aufgrund von persönlichen und außerordentlichen Motiven der Gemeinde A – erzielten Kaufpreis nicht erhöht worden.

Der Bw. habe bereits vor der Betriebsaufgabe in den Jahren 1995 sowie 1996 und bis Herbst 1997 an der sogenannten Nachfolgerbörse der Wirtschaftskammer sowie durch Inserate versucht, eine Betriebsübernahme durch einen Branchenangehörigen zu erreichen. Der Bw. habe nicht ein einziges ernsthaftes Angebot gefunden. Die Gemeinde A, an die der Bw. schließlich habe verkaufen können, sei kein Teilnehmer am gewöhnlichen Geschäftsverkehr, sondern habe aus gemeindepolitischen Gründen im Ortszentrum ein Kommunikationszentrum erhalten bzw. errichten und weiter ausbauen wollen. Dass die Gemeinde hierbei auch das gebrauchte Gasthaus- bzw. Fremdenzimmerinventar verwenden habe können, beruhe auf der spezifischen Interessenslage der öffentlichen Hand, die mit der allgemeinen Marktsituation nichts zu tun habe. Diese ungewöhnliche und jedenfalls nicht vorhersehbare gemeindepolitische Situation sei zum 31. Dezember 1995 nicht absehbar gewesen, wogegen zu diesem Zeitpunkt das gebrauchte Gastgewerbeinventar am Markt – wie sich aus dem Mangel an Interessenten ergebe – einen gemeinen Wert von lediglich dem Buchwert gehabt habe.

Weiters habe das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung 1997 die mit Schreiben vom 16. April 1999 geltend gemachten, 1997 verausgabten Zinsen für ehemalige Betriebschulden in Höhe von 496.329,50 öS sowie die mit Schreiben vom 19. Jänner 2000 geltend gemachten Wohnbauförderungsdarlehen in Höhe von 147.360,68 öS, welche der Bw. bei der Lastenfreistellung übernommen habe, nicht berücksichtigt. Auch wenn letztgenannter Betrag erst 1999 seiner genauen Höhe nach bekannt geworden und am 5. Februar 1999 bezahlt worden sei, kürze er zusätzlich den Veräußerungsgewinn des Betriebsgrundstückes.

Bei dem vom Finanzamt dem Aufgabegewinn des Jahres 1995 zugerechneten "IFB 1992" handle es sich um den IFB 1991, weshalb zum 31. Dezember 1995 die vierjährige Behaltefrist bereits abgelaufen sei.

Hinsichtlich 1995 werde die Unterlassung der Wiederaufnahme begehrt bzw. die erklärungs-gemäße Veranlagung der Jahre 1995, 1997 und 1998. Durch die nicht erklärungs-gemäßen Veranlagungen hätten sich auch Verschiebungen in der Verlustvortragsverwendung und Veränderungen des auf 1998 verschobenen Teiles des Veräußerungs/Aufgabegewinnes

ergeben, die im Sinne der Steuererklärungen bzw. des Schreibens vom 28. April 1999 richtig zu stellen seien. Insbesondere sei für 1998 der zweite Fünftelbetrag der Verlustvorträge 1989 und 1990 in Höhe von 93.548 öS zu berücksichtigen.

Die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte 1997 sei somit folgendermaßen vorzunehmen:

1. laufender Verlust 1997	öS	öS
Einnahmen:		
Vergütung Lohnsteuernachforderung 1995		16.051,00
Ausgaben:		
Zinsen für ehemalige Betriebsschulden		
für 1996	254.406,50	
für 1997	241.923,00	-496.329,50
laufender Verlust 1997		<u>-480.278,50</u>
2. Veräußerungsgewinn 1997		
Verkaufserlös	3.500.000,00	
abzüglich vom Bw. zu tragende Lasten (WBFF)	<u>-147.370,68</u>	3.352.629,32
abzüglich Wert des Grund und Bodens		-320.000,00
abzüglich Buchwert zum 31.12.1995	1.144.975,00	
exklusive Anteil Grund und Boden	<u>-18.000,00</u>	-1.126.975,00
		1.905.654,32
abzüglich Veräußerungskosten (Rechtsanwalt)		<u>-20.246,00</u>
		1.885.408,32
abzüglich Freibetrag gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988	100.000,00	
- hievon Verbrauch 1995	-17.079,00	-82.921,00
		<u>1.802.487,32</u>

Der restliche, bisher nicht geltend gemachte Freibetrag gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 stehe laut Berufungsschrift zu, weil die stillen Reserven des Gebäudes gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern seien. Der Freibetrag sei nur bei Anwendung des § 37 Abs. 2, 3, 5 und 7, nicht aber des § 37 Abs. 1 EStG 1988 ausgeschlossen.

Hinsichtlich Einkommensteuer 1998 werde auch angefochten, dass die für Umsatzsteuer geltend gemachte Finanzstrafe keine Betriebsausgabe sei. Weiters würden im Falle einer Berufungsstattgabe die für 1997 als Sonderausgaben geltend gemachten Wohnraumsanierungskosten in Höhe von 119.000 öS zum Tragen kommen.

Das Finanzamt erließ eine mit 12. April 2000 datierte, abweisende Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 1998 mit der Begründung dass *Doralt* in Tz 262 zu § 4 Finanzstrafen als Beispiele für die Nichtabzugsfähigkeit anführe (ESt-Akt Bl 16f/1998).

Mit Schreiben vom 19. April 2000 wurde hinsichtlich Einkommensteuer 1998 der Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt (ESt-Akt Bl 18f/1998). Die Berufungsvorentscheidung sei unvollständigerweise nicht auf den Hauptpunkt des Begehrens eingegangen; die Entscheidung in der nebensächlichen Streitfrage (Abzugsfähigkeit der Finanzstrafe) werde akzeptiert.

Mit Schreiben vom 2. September 2002 wurde dem Bw. zur Wahrung des Parteiengehöres vorgehalten, dass auch eine Berufungsentscheidung möglich sei, die von einem Betriebsende erst im November 1997 – nach dem Verkauf der Betriebsliegenschaft samt Gasthaus und Inventar – ausgehe. Darauf deuteten die über die Stilllegung des Betriebes per 31. Dezember 1995 hinausdauernden Bemühungen hin, das Gasthaus zu verkaufen (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 24 Tz 152). Die Überführung des notwendigen Betriebsvermögens in das Privatvermögen vor Betriebsende wäre unzulässig.

Zum Kaufvertrag über die berufungsgegenständliche Liegenschaft vom 19. November 1997 sei noch anzumerken, dass er unter Punkt *"neuntens"* eine Klausel enthalte, die den Eindruck der Gültigkeit des Vertrages nur unter der aufschiebenden Bedingung der Zustimmung des Landes Niederösterreich erwecke. Am 5. Mai 1998 sei der Vermerk durch das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung erfolgt, wonach keine gemeindeaufsichtsbehördliche Genehmigung erforderlich sei.

§ 90 Abs 1 Z 2 der niederösterreichischen Gemeindeordnung 1973 binde an die Genehmigung der Landesregierung den *"Erwerb von unbeweglichem Vermögen, wenn der Kaufpreis ganz oder teilweise gestundet oder auf eine Satzpost übernommen wird"*. Dies deute darauf hin, dass der Vertragspunkt *"neuntens"* von Anfang an ins Leere gegangen sei, weil der gegenständliche Barkauf einer Liegenschaft nicht genehmigungspflichtig gewesen sei.

Da das bisherige Verfahren unbestrittenerweise auch auf einer tatsächlichen Vertragserfüllung (Übergabe der Liegenschaft) im Jahre 1997 basiert habe, wäre die Annahme einer Betriebsveräußerung erst im Jahre 1998 nicht naheliegend.

Weiters wurden im Vorhalt vom 2. September 2002 *"die Auswirkungen dargestellt, die die Festlegung des Betriebsendes auf November 1997 hätte. Dies soll auch die Ausübung allfälliger Wahlrechte hinsichtlich Besteuerung des Veräußerungsgewinnes für den Fall ermöglichen, dass der Berufungssenat das Betriebsende auf November 1997 verlegt.*

- *Da mangels Entnahme ins Privatvermögen per Ende 1995 der Wiederaufnahmsgrund hinsichtlich 1995 entfielen, wären die Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich USt und ESt 1995 aufzuheben, wodurch auch die zugleich erlassenen neuen Sachbescheide hinsichtlich USt und ESt 1995 außer Kraft träten, was auch hinsichtlich der für Folgejahre verbleibenden Verlustvorträge Auswirkungen hätte.*
- *Die Buchwerte der im November 1997 veräußerten Gegenstände wären – basierend auf den Werten laut Anlagenverzeichnis per 31. Dezember 1995 – durch Vornahme der Jahres-AfA für 1996 und 1997 zu vermindern (außer wenn bereits auf Erinnerungsschilling abgeschrieben) und der offenbar an den Sohn übergebene Badekiosk auszuscheiden:*

	öS
Anlagenkonto 210; Buchwert zum 31.12.1995	1.095.496,00
abzüglich Bodenwert	-18.000,00
abzüglich Badekiosk	-16.764,00
abzüglich Jahres-AfA 1996 (ohne Badekiosk)	-118.245,00
abzüglich Jahres-AfA 1997 (ohne Badekiosk)	-118.245,00
Buchwert "210 Bebaute Grundstücke" per Nov. 1997	824.242,00

<i>Anlagenkonto 211</i>	<i>RBW 12/95</i>	<i>AfA 1996</i>	<i>RBW 12/96</i>	<i>AfA 1997</i>	<i>RBW 11/97</i>
<i>Position 1</i>	<i>1.250,00</i>	<i>1.200,00</i>	<i>50,00</i>	<i>49,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 2</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 3</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 4</i>	<i>1.335,00</i>	<i>1.334,00</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 5</i>	<i>1.998,00</i>	<i>792,00</i>	<i>1.206,00</i>	<i>792,00</i>	<i>414,00</i>
<i>Position 6</i>	<i>370,00</i>	<i>101,00</i>	<i>269,00</i>	<i>101,00</i>	<i>168,00</i>
<i>Position 7</i>	<i>1.286,00</i>	<i>119,00</i>	<i>1.167,00</i>	<i>119,00</i>	<i>1.048,00</i>
<i>Position 8</i>	<i>960,00</i>	<i>512,00</i>	<i>448,00</i>	<i>447,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 9</i>	<i>2.716,00</i>	<i>220,00</i>	<i>2.496,00</i>	<i>220,00</i>	<i>2.276,00</i>
<i>Position 10</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 11</i>	<i>4.129,00</i>	<i>1.654,00</i>	<i>2.475,00</i>	<i>1.654,00</i>	<i>821,00</i>
<i>Summe</i>	<i>14.047,00</i>	<i>5.932,00</i>	<i>8.115,00</i>	<i>3.382,00</i>	<i>4.733,00</i>

<i>Anlagenkonto 212</i>					
<i>Position 1</i>	<i>2.340,00</i>	<i>1.440,00</i>	<i>900,00</i>	<i>899,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 2</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 3</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 4</i>	<i>3.727,00</i>	<i>1.998,00</i>	<i>1.729,00</i>	<i>1.728,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 5</i>	<i>29.363,00</i>	<i>2.360,00</i>	<i>27.003,00</i>	<i>2.360,00</i>	<i>24.643,00</i>
<i>Summe</i>	<i>35.432,00</i>	<i>5.798,00</i>	<i>29.634,00</i>	<i>4.987,00</i>	<i>24.647,00</i>

<i>Anlagenkonto 580</i>					
<i>Positionen zu Erinnerungsschillingen</i>	<i>58,00</i>	<i>0,00</i>	<i>58,00</i>	<i>0,00</i>	<i>58,00</i>
<i>Position 16</i>	<i>1.185,00</i>	<i>1.184,00</i>	<i>1,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1,00</i>
<i>Position 17</i>	<i>7.839,00</i>	<i>3.919,00</i>	<i>3.920,00</i>	<i>3.919,00</i>	<i>1,00</i>
	<i>9.082,00</i>	<i>5.103,00</i>	<i>3.979,00</i>	<i>3.919,00</i>	<i>60,00</i>

- Ermittlung des laufenden Ergebnisses für 1997:	öS	öS
<i>Einnahmen</i>		
<i>Vergütung LSt-Nachforderung</i>		16.051,00
<i>Ausgaben</i>		
<i>Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 210 (s.o.)</i>		-118.245,00
<i>Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 211 (s.o.)</i>		-3.382,00
<i>Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 212 (s.o.)</i>		-4.987,00
<i>Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 580 (s.o.)</i>		-3.919,00
<i>Zinsen für ehemalige Betriebsschulden, bezahlt Nov. 97</i>		
<i>für 1996</i>	-254.406,50	
<i>für 1997</i>	-241.923,00	-496.329,50
<i>Laufender Verlust 1997</i>		-610.811,50

- Zur nachfolgenden Veräußerungsgewinnberechnung ist anzumerken, dass der Veräußerungserlös ohne Herausrechnung einer auf das Inventar entfallenden USt angesetzt wird, weil der Verkauf des Anlagevermögens ein umsatzsteuerliches Hilfsgeschäft darstellt (Ruppe, UStG², § 1 Tz 290), Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich Geschäftsveräußerung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG für die Kleinunternehmergrenze unbeachtlich sind und die aktenkundigen sonstigen Umsätze des Jahres 1997 (Einnahmen aus der Verpachtung der Landwirtschaft um 18.300 öS) unter der Kleinunternehmergrenze von 300.000 öS liegen.

Weiters ist zur nachfolgenden Übergangsgewinnberechnung anzumerken, dass keine Passivierung (Rückstellung) der Wohnbauförderungsdarlehen erfolgt, weil die Rückzahlung von Privatschulden schon gemäß § 20 Abs 1 Z 1f EStG bei der Einkünfteermittlung nicht abzugsfähig ist (und auch die Rückzahlung von Betriebsschulden nur eine ergebnisneutrale Umschichtung wäre).

- Ermittlung v. Veräußerungs-, Übergangs- und Gesamtgewinn:

<i>Veräußerungserlös</i>		4.900.000,00
<i>abzüglich Bodenwert</i>		-320.000,00
<i>Zwischenbetrag</i>		4.580.000,00
<i>Buchwert "210 Bebaute Grundstücke" zum 31.12.1995</i>	1.095.496,00	
<i>abzüglich Bodenwert</i>	-18.000,00	
<i>abzüglich Badekiosk</i>	-16.764,00	
<i>abzüglich Jahres-AfA 1996 (ohne Badekiosk)</i>	-118.245,00	

<i>abzüglich Jahres-AfA 1997 (ohne Badekiosk)</i>	<u>-118.245,00</u>	
<i>Buchwert "210 Bebaute Grundstücke" per Nov. 1997</i>	<u>824.242,00</u>	<i>-824.242,00</i>
<i>Buchwert "211 Adaptierungen Betriebsgebäude" 12/95</i>	<u>14.047,00</u>	
<i>abzüglich Jahres-AfA 1996</i>	<u>-5.932,00</u>	
<i>abzüglich Jahres-AfA 1997</i>	<u>-3.382,00</u>	
<i>Buchwert "211 Adaptierungen Betriebsgebäude" 11/97</i>	<u>4.733,00</u>	<i>-4.733,00</i>

<i>Buchwert "212 Adaptierungen Kino" per 31.12.1995</i>	<i>35.432,00</i>	
<i>abzüglich Jahres-AfA 1996</i>	<i>-5.798,00</i>	
<i>abzüglich Jahres-AfA 1997</i>	<i>-4.987,00</i>	
<i>Buchwert "212 Adaptierungen Kino" per Nov. 1997</i>	<i>24.647,00</i>	<i>-24.647,00</i>
<i>Buchwert "580 Betriebs- und Geschäftsausstattung" 95</i>	<i>9.082,00</i>	
<i>abzüglich Jahres-AfA 1996</i>	<i>-5.103,00</i>	
<i>abzüglich Jahres-AfA 1997</i>	<i>-3.919,00</i>	
<i>Buchwert "580 Betriebs- und Geschäftsausstattung" 97</i>	<i>60,00</i>	<i>-60,00</i>
<i>Buchwert "640 Transporteinrichtungen" 1995=1997</i>		<i>-1,00</i>
<i>Rückstellung Rechtsanwaltshonorar</i>		<i>-20.246,00</i>
<i>Veräußerungs- und Übergangsgewinn</i>		<i>3.706.071,00</i>
<i>abzüglich laufender Verlust</i>		<i>-610.811,50</i>
<i>Gewinn aus Gewerbebetrieb (noch ohne Berücksichtigung des Verschiebungsbetrages und der ausgleichsfähig gewordenen IFB-Wartetastenverluste)"</i>		<i>3.095.259,50</i>

Mit Schreiben vom 18. September 2002 wurde zum o.a. Vorhalt Stellung genommen und für den Fall der Anwendung der darin dargestellten Rechtsmeinung der Antrag gemäß § 37 Abs 5 EStG auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gestellt. Man bleibe aber der Ansicht, dass die Betriebsaufgabe per 31. Dezember 1995 erfolgt und danach keine unternehmerische Tätigkeit mehr entfaltet worden sei. Die nach dem 31. Dezember 1995 gesetzten Bemühungen, das ins Privatvermögen überführte Objekt samt Inventar zu veräußern, seien in der Privatsphäre erfolgt. Für die Wiederbegründung der Unternehmereigenschaft durch den Verkauf von ehemaligem, vielleicht schon vor Jahren ins Privatvermögen überführtem Vermögen, gebe es keine Anhaltspunkte in Kommentaren und Rechtsprechung.

Bei dem vom Bw. zur Rückzahlung übernommenen Wohnbauförderungsdarlehen könne es sich nur um eine Betriebsschuld gehandelt haben, weil das gesamte Objekt zum Betriebsvermögen gezählt habe. Es handle sich nicht um die Frage, wie das Grundstück bzw. das Wohnbauförderungsdarlehen im Rahmen einer fiktiven Bilanz darzustellen gewesen wären, sondern um die Frage, wie hoch schließlich der Verkaufserlös gewesen sei. Da Wohnbauförderungsdarlehen eine Objektförderung darstellten und nicht an die Person des Eigentümers gebunden seien, wäre das Wohnbauförderungsdarlehen zusammen mit dem Gebäude auf den Käufer übergegangen, d.h. dieser hätte mit dem Gebäude auch die

Darlehensschuld mit übernommen und in diesem Fall einen geringeren Kaufpreis bezahlt. Das gleiche gelte aber, wenn statt dem Käufer der Verkäufer vertraglich die Darlehensschuld zurückbehalte und die lastenfreie Liegenschaft verkaufe. Diesfalls habe der Käufer einen Kaufpreis entrichtet, der um die vom Verkäufer übernommene Darlehensschuld höher gewesen sei. Für den Verkäufer ergebe sich ein Verkaufserlös, der um die zurückbehaltene Darlehensschuld zu kürzen sei.

Weiters wäre eine bloße Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1995 inkonsequent, weil im Jahr 1995 unter der Annahme einer Betriebsaufgabe 1995 eine Umsatzsteuer von 2.998,40 öS entrichtet worden sei, welche – unter Annahme der Betriebsaufgabe im Jahr 1997 – zu Unrecht entrichtet worden sei. Auch der Einkommensteuerbescheid 1998 müsste berichtigt werden, da in diesem Bescheid Verlustvorträge in Höhe von 367.501 öS rechtskräftig mit den dort erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb in gleicher Höhe ausgeglichen worden seien. Auch die Einkommensteuerveranlagung 1996 müsse konsequenterweise geändert werden, da eine für dieses Jahr mit 16.833 öS angenommene AfA den Verlustvortrag erhöhen würde.

Durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz BGBl I 2002/97 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die gegenständliche Berufung am 1. Jänner 2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat übergegangen und wird dem Finanzamt die Parteistellung gemäß § 276 Abs. 7 BAO im gegenständlichen Berufungsverfahren eingeräumt. Mit Schreiben vom 19. Februar 2003 wurde daher dem Finanzamt zur Wahrung dessen Parteigehöres das zweitinstanzliche Vorhalteverfahren vom September 2002 zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt nahm hierzu mit Schreiben vom 7. März 2003 Stellung und blieb ebenfalls bei der Ansicht, dass die Betriebsaufgabe mit 31. Dezember 1995 anzunehmen sei. Das bei *Doralt* bzw. *Hofstätter/Reichel* angeführte VwGH-Erk 10.7.1959, Zl. 1273/56 sei auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. hörte am Ende des Jahres 1995 auf, die sogenannten Grundgeschäfte (=Abgabe von Speisen und Getränken) des berufungsgegenständlichen Gasthausbetriebes auszuführen. In den Jahren 1995 bis 1997 versuchte der Bw., einen Übernehmer für den Gasthausbetrieb zu finden. Im November 1997 verkaufte der Bw. die Liegenschaft samt darauf befindlichem Gasthaus und Inventar an die Gemeinde A, welche wiederum das Gasthaus samt Inventar ab 1. Dezember 1997 verpachtete.

Im Rahmen eines Betriebes werden nicht nur die (branchentypischen) Grundgeschäfte abgewickelt, sondern auch die Nebengeschäfte und die Hilfsgeschäfte, zum Beispiel der Abverkauf von Anlagevermögen (*Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz 225). Die gegenständliche Betriebs-

tätigkeit wurde nach dem Ende der Grundgeschäfte durch die – zunächst erfolglosen – Versuche des Bw., ein Hilfsgeschäft (Übertragung des Betriebes) abzuschließen, fortgesetzt. Die (zeitweise) Erfolglosigkeit dieser Bemühungen ändert nichts daran, dass die Bemühungen noch betrieblicher Art waren und durch sie der Betrieb im steuerrechtlichen Sinne weiter-existierte. Erst nach Abwicklung des Verkaufes der Liegenschaft samt darauf befindlichem Gasthaus und Inventar war die berufungsgegenständliche betriebliche Tätigkeit völlig beendet. Dieser Vorgang im November 1997 erfüllte die Definition der Betriebsveräußerung als 'Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem Zug an einen Erwerber', wobei aus dem jeweiligen Betriebstypus abzuleiten ist, was zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört (*Doralt*, EStG⁴, § 24 Tz 12f).

Im gegenständlichen Fall sind die Betriebsräumlichkeiten und die Ausstattung die wesentlichen Betriebsgrundlagen, nicht aber Warenlager, Personal, Forderungen, Schulden (*Doralt*, EStG⁴, § 24 Tz 34, Stichwort "Gast- und Schankgewerbe"), sodass der Bw. exakt die wesentlichen Betriebsgrundlagen, und zwar auch in einem einzigen Vorgang an einen Erwerber veräußert hat. Die übertragenen Betriebsgrundlagen ermöglichten die Fortführung des Gasthausbetriebes, wie aus dem reichhaltigen Inventar (vgl Inventarliste, ESt-Akt Bl 39f/1997) zu schließen ist, und was auch durch die Weiterverpachtung als Gasthaus durch die Erwerberin ab 1. Dezember 1997 bestätigt wird (vgl Pachtvertrag, ESt-Akt Bl 43ff/1997).

Da der Bw. den berufungsgegenständlichen Betrieb erst im November 1997 veräußert und nicht schon Ende 1995 aufgegeben hat, konnte der Bw. Ende 1995 nicht die im November 1997 veräußerten Gegenstände in sein Privatvermögen überführen. Da es sich bei der Liegenschaft samt darauf befindlichem Gasthaus und Inventar um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt hat, war eine Zuordnung zum Privatvermögen vor dem endgültigen Betriebsende nicht möglich (vgl in diesem Sinne auch *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 24 Tz 32 zum Abverkauf eines – wohl auch notwendiges Betriebsvermögen darstellenden – Warenlagers, welcher nicht "*scheinbar in die Privatsphäre verlegt werden*" könne; vgl in diesem Sinne auch VwGH 10.7.1959, 1273/56 betreffend eine am 1. Jänner 1945 stillgelegte Weinhandlung, deren leere Weinfässer am 20. November 1947 verkauft worden sind, wobei dieser Verkauf vom VwGH noch als betrieblicher Vorgang angesehen wurde; vgl in diesem Sinne auch VwGH 23.5.1990, 89/13/0193 und VwGH 22.12.1993, 92/13/0185, wonach ein Betrieb endgültig und abschließend aufgegeben ist, wenn dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind bzw. der Aufgabezeitpunkt jener ist, in dem die Aufgabehandlungen so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind).

Als Grund für die Wiederaufnahme des Umsatzsteuer- und des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1995 zog das Finanzamt heran, dass der Entnahmewert des Anlagevermögens per 31. Dezember 1995 nicht 9.083 öS, sondern 1.400.000 öS betragen hat (vgl. Bescheidbegründung Bl 57ff/1995). Da aber per 31. Dezember 1995 aus o.a. Gründen die betreffende Entnahme von Anlagevermögen nicht stattgefunden hat, geht der Wiederaufnahmsgrund ins Leere. Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1995 vom 21. Februar 2000 werden daher stattgebend aufgehoben, wodurch gemäß § 307 Abs. 3 BAO auch die zugleich erlassenen Umsatz- und Einkommensteuer(sach)bescheide für das Jahr 1995 vom 21. Februar 2000 außer Kraft treten und die ursprünglichen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1995 vom 9. Mai 1997 (hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 12. Juni 1997) wieder aufleben (*Ritz*, BAO-Komm², § 307 Tz 8). Soweit sich die gegenständliche Berufung gegen die außer Kraft getretenen Umsatz- und Einkommensteuer(sach)bescheide für das Jahr 1995 vom 21. Februar 2000 richtet, ist sie durch Wegfall der Anfechtungsobjekte unzulässig geworden und wird deshalb zurückgewiesen.

Zu den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2002, wonach eine bloße Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1995 ohne Berücksichtigung der unter der Annahme einer Betriebsaufgabe 1995 vom Bw. laut Vorbringen zuviel entrichteten Umsatzsteuer von 2.998,40 öS inkonsequent sei, ist anzumerken: Die Berufungsbehörde kann nur prüfen, ob die vom Finanzamt im angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid herangezogenen Wiederaufnahmsgründe die Wiederaufnahme rechtfertigen; die Bestätigung der Verfügung der Wiederaufnahme im Berufungsverfahren durch die erstmalige Heranziehung eines weiteren Wiederaufnahmsgrundes würde laut neuerer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Überschreitung der der Berufungsbehörde durch § 289 BAO eingeräumten Entscheidungskompetenz bedeuten (*Ritz*, BAO-Komm², § 289 Tz 12).

Zu den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2002, wonach die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1996 wegen der im Vorhalt vom 2. September 2002 für das Jahr 1996 vorgesehenen AfA von 16.833 öS konsequenterweise zu ändern wäre, weil sich zwar die Einkommensteuer (0 öS) nicht ändern, aber der Verlustvortrag entsprechend erhöhen würde, ist anzumerken: Der nicht mit Berufung angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 kann von der Berufungsbehörde nicht abgeändert werden. Aber auch eine allfällige, vom Finanzamt im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten und Ermessensübung vorgenommene Abänderung könnte keineswegs eine Auswirkung auf den Verlustvortrag haben: Da nach dem Einkommensteuer-

bescheid für das Jahr 1996 vom 21. Februar 2000 nach dem Ausgleich mit den negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch ein Einkommen von ca. 65.000 öS verbleibt, würden zusätzliche negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 16.833 öS nicht vortragsfähig werden, sondern vielmehr bereits im Jahr 1996 mit den positiven Einkünften ausgeglichen. Auch ein Verbrauch von Verlustvorträgen aus Vorjahren hat bei der Veranlagung des Jahres 1996 gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG nicht stattgefunden, sodass eine Verminderung des Gesamtbetrages der Einkünfte um 16.833 öS im gegenständlichen Fall keine Auswirkung auf die verbleibenden Verlustvorträge haben kann. Überdies wäre ein durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelter Verlust schon gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 nicht vortragsfähig.

Zu den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2002, wonach auch eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1998 vom 21. Februar 2000 hinsichtlich des Ausgleiches von Verlustvorträgen notwendig wäre, ist anzumerken: Mit der gegenständlichen Berufungsschrift vom 7. März 2000 ist gegen *"die im Betreff genannten Steuerbescheide"* Berufung erhoben worden; da im Betreff auch der *"Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21.2.2000"* angeführt ist, ist auch gegen diesen Bescheid Berufung erhoben worden (und diese Berufung gilt gemäß § 276 BAO infolge der Stellung des Vorlageantrages vom 19. April 2000 als unerledigt). Da es sich bei diesem Bescheid um keinen Wiederaufnahmebescheid, sondern um einen Sachbescheid handelt, kann er gemäß § 289 BAO durch die vorliegende Berufungsentscheidung in jede Richtung abgeändert werden, somit auch hinsichtlich des Ausgleiches von Verlustvorträgen (siehe unten).

Der Bw. führte bis 1995 eine doppelte Buchhaltung und ab 1996 eine Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für die – seiner Ansicht nach nachträglichen – Einkünfte. Dieser Übergang zur Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ab 1. Jänner 1996 war auch – vom Standpunkt der Betriebsfortführung bis 1997 – zulässig, weil der gegenständliche Betrieb nicht im Firmenbuch eingetragen war (Firmenbuchabfrage ohne Ergebnis; vgl auch Tz 3 des BP-Berichtes vom 29. Jänner 1996, ESt-Akt 1994) und weil der Bw. die Umsatzgrenze für steuerrechtliche Buchführungspflicht gemäß § 125 BAO in den Jahren 1994 und 1995 nicht überschritten hat.

Eine teilweise Stattgabe des Berufungsbegehrens hinsichtlich 1997 und 1998 resultiert aus den höheren für 1998 angesetzten Verlustvorträgen, aus dem dementsprechend höheren Verschiebungsbetrag gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 und aus dem Ansatz der am 21. November 1997 bezahlten Zinsen in dem per 19. November 1997 ermittelten Übergangsverlust. Ein derartiges Übergangsergebnis ist zu ermitteln, weil der Bw. am 19. November 1997, dem Tag der Betriebsveräußerung, die Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung vornahm und am Betriebsende durch das Übergangsergebnis die Effekte einer Bilanzierung (Rechnungsabgrenzung) nachzuholen sind.

Durch die Festlegung des Betriebsendes auf den 19. November 1997 ergibt sich aber auch eine Abänderung des Bescheides für 1997 zu Lasten des Bw., wenngleich aufgrund des Antrages in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2002 der begünstigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 und 5 EStG 1988 idF BGBl 1996/201 zusteht (der Bw. ist älter als 60 Jahre, hat das Gasthaus mehr als sieben Jahre betrieben und hat seine Erwerbstätigkeit eingestellt; vgl. aktenkundige Steuererklärungen 1998 und 1999: keine anderen als Pensions- bzw. Vermietungseinkünfte). Hingegen steht der Freibetrag von 100.000 öS gemäß § 24 Abs. 4 (zweiter Teilstrich) EStG 1988 idF BGBl 1996/201 nicht zu.

Dem Vorbringen des Bw., dass der Veräußerungsgewinn um die Rückzahlung des Wohnbauförderungsdarlehens zu vermindern sei, kann nicht gefolgt werden: Die Tilgung eines Darlehens ist eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung. Schuldner eines Darlehens kann immer nur eine (natürliche oder juristische) Person, nicht aber ein Grundstück sein. Das mit einem Pfandrecht (Hypothek) für das Darlehen belastete Grundstück kann niemals Schuldner des Darlehens sein. Indem der Bw. das Wohnbauförderungsdarlehen zurückgezahlt hat, hat er seine eigene Schuld getilgt und keinesfalls eine Schuld des Grundstückes oder der Erwerberin. Auch durch den Verkauf eines mit einem Pfandrecht belasteten Grundstückes geht die dem Pfandrecht zugrundeliegende Schuld nicht auf den Erwerber über. Sofern der Erwerber eines belasteten Grundstückes einen Schaden dadurch erlitte, dass der Gläubiger auf die Pfandsache (Grundstück) griffe, wäre der Schuldner dem Grundstückserwerber ersatzpflichtig.

Die für 1997 als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung geltend gemachten Ausgaben für einen Kachelofen können schon deshalb nicht abgesetzt werden, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 1997 über der 700.000-Schilling-Grenze des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 liegt.

Bei der Veranlagung des Jahres 1998 kann gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 nur ein Fünftel der Verluste aus den Jahren 1989 und 1990 berücksichtigt werden; das in der Berufungsschrift geforderte zweite Fünftel steht für 1998 nach dem Wortlaut der zitierten Gesetzesstelle ("zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002") nicht zu.

Unter Bindung an die rechtskräftigen Bescheide für die Vorjahre – insbesondere an den durch die vorliegende Berufungsentscheidung wieder in Kraft tretenden Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 9. Mai 1997 – ergeben sich folgende Berechnungen für 1997 und 1998:

Wartetastenverluste aus Investitionsfreibeträgen:	öS
1991	2.368,00
1992	2.368,00
1993	5.879,00
(mangels Gewinnjahr bisher unverbraucht)	<u>10.615,00</u>

Verlustvorträge:	öS	öS
1989	134.226,00	
1990	<u>333.512,00</u>	
	467.738,00	
hievon 1/5		93.547,60
1991		238.161,00
1992		100.212,00
1993		5.060,00
1994		187.816,00
1995		<u>271.893,00</u>
Summe (=ins Jahr 1998 mögliche Verschiebung)		<u>896.689,60</u>

Ermittlung des laufenden Ergebnisses für 1997	öS
Einnahmen:	
Vergütung LSt-Nachforderung	16.051,00
Ausgaben:	
Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 210 (vgl.Vorhalt v.2.9.02)	-118.245,00
Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 211 (vgl.Vorhalt v.2.9.02)	-3.382,00
Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 212 (vgl.Vorhalt v.2.9.02)	-4.987,00
Jahres-AfA 1997 Anlagenkonto 580 (vgl.Vorhalt v.2.9.02)	<u>-3.919,00</u>
laufender Gewinn/Verlust	<u>-114.482,00</u>

Ermittlung des Übergangsgewinnes per 19.11.1997	öS	öS
Zinsen für ehemalige Betriebsschulden, bezahlt 21.11.97		
für 1996	-254.406,50	
für 1997	-241.923,00	-496.329,50
Übergangsgewinn/-verlust		<u>-496.329,50</u>

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes per 19.11.1997	öS	öS
Veräußerungserlös		4.900.000,00
abzüglich Bodenwert		<u>-320.000,00</u>
Zwischenbetrag		4.580.000,00

Buchwerte per 19.11.1997 (vgl. Vorhalt vom 2.9.2002):

"210 Bebaute Grundstücke"	824.242,00	
"211 Adaptierungen Betriebsgebäude"	4.733,00	
"212 Adaptierungen Kino"	24.647,00	
"580 Betriebs- und Geschäftsausstattung"	60,00	
"640 Transporteinrichtungen"	<u>1,00</u>	-853.683,00
Rechtsanwaltshonorar		<u>-20.246,00</u>
Veräußerungsgewinn		<u>3.706.071,00</u>

Gesamtergebnis aus Gewerbebetrieb für 1997:	öS	öS
laufender Gewinn/Verlust		-114.482,00
Übergangsgewinn/-verlust		-496.329,50
Veräußerungsgewinn	3.706.071,00	
abzüglich Verschiebung ins Jahr 1998	<u>-896.689,60</u>	2.809.381,40
Zwischenbetrag		2.198.569,90
abzüglich verrechenbar gewordene IFB-Wartetast.verl.		<u>-10.615,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		2.187.954,90
umgerechnet in Euro		159.004,88 €

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 10. April 2003