



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Christian Seywald, Landesinnungsmeister Friedrich Nagl und Kammerrat Konrad Antoni im Beisein der Schriftführerin Andrea Ölvedi über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb.ges., vom 11. Juli 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide und die Umsatzsteuerbescheide des Finanzamtes Y vom 25. Juni 2002 für die Jahre 1998, 1999 und 2000 nach der am 16. Jänner 2008 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird teilweise Folge gegeben. Dieser Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 1998 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 wird 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. Der mit dieser Entscheidung festgesetzte Mehrbetrag an Umsatzsteuer 1998, 1999 und 2000 war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betrieb unter der (fortgeführten) Firma "Firmenname" seit den 1970er-Jahren (vgl Gewerbeanmeldung, vgl auch Verfügung zur Handelsregistereintragung vom 25. März 1975: ESt-Akt, Dauerbelege) als Einzelunternehmer ein protokolliertes Handelsunternehmen, das laut Firmenbuchauszug (UFS-Akt BI 46) im Jahr 1900 erstmals eingetragen worden war und mit Notariatsakt vom 27. September 2001 in die – gemäß § 6a Abs 2 GmbHG zum ausschließlichen Zweck der Übernahme und Fortführung des bestehenden Unternehmens neu errichtete – aGmbH eingebracht wurde.

In den beim Finanzamt eingereichten Jahresabschlüssen des Bw (s Bilanzakt) waren folgende Erlöse aus Handelswaren ausgewiesen:

| 1998 | 1999 | 2000 |
|--------------|--------------|--------------|
| 13.559,17 öS | 22.972,77 öS | 21.995,66 öS |

Es waren auch Mieterlöse in Höhe von jährlich jeweils mehr als einer Million öS ausgewiesen.

Bei dem Bw wurde im Zeitraum von 15. April 2002 bis 29. Mai 2002 eine Betriebsprüfung über die Streitjahre 1998 bis 2000 durchgeführt und darüber ein mit 14. Juni 2002 datierter BP-Bericht (s Bilanzakt) erstellt.

Aus dessen Tz 26 ist der chronologische Ablauf hinsichtlich der Betriebsräumlichkeiten und Liegenschaften des Bw zu entnehmen.

Ursprünglich betrieb der Bw eine Eisenhandlung mit Standort Liegenschaft¹.

Bewertungsgutachten zu dieser – im Streitzeitraum (vgl Grundbuchauszug, UFS-Akt BI 56 verso) im Eigentum des Bw befindlichen – Liegenschaft: BP-Arbeitsbogen Nr 102029/02 BI 87ff.

Mit Vertrag vom 2. April 1982 (s ESt-Akt Dauerbelege) vermietete der Bw einen Teil des im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudes liegenschaft¹, in dem bislang sein Geschäftslokal untergebracht war, an die Fa. Mieterin.

42% des Gebäudes werden vom Bw privat als Wohnsitz genutzt.

Infolge der Vermietung des bisherigen Geschäftslokales diente das angemietete Objekt in Mietlokaladresse, als Verkaufslokal – laut BP-Aktenvermerken (ESt-Akt Dauerbelege) vom 19. Mai 1987: Küchenstudio bzw vom 4. Oktober 1988: Handel mit Haus- und Küchengeräten. Dieses Verkaufslokal wurde für die Monate März bis Oktober 1998 an die Untermieterin untervermietet; danach wurden dem Bw die Hauptmietrechte abgelöst.

Das Objekt Liegenschaft², früher ein Lager der Eisenwarenhandlung, befand sich im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Bewertungsgutachten zu dieser – im Streitzeitraum (vgl Grundbuchauszug, UFS-Akt BI 62) im Eigentum des Bw befindlichen – Liegenschaft: BP-Arbeitsbogen BI 109ff.

Die Wohnungen im ersten Stock wurden vermietet; ansonsten diente das Gebäude noch als Lagerplatz für alte Einrichtungsgegenstände des verkauften, jedoch nie im Betriebsvermögen befindlichen Objektes Liegenschaft3.

Der Bw ermittelte seinen Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. Nach Ansicht des Betriebsprüfers (und auch nach dem Hauptvorbringen in der Berufungsergänzung vom 11. September 2002) stellten die Objekte Liegenschaft1 und Liegenschaft2 – bis zu der vom Betriebsprüfer angenommenen Betriebsaufgabe – gewillkürtes Betriebsvermögen dar bzw wurden – unausgesprochen, aber richtigerweise (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 54f und 57 "Wohnung des Stpfl"; *Wiesner ua*, EStG, § 5 Anm 3 Bsp a) – die 42% Privatwohnanteil am Objekt liegenschaft1 als notwendiges Privatvermögen nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet, wie die Ermittlung des Entnahmewertes im BP-Bericht zeigt. Nach dem Alternativvorbringen in der Berufungsergänzung vom 11. September 2002 (Liebhaberei bei Firmenname (schon) in den Jahren vor den Streitjahren) hätte es dagegen überhaupt kein Betriebsvermögen gegeben.

Die Vermietungen hinsichtlich dieser beiden Gebäude wurden in den Steuererklärungen 1998 bis 2000 im Rahmen der gewerblichen Einkünfte erfasst.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers und des Finanzamtes sprächen jedoch folgende Umstände dafür, dass eine Betriebsaufgabe stattgefunden habe – und zwar zeitlich gesehen mit der Ablöse der Hauptmietrechte für das Verkaufslokal in Mietlokaladresse im Jahr 1998:

- a) Warenlagerabverkauf 1997 wegen folgender Inventurwerte:

| | |
|------|------------|
| 1996 | 149.841,50 |
| 1997 | 27.026,00 |
| 1998 | 29.728,60 |
| 1998 | 23.782,88 |
| 2000 | 21.242,17 |

Die zum 31. Dezember 1997 verbliebenen und unverkäuflichen Lagerbestände seien bis dato unverändert; die geringen Wertdifferenzen hätten aus Teilwertabschreibungen resultiert.

- b) Beendigung des Dienstverhältnisses 1997 (eine Dienstnehmerin; Anm: siehe auch Lohnzettelauswertung für Bw als Arbeitgeber, UFS-Akt Bl 64ff: für 1997 ein Lohnzettel bis 30. April betreffend die Ehegattin des Bw, für 1998 keine Lohnzettel)
- c) Ein- und Verkaufsverbuchungen

Die verbuchten Ein- und Verkäufe stellten aufgrund der Geringfügigkeit und Abwicklung keine gewerbliche Tätigkeit dar. Gerundete Darstellung:

| Jahr | Wareneinkauf | Erlöse |
|------|--------------|--------|
|------|--------------|--------|

| | | |
|------|------------|------------|
| 1996 | 300.000,00 | 552.000,00 |
| 1997 | 130.000,00 | 290.000,00 |
| 1998 | 12.000,00 | 14.000,00 |
| 1999 | 22.000,00 | 23.000,00 |
| 2000 | 21.000,00 | 22.000,00 |

Der Abverkauf sei 1997 erfolgt. In den Folgejahren seien die Lagerbestandswerte höher als der gesamte Wareneinkauf eines Jahres.

Analyse Warenbewegung 1998 – Wareneinkauf:

Wie an Hand des Privatkontos und den verbuchten Belegen nachvollziehbar sei, fahre der Bw regelmäßig zum Kauf von Gegenständen des privaten Bedarfs zur Firma Abholmarkt1 und zum Abholmarkt2. Bei manchen dieser Einkaufsbelege würden Artikel in geringem Ausmaß als Wareneinkauf getrennt verbucht. Die als Wareneinkauf bezeichneten Beträge seien gegenüber dem Gesamteinkaufsvolumen verschwindend gering. Unglaublich erscheine eine am 20. Mai 1998 erfolgte Wareneinkaufsverbuchung (Nettobetrag 252,93 öS). Wie in den abholmarkt2-Rechnungen ausgewiesen, sei deren Bezahlung bereits am 8. bzw. 20. Mai 1998 erfolgt. Laut vorgelegtem Kassabuch wäre die Bezahlung am 29. Oktober 1998 erfolgt. Somit seien diese beiden Rechnungen aus dem Monat Mai erst im Kassabuch Oktober erfasst worden.

Analyse Warenbewegung 1998-2000:

Aus Privatrechnungen würden Gebrauchsgegenstände in geringem Ausmaß als Wareneinkauf verbucht. Für diese werde einige Tage später ein Paragon geschrieben, wobei ein Aufschlag von 10 bis 25% gerechnet werde. Im Rahmen der Betriebsbesichtigung habe der Bw erklärt, manchmal telefonisch kontaktiert zu werden, ob er bestimmte Artikel besorgen könne. Konkrete Abnehmer hätte er aber nicht nennen können.

Vorerst stelle sich die Art der Verbuchung so dar, dass der Bw keine Waren anbiete, sondern in einer Art von gelegentlichen Vermittlungsleistungen diverse Waren besorge. Hierbei würde es sich um sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG 1988 handeln, die jedoch bei den erwirtschafteten Verlusten mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig wären.

Bei genauerer Überprüfung der besorgten Artikel sei jedoch zu schließen, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, zur Erlangung von Artikeln wie Mottenschutz, Telefonregister, Herren-Polos, Rotwein, T-Shirts, Bücher, Zusatznahrungsmittel, Pullis und Faxblöcken einen ehemaligen Eisen- und Küchenartikelhändler zu kontaktieren, der sich am wirtschaftlichen Verkehr nicht mehr beteilige.

Die in der Buchhaltung dargestellten Verkäufe seien nach Ansicht des Betriebsprüfers lediglich zur Wahrung des Scheins einer gewerblichen Tätigkeit dokumentiert worden und hätten wahrscheinlich gar nicht stattgefunden.

U.a. wird auch erwähnt ein verbuchter Verkauf vom 11. März 1999 um 17.320 öS (Gästeschirme/Clubschirme zum Einstandspreis) an den Freizeitklub, dessen Obmann der Bw gewesen sei.

d) Verkauf des Hauptmietrechtes an dem Geschäftslokal mietlokaladresse

e) Alter und 50%ige Erwerbsminderung des Bw

Anm: Siehe aber auch UFS-Akt BI 14f: kein Lohnzettel für 1998 betreffend den 1942 geborenen Bw als Arbeitnehmer/Pensionsbezieher, ebenso BI 16f, 18f, 35f, 37f, 39f: keine Lohnzettel für 1999 bis 2003 betreffend den Bw als Arbeitnehmer/Pensionsbezieher; hingegen BI 41ff: Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft für den Bw als Pensionsbezieher ab 1. November 2004.

f) Keine nach außen gerichteten, sichtbaren Tätigkeiten wie Werbeaktionen.

Eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr sei nicht ersichtlich. Es sei lediglich die Telefonbucheintragung FirmennameBrancheAdresseTelNr belassen worden.

Steuerliche Konsequenzen daraus laut Tz 26 des BP-Berichtes:

Aufgabegewinn im Jahr 1998 aufgrund der stillen Reserven (auf Basis von Verkehrswertgutachten, BP-AB BI 87ff, BI 109ff) – Verkehrswert (gemeiner Wert gemäß § 24 Abs 3

ESTG 1988) abzüglich Bilanzwert – aus der Liegenschaft liegenschaft2 und aus 58% der Liegenschaft liegenschaft1, nach Abzug von 100.000 öS Freibetrag: 13.607.718 öS.

Herausschälung der Vermietungen aus der bisherigen Ermittlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und daraus Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; keine steuerliche Berücksichtigung der sonstigen Positionen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Schließlich seien laut Tz 36 die vom Bw geleisteten Zahlungen (Pflichtbeiträge) an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft als Sonderausgaben wie freiwillige Weiterversicherungen zu berücksichtigen. (Anm: Dies entspricht VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038.)

Das Finanzamt folgte den ertragsteuerlichen Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ entsprechende, mit 25. Juni 2002 datierte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 (EST-Akt BI 44f/1998), 1999 (EST-Akt BI 25f/1999) und 2000 (EST-Akt BI 15c f/2000).

Zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen im BP-Bericht führte u.a. die Einstufung der Handelswarenerlöse als steuerlich irrelevant: entsprechende Verminderung der mit 20% zu versteuernden Entgelte (Tz 14) und Verminderung der Vorsteuer (Tz 17).

Das Finanzamt folgte auch den umsatzsteuerlichen Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ entsprechende, mit 25. Juni 2002 datierte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 (ESt-Akt BI 42f/1998), 1999 (ESt-Akt BI 23f/1999) und 2000 (ESt-Akt BI 15a f/2000).

Mit Schreiben vom 11. Juli 2002 (=Postaufgabe; ESt-Akt BI 16/2000) wurde Berufung gegen die am 27. Juni 2002 zugestellten Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999 und 2000 vom 25. Juni 2002 erhoben unter Verweis darauf, dass die Berufungsgründe bis 31. August 2002 nachgebracht würden.

Das Finanzamt erließ einen mit 15. Juli 2002 datierten Bescheid (Mängelbehebungsauftrag; Zweitschrift: ESt-Akt BI 18/2000), wonach die Berufung vom 11. Juli 2002 hinsichtlich ihres Inhaltes gemäß § 250 BAO die Mängel aufweise, dass die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung fehlten. Die angeführten Mängel seien beim Finanzamt Krems an der Donau gemäß § 275 BAO zu beheben, und zwar bis zum 31. August 2002; bei Versäumnis dieser Frist gelte die Berufung als zurückgenommen.

Mit Schreiben vom 29. August 2002 (Postaufgabe 30. August 2002) wurde beantragt, die Frist zur Berufungsbegründung bis 13. September 2002 zu erstrecken.

Auf der Zweitschrift des Bescheides (Mängelbehebungsauftrages) vom 15. Juli 2002 (ESt-Akt BI 18/2000) wurde die ursprüngliche Frist durchgestrichen und "13.9.02" hingeschrieben.

Mit Schreiben vom 11. September 2002 (=Postaufgabe, ESt-Akt BI 21ff/2000), beim Finanzamt eingegangen am 12. September 2002, wurde die Berufung vom 11. Juli 2002 ergänzt:

Nach VwGH 30.4.1985, 82/14/0312, stelle die bloße Einschränkung der bisherigen Tätigkeit keine Betriebsaufgabe dar, es sei denn, dass die weitergeführte Tätigkeit mit der bisherigen in keiner Weise vergleichbar sei und nicht erwartet werden könne, dass die bisherige Tätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werde. Im erwähnten (abweisenden) VwGH-Erk habe es sich nicht um eine permanente weitere Tätigkeit gehandelt, sondern um gelegentliches Tätigwerden eines Arztes nach seiner Pensionierung.

Der vorliegende Sachverhalt sei aber anders als der dem VwGH-Erk zugrundeliegende.

Aufgrund der geringen Höhe der Umsatzerlöse gehe das Finanzamt davon aus, dass keine gewerbliche Tätigkeit vorliege. Grundsätzlich sehe das Finanzamt *sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG*, verneine im nächsten Schritt aber überhaupt das Vorliegen von Einkünften, weil es angeblich bei einem ehemaligen Eisen- und Küchenartikelhändler nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, wenn dieser Gebrauchsartikel des täglichen Lebens verkaufe. Dem sei entgegenzuhalten, dass es in der Freiheit jedes Geschäftsmannes und seiner Kunden stehe, ob eine Geschäftsbeziehung eingegangen werde. Im konkreten handle es sich um

langjährige Kunden, vor allem ältere Personen, die immer wieder gerne die Dienste des Bw in Anspruch nähmen.

In der Folge wird auf zwei Beilagen zum Schriftsatz vom 11. September 2002 verwiesen: ESt-Akt Bl 28/2000 ("ohne Mietzinsrücklage"), ESt-Akt Bl 29/2000 ("mit Mietzinsrücklage"):

Zusammenfassung der Beilage "ohne Mietzinsrücklage":

| in 1.000 ATS | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|------------------------|------|------|-------|------|-------|-------|-------|--------|------|------|------|
| Summe Vermietung | 938 | 863 | 1.064 | 774 | 1.197 | 1.183 | 1.050 | 1.065 | 963 | 972 | 886 |
| Summe Gewerbebetrieb | -347 | -552 | -468 | -487 | -319 | -534 | -438 | -994 | -446 | -410 | -397 |
| Zinsen | -736 | -594 | -901 | -780 | -804 | -788 | -824 | -1.601 | -424 | -360 | -449 |
| Rückdeckungsversch. | | | | | | | | | 430 | 605 | 523 |
| Fremdwährung-Kursverl. | | | | | | | | | | | -407 |
| Versicherungsaufwand | | | | | | | | | -734 | -652 | -537 |
| Ergebnis | -145 | -283 | -305 | -493 | 74 | -139 | -212 | -1.530 | -211 | 155 | -381 |

Zusammenfassung der Beilage "mit Mietzinsrücklage":

| in 1.000 ATS | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|------------------------|--------|------|-------|------|-------|-------|-------|--------|-------|-------|------|
| Summe Vermietung | 0 | 863 | 1.064 | 774 | 1.197 | 1.943 | 1.892 | 1.901 | 1.915 | 1.910 | 886 |
| Summe Gewerbebetrieb | -347 | -552 | -468 | -487 | -319 | -534 | -438 | -994 | -446 | -410 | -397 |
| Zinsen | -736 | -594 | -901 | -780 | -804 | -788 | -824 | -1.601 | -424 | -360 | -449 |
| Rückdeckungsversch. | | | | | | | | | 430 | 605 | 523 |
| Fremdwährung-Kursverl. | | | | | | | | | | | -407 |
| Versicherungsaufwand | | | | | | | | | -734 | -652 | -537 |
| Ergebnis | -1.083 | -283 | -305 | -493 | 74 | 621 | 630 | -694 | 741 | 1.093 | -381 |

Anm: Nicht erstere, sondern letztere Beilage entspricht den steuerlichen Verhältnissen, soweit bzw wie der Vergleich mit folgenden Ergebnissen aus Gewerbebetrieb inklusive gewillkürtem Betriebsvermögen laut Aktenlage zeigt:

| Jahr | Ergebnis aus Gew.betr. | abgeleitet aus: |
|------|------------------------|---|
| 1976 | -56.580,00 öS | Bilanzgewinn/verlust aus BP-Bericht v. 19.4.1982 im Bilanzakt |
| 1977 | -78.112,00 öS | Bilanzgewinn/verlust aus BP-Bericht v. 19.4.1982 im Bilanzakt |
| 1978 | +75.562,00 öS | Bilanzgewinn/verlust aus BP-Bericht v. 19.4.1982 im Bilanzakt |
| 1979 | +187.037,00 öS | Bilanzgewinn/verlust aus BP-Bericht v. 19.4.1982 im Bilanzakt |
| 1980 | Verlust | Tz 10 im BP-Bericht vom 4.10.1988 betr Verlustvortrag |

| | | |
|-------|----------------|---|
| Lücke | | |
| 1982 | -121.285,72 öS | Bilanzgewinn/verlust aus BP-Bericht v. 18.5.1987 im Bilanzakt |
| 1983 | +96.551,27 öS | Bilanzgewinn/verlust aus BP-Bericht v. 18.5.1987 im Bilanzakt |
| 1984 | -72.021,62 öS | Bilanzgewinn/verlust aus BP-Bericht v. 18.5.1987 im Bilanzakt |
| 1985 | +298.692,00 öS | Tz 11 im BP-Bericht vom 4.10.1988 im Bilanzakt |
| Lücke | | |
| 1994 | +74.394,00 öS | ESt-Bescheid 1994 v. 15.1.1996, UFS-Akt BI 76f |
| 1995 | +620.776,00 öS | ESt-Bescheid 1995 v. 17.10.1996, UFS-Akt BI 78f |
| 1996 | +629.685,00 öS | ESt-Bescheid 1996 v. 27.1.1998, UFS-Akt BI 80f |
| 1997 | -693.628,00 öS | ESt-Bescheid 1997 v. 8.9.1998, UFS-Akt BI 82f |

Laut Schriftsatz vom 11. September 2002 seien für die Beilagen die aus den Bilanzen entnehmbaren Jahresergebnisse der Jahre 1990 bis 2000 adaptiert worden, indem die Gewinn- und Verlustrechnung in die Bereiche Handelsbetrieb einerseits und Vermietung andererseits aufgespaltet worden sei, um das tatsächliche betriebliche Ergebnis des Handelsbetriebes aufzuzeigen. Bereits vor Berücksichtigung der Zinsaufwendungen ergäben sich jährliche Verluste zwischen 319.000 öS und 994.000 öS. Insgesamt sei von 1990 bis 2000 ein Gesamtverlust von rund 5.400.000 öS im Handelsbetrieb erwirtschaftet worden.

Der Bw habe lediglich aufgrund der Einkünfte aus dem Vermietungsbereich seinen Lebensunterhalt finanzieren können. Im Jahr 1997 hätten die Verbindlichkeiten 13.716.000 öS betragen. Aufgrund der nachhaltigen Verluste sei diese Betriebsführung nicht rentabel.

Um einen weiteren Anstieg seiner Verbindlichkeiten zu vermeiden, habe der Bw beschlossen, seinen Gewerbebetrieb organisatorisch zu verändern. Im gemieteten Geschäftslokal habe er eine Verkäuferin beschäftigt, mit der er gemeinsam sein Geschäft betrieben habe. Der Mietvertrag über das Geschäftslokal sei beendet worden und der Geschäftsbetrieb sei nun auf Vermittlung und Besorgung ausgerichtet. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei der Handel mit Haus- und Küchengeräten in einem Mietlokal in einen Handel mit geringer eigener Lagerhaltung, wobei nunmehr auch zusätzliche andere Warengattungen verkauft würden, umgestellt worden. Es handele sich daher weiterhin um denselben Handelsbetrieb, lediglich die Art der Geschäftstätigkeit sei adaptiert worden.

Eine Betriebsaufgabe liege dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen würden.

Die Frage nach den wesentlichen Grundlagen sei in funktionaler Betrachtungsweise zu beantworten. Wesentliche Betriebsgrundlagen seien bei einem Einzelhandelsgeschäft die Geschäftsräumlichkeit, das Inventar sowie das Warenlager. Aufgrund dieser funktionalen Betrachtungsweise umfassten die wesentlichen Betriebsgrundlagen jene Wirtschaftsgüter, die einem fiktiven Erwerber die Fortführung des Unternehmens ermöglichten. Dabei sei stets die jeweilige Situation des betroffenen Betriebes zu berücksichtigen.

Im konkreten Fall hätten im Prüfungszeitraum ein Warenlager sowie die vermietete, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelte Immobilie existiert. Die wesentlichen Geschäftsgrundlagen bei einem verlustträchtigen Unternehmen könnten nicht nur die o.a. Wirtschaftsgüter sein, sondern müssten auch die die Finanzierung sicherstellenden Immobilien umfassen.

Aufgrund der Konkurrenz großer Einkaufszentren, in denen vergleichbare Artikel zu oft günstigeren Preisen angeboten würden, seien nicht Mietlokal bzw Standort die den Geschäftserfolg bestimmenden Faktoren, sondern die langjährige Geschäftsbeziehung und die besondere Kundenbetreuung (Beratung) durch den Bw. Das Mietlokal habe überdies nur eine geringe Fläche von maximal rund 30 m² umfasst, weshalb es auch niemals möglich gewesen sei, mit dem großen Angebot von Einkaufszentren konkurrieren zu können. Die Einschränkung des Geschäftsumfanges sei vielmehr auf gesundheitliche Probleme des Bw zurückzuführen, der ab 1997 nicht mehr dasselbe Arbeitspensum wie vorher geleistet habe.

Da die wesentlichen Geschäftsfaktoren in der Betätigung des Geschäftsinhabers selbst, sowie in der Besicherungsfunktion der Immobilien bestanden hätten, müsse auch unter diesem Aspekt davon ausgegangen werden, dass keine Betriebsaufgabe vorliege, da nicht die wesentlichen Geschäftsgrundlagen veräußert oder ins Privatvermögen übertragen worden seien.

Der im Betriebsprüfungsbericht angeführten geringen Anzahl von Umsätzen sei die Umsatzstruktur des Jahres 2000 mit beträchtlich mehr Geschäftsfällen entgegenzuhalten. Dies sei auch wirtschaftlich nachvollziehbar, da bei einer Änderung der betrieblichen Struktur ein Teil der Kunden weg falle und es einige Zeit dauere, wieder mehr Geschäft zu machen.

Im Sinne des erwähnten VwGH-Erk 30.4.1985, 82/14/0312 sei ausschlaggebend, dass laufend – wenn auch in eingeschränktem Ausmaß – eine vergleichbare Tätigkeit betrieben werde. Diese vergleichbare Tätigkeit sei der Handel mit Waren aller Art. Der Umfang des Handels sowie die Betriebsstruktur, die überdies bisher zu beträchtlichen Verlusten geführt habe, seien nicht Betriebsaufgabe-begründend. Wesentlich sei vielmehr die Ausübung einer dauernden, artgleichen Tätigkeit.

Dies sei auch der maßgebende Unterschied zum Sachverhalt in VwGH 30.4.1985, 82/14/0312, in dem ein pensionierter Arzt seinen Ordinationsbetrieb aufgegeben habe und nur gelegentlich – nämlich als Urlaubsvertretung, somit wenige Wochen im Jahr – einer medizinischen Tätigkeit nachgegangen sei. Dagegen gehe der Bw weder einer Aushilfstätigkeit noch zeitlich beschränkt seiner gewerblichen Tätigkeit nach.

Schließlich sei der Bw im Zeitpunkt der vom Finanzamt unterstellten Betriebsaufgabe erst 55 Jahre alt gewesen und habe noch nicht die vorzeitige Alterspension beziehen können.

Auch die nunmehrige Tätigkeit stelle sich als Gewerbebetrieb dar, indem folgende Kriterien erfüllt würden:

- Selbständigkeit sei unbestritten, überdies GSVG-Versicherung;
- Nachhaltigkeit: Entgegen den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, wonach die Verkäufe nur zur Wahrung des Scheins einer gewerblichen Tätigkeit in die Buchhaltung Eingang gefunden und wahrscheinlich nicht stattgefunden hätten, habe der Bw sehr wohl Gegenstände des täglichen Gebrauches an andere Personen verkauft. Da der Bw aufgrund der geringen Beiträge der einzelnen Umsätze keine Aufzeichnungen über die Namen der Abnehmer gemacht habe, habe er im Rahmen der Befragung ad hoc keine Angaben über seine Abnehmer machen. Dem Bw sei es jedoch nunmehr gelungen, sich einiger Namen von Abnehmern zu erinnern; er habe eine Liste der Verkäufe inkl der entsprechenden Kunden erstellt (vgl auch ESt-Akt Bl 33ff/2000). Der Bw habe Waren im Laufe des ganzen Jahres verkauft; insbesondere im Jahr 2000.

Auch die folgende Entwicklung sei zu berücksichtigen: 2001 seien 139 Kassaumsätze mit insgesamt 34.987,29 öS getätigt worden; im Jahr 2002 bis Juli 2.202 €.

- Die Gewinnabsicht sei aus der Widmung der Liegenschaften liegenschaft1 und liegenschaft2 als gewillkürtes Betriebsvermögen ableitbar.
- Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei gegeben, da der Bw seine Geschäfte mit langjährigen Kunden abwickle bzw es sich herumgesprochen habe, dass er Warenbesorgungen, insb von Eisen- und Küchenartikeln durchführe. Der Bw sei im aktuellen Branchentelefonbuch eingetragen und trete damit werbend nach außen in Erscheinung.

Laut EStR 2000 Rz 6611 fielen Einkünfte von Privatgeschäftsvermittlern mit Umsätzen von weniger als 900 € (12.000 öS) jährlich unter § 29 EStG. Bei einer Handelstätigkeit dürfte keine höhere Umsatzgrenze gelten. Die Umsätze des Bw seien über dieser Grenze gelegen.

Wenn die Finanzbehörde die Ansicht vertrete, dass der Bw seinen Gewerbebetrieb bereits "1997" (Anm: laut Tz 26 im BP-Bericht mit der im Jahr 1998 bezogenen Ablöse der Hauptmietrechte) aufgegeben habe, so müsse sie konsequenterweise folgendes beachten:

Vorweg sei zu klären, ob im relevanten Zeitraum eine steuerliche zu berücksichtigende Einkunftsquelle vorliege.

Beurteilungseinheit sei nach den LRL 1997 bei den betrieblichen Einkünften der einzelne Betrieb, bei den Überschusseinkünften die einzelne Einkunftsquelle, zB Miethaus.

Zielsetzung der LiebVO sei, die Einkunftsquellenbetrachtung für jede organisatorisch abgrenzbare, mit wirtschaftlicher Selbständigkeit ausgestattete Einheit vorzunehmen.

Im gegenständlichen Fall sei die Vermietung eindeutig und klar von der tatsächlichen wirtschaftlichen gewerblichen Tätigkeit abzugrenzen.

Die kleinste organisatorische, selbständige Betrachtungseinheit iSd LiebVO stelle daher der Handelsbetrieb dar, wobei die Vermietung der Liegenschaft liegenschaft1 als eigene Beurteilungseinheit bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft gedanklich auszuklammern sei.

Unter Verweis auf die bereits dargestellte Aufspaltung der Ergebnisse der Jahre 1990 bis 2000 in Handelsbetrieb einerseits und in Vermietung andererseits, mit dem tatsächlichen handelsbetrieblichen Ergebnis mit jährlichen Verlusten zwischen 319.000 öS und 994.000 öS bereits vor Berücksichtigung der nicht konkret zuordenbaren Zinsaufwendungen liege angesichts der nachhaltigen Verluste von 1990 bis 1997 bei der Geschäftstätigkeit im Mietlokal mietlokaladresse ein Liebhabereibetrieb vor. Mangels vorhandener Daten werde angenommen, dass die Ergebnisse der Jahre 1983 bis 1990 ähnlich ausfielen, sodass der Zeitpunkt der Einstufung als Liebhaberei bereits vor 1983 zu erfolgen habe.

Auch bei dieser rechtlichen Einschätzung des Sachverhaltes liege keine steuerlich wirksame Betriebsaufgabe vor.

Es werde der Antrag gestellt, die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 in der Form zu erlassen, dass 1997 keine Betriebsaufgabe vorliege und die Einkünfte 1997 bis 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellten.

Der Betriebsprüfer gab am 9. Oktober 2002 eine Stellungnahme zur Berufung ab (ESt-Akt Bl 30f/2000), wonach das frühere Führen eines Gewerbebetriebes mit Geschäftslokal, sich ändernden Lagerbeständen, Dienstnehmerin und Werbeinitiativen nicht mit der Betriebsstruktur vergleichbar sei, die sich dem Prüfer im Prüfungszeitraum dargestellt habe. Es könne auch nicht angenommen und erwartet werden, dass in Zeiten boomender Baumärkte die zur Wiederaufnahme der früheren Tätigkeit notwendigen Investitionen getätigt würden.

Bei vorhandenen Geschäftsbeziehungen und der vorgebrachten besonderen Kundenbetreuung (Beratung) hätte es möglich sein müssen, im Rahmen der Betriebsbesichtigung Kundennamen oder Telefonnummern zu nennen. Es hätten jedoch mit Ausnahme des Vereines, dem der Bw vorstehe, keine konkreten Abnehmer genannt werden können. Speziell langjährige Kunden, vor allem ältere Personen, müssten dem Bw namentlich bekannt sein.

Der einmalige Verkauf eines Telefaxblockes im Jahr 1999 oder die einmaligen Verkäufe eines Telefonregisters, Mottenschutz oder Herrenpolos im Jahr 2000 könnten nicht ernsthaft als Umstieg zu anderen Warengattungen bezeichnet werden.

Das Warenlager bestehe aus unverkäuflichen Waren, die seit Jahren ohne Zu- und Abgänge in einem Raum in der LiegenschaftEins eingelagert seien.

Wozu für Artikel wie Billig-T-Shirts, Herrenpolos, Mottenschutz oder Faxblöcke eine besondere Kundenberatung nötig sei, bleibe unklar.

Es könne von keinerlei Strukturen betrieblicher Art gesprochen werden. Es werde lediglich

versucht, mit Artikeln des täglichen Bedarfes eine betriebliche Struktur darzustellen.

Im Rahmen der alleinigen Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung ab 1998 sei eine GSVG-Versicherung nicht ungewöhnlich.

Da der Bw die Telefonnummer beibehalten habe, sei die Art der Eintragung im Branchen-telefonbuch auch nicht geändert worden. Die Warenbesorgungen bezüglich Eisen- und Küchenartikeln schienen sich nicht besonders herumgesprochen haben.

Zur Liebhaberei: Die Art der Geschäftsführung mit Mietlokal und gewillkürtem Betriebsvermögen als § 5-Ermittler habe der Bw selbst gewählt.

Mit Schreiben vom 18. November 2002 wurde die Liste des Bw eingereicht, aus der ersichtlich sei, an welche Abnehmer diverse Produkte im gegenständlichen Zeitraum verkauft worden seien (ESt-Akt BI 33ff/2000).

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2002 wurde nach der Anforderung der Kundenadressen durch das Finanzamt (ESt-Akt BI 32/2000) eine um Ortsnamen (Prag, y, Dresden, Radstadt, Wien, Eben im Pongau, Budweis, Altenmarkt) ergänzte Liste eingereicht (ESt-Akt BI 36ff/2000).

In der am 16. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzt (Niederschrift: UFS-Akt BI 112ff):

Nachdem vorgehalten worden war, dass bislang eine bescheidmäßige Absprache des Finanzamtes über den Antrag auf Erstreckung der Frist zur Begründung der Berufung nicht aktenkundig sei, verkündete der Vertreter des Finanzamtes einen – sodann protokollierten – mündlichen Bescheid, mit welchem dem Antrag des Berufungswerbers auf Erstreckung der Frist zur Begründung der Berufung vom 11. Juli 2002 stattgegeben und diese Frist bis zum 13. September 2002 verlängert wurde.

Der Bw sagte, er habe, wie er das Küchenstudio gehabt habe, mit seinem Hausarzt gesprochen, der ihm nahe gelegt habe, gesundheitlich zurückzuschalten. Er habe dann auch mit der untermieterin gesprochen, ebenso mit dem Hauseigentümer des Hauses, in dem das Geschäftslokal untergebracht gewesen sei. Mit dem Hauseigentümer habe er dann vereinbart, mit der Miete aufzuhören. Das Mietrecht sei dann 1998 aufgegeben worden. Ihm sei von seinem Steuerberater geraten worden, anstelle der bisherigen Tätigkeit einen Kleinverkauf auszuüben, wie es dann in der Folge geschehen sei. Das habe mindestens bis zum Pensionsalter gehen sollen.

Der Kleinverkauf sei mit Anbahnungsgesprächen in Gaststätten oder auf der Straße durchgeführt worden, wo ihn Leute gefragt hätten, ob er ihnen etwas beschaffen könne. Auf die Frage, warum seine Kunden nicht direkt eingekauft hätten, sagte der Bw, dass es auch vorgekommen sei, dass er dann am nächsten Tag einen Katalog mitgenommen habe und dann

die Ware ausgesucht worden sei. In weiterer Folge habe er die Ware beschafft und an den Kunden weitergegeben. Es es auch vorgekommen, dass er zunächst keinen Preis sagen habe können und dann telefonisch vereinbart worden sei, ob er zu dem Preis kaufen solle, den er in Erkundigung gebracht habe, oder nicht. Die Kunden aus Prag und Dresden, Leipzig seien Mitglieder in seinem Verein gewesen. Man habe sich alle paar Monate getroffen. Man habe sich auf dem Klubgelände in Tschechien getroffen. Etwa habe ein Klubkollege bei ihm ein Messer, das diesem gefallen habe, gesehen; dann habe er sich nach dem Preis erkundigt oder ihm dem Preis gesagt, wenn er ihn gewusst habe, und dann beim nächsten Mal das Messer mitgebracht. Teilweise habe es sich um langjährige Kunden aus dem Küchenstudio oder aus der Eisenhandlung gehandelt.

Über Befragen betreffend die Verluste nur aus dem Küchenstudio ohne Verpachtung erklärte der Bw, dass die Umsätze immer zu niedrig gewesen seien. Beim Küchenstudio habe es sich im wesentlichen um den Handel mit Küchenzubehör und Hausrat gehandelt. Die Konkurrenz durch die großen Möbelgeschäfte, die ebenfalls derartige Waren anböten, sei groß gewesen. Die Öffnungszeiten des Küchenstudios hätten den normalen Öffnungszeiten von Montag bis Samstag entsprochen. Zu Beginn des Küchenstudios seien fünf Personen beschäftigt gewesen, dies sei dann im Laufe der Jahre weniger geworden, bis nur noch er übrig geblieben sei. Er habe versucht, durch Personalabbau die Kosten zu senken. Das Angebot an Waren sei aber durchaus angenommen worden. Bei den Preisen habe er allerdings etwa um 10% mehr als die Möbelhäuser verlangen müssen. In y gebe es noch ein vergleichbares Geschäft, das zu ähnlichen Preisen wie das Küchenstudio angeboten habe. Mit dem Küchenstudio sei nicht wegen der Verluste aufgehört worden, sondern über dringendes ärztliches Anraten.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass nach VwGH 5.10.1993, 90/14/0121 bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, auch das gewillkürte Betriebsvermögen zu berücksichtigen sei, weshalb sich schon mangels Verlusten die Frage einer Liebhaberei nicht stelle.

Der Bw gab an, dass er bei der Kleinverkaufstätigkeit ab 1998 nicht auf die Lagerbestände aus dem Küchenstudio zurückgegriffen habe.

Er sei im Berufszeitraum auch für Strukturvertrieb tätig gewesen. Diese Tätigkeit sei mit dem bisherigen Gewerbeschein ausgeübt worden. Bei Strukturvertrieb sei nur soviel abgenommen worden, wie auch weiterverkauft worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte, die Berufung abzuweisen, da weiterhin von einer Betriebsaufgabe im Jahr 1998 auszugehen sei, die sich in der Beendigung des Betriebes des Küchenstudios, des Abbaues des Personales und der Aufgabe der Mietrechte manifestiert habe. Die behauptete Tätigkeit in der Folge sei mit der Betätigung des Küchenstudios in keiner Weise vergleichbar.

Der Bw ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da der Endtag der ursprünglich vom Finanzamt festgesetzten Mängelbehebungsfrist, der 31. August 2002, ein Samstag war, ist gemäß § 108 Abs 3 BAO Montag, der 2. September 2002 als letzter Tag der ursprünglichen Mängelbehebungsfrist anzusehen. Die Mängelbehebungsfrist kann gemäß § 110 Abs 2 BAO als Frist, die von der Abgabenbehörde festgesetzt worden ist, verlängert werden.

Mit Schreiben vom 29. August 2002 (Postaufgabe 30. August 2002) wurde die Verlängerung dieser Frist bis 13. September 2002 beantragt.

Zwar hat die Stellung eines Antrages auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist keine fristhemmende Wirkung. Jedoch ist die Verlängerung einer Frist mittels Entscheidung über einen rechtzeitig gestellten Fristverlängerungsantrag auch nach Ablauf der Frist zulässig, sofern dieses Ansuchen vor Ablauf der Frist gestellt wurde (*Ritz*, BAO³, § 275 Tz 13; vgl auch *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 275, E48).

Der Fristverlängerungsantrag vom 29. August 2002 ist am 30. August 2002 bei der Post aufgegeben worden und am 2. September 2002 beim Finanzamt eingelangt. Sowohl gemäß § 108 Abs 4 BAO (Nichteinrechnung der Tage des Postenlaufes) als auch gemäß § 108 Abs 3 BAO (Verschiebung Fristende von Samstag auf Montag) ist der Antrag daher innerhalb der ursprünglichen Frist eingebracht, sodass die diesbezügliche Voraussetzung (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 110 Anm 5) erfüllt ist und er rechtzeitig gestellt worden ist.

Die Entscheidung über einen Fristverlängerungsantrag kann gemäß § 94 BAO – als Verfügung, die nur das Verfahren betrifft – auch als mündlicher Bescheid erlassen werden, und zwar durch Verkündung gemäß § 97 Abs 1 lit b BAO. Solches ist am Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Jänner 2008 geschehen mit der Wirkung, dass damit das Ende der Mängelbehebungsfrist bis zum 13. September 2002 verlängert ist. Somit ist nunmehr die Berufungsergänzung vom 11. September 2002 rechtzeitig zur Behebung der Mängel der Berufung vom 11. Juli 2002 eingebracht worden, und es kann meritorisch über die Berufung entschieden werden:

Die einkommensteuerliche Einstufung der vom Bw handelsrechtlich im Rahmen eines protokollierten Handelsgewerbes betriebenen Vermietungen ist bei der vorliegenden Fallkonstellation nicht unbedingt von der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung geprägt, denn § 5 Abs 1 Satz 1 EStG 1988 setzt hierfür auch voraus:

"... und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen"

Daher ist zunächst zu klären, ob der Bw noch innerhalb des Streitzeitraumes Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen der im Firmenbuch eingetragenen Firmenname erzielt hat oder ob er im Sinne des Alternativvorbringens aus der Tätigkeit im Rahmen der Firmenname schon

seit einem vor dem Beginn des Streitzeitraumes (1. Jänner 1998) liegenden Zeitpunkt wegen Liebhaberei keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen der im Firmenbuch eingetragenen Fa. Firmenname erzielt hat.

Beurteilungseinheit für Zwecke dieser Liebhabereibeurteilung ist nach Ansicht des Berufungssenates die gesamte Tätigkeit des Bw im Rahmen der Fa. Firmenname, also die bisherige Handelstätigkeit und die Vermietung gewillkürten Betriebsvermögens gemeinsam (vgl auch VwGH 5.10.1993, 90/14/0121), zumal das vermietete gewillkürte Betriebsvermögen ursprünglich unmittelbar der bisherigen Handelstätigkeit gedient hatte.

Beim bisherigen, laut vorliegender Entscheidung im November 1998 aufgegebenen (s unten) Gewerbebetrieb lag somit keine Liebhaberei vor. Nach der alternativen Berufungsbegründung wurde nur hinsichtlich der Handelstätigkeit ohne gewillkürtes Betriebsvermögen Liebhaberei vorgebracht. Nach der vorliegenden Entscheidung ist jedoch Beurteilungseinheit die (bisherige) Handelstätigkeit inkl gewillkürtem Betriebsvermögen. Weiters ist der alternativen Berufungsbegründung entgegenzuhalten, dass sie nur auf die Verlusterzielung abstellte, wogegen bei der gegenständlichen Betätigung mit sogenannter Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1 LiebVO) die erzielten Ergebnisse eben gerade nicht das Hauptkriterium darstellen.

Indem der Bw ab 1998 auf einzelne Aufträge hin Waren besorgte und dem jeweiligen Kunden verkaufte, begann er eine neue Handelstätigkeit (Kleinhandel), die von der bisherigen Handelstätigkeit zu unterscheiden und abgesondert zu beurteilen ist. Hierbei geht der Berufungssenat sachverhaltsmäßig davon aus, dass der Bw im Rahmen dieses Kleinhandels tatsächliche Geschäfte getätigt hat. Auch wenn eine Verifizierung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist, wird in Summe von einem Geschäftsumfang ausgegangen, der den vom Bw erklärten Beträgen entspricht.

Von der bisherigen Handelstätigkeit ist der Kleinhandel aufgrund folgender Unterschiede abzugrenzen: keine Lagerhaltung, kein Geschäftslokal und daher andere Methoden der Geschäftsanbahnung, Umstellung auf diverseste Warengruppen.

Da die bisherige Handelstätigkeit keine Liebhaberei darstellte, sondern daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt wurden, war ein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne vorhanden, sodass eine Betriebsaufgabe begrifflich im Jahr 1998 noch möglich war.

Die zu einer Betriebsaufgabe führenden Umstände können im Regelfall nicht zu einem einzigen Zeitpunkt stattfinden, sondern die Aufgabeakte (Aufgabehandlungen) nehmen einen Zeitraum in Anspruch. Im gegenständlichen Fall begannen die Aufgabehandlungen im Jahr 1997 mit dem Lagerabverkauf und endeten im Jahr 1998 mit der Aufgabe der Mietrechte am Geschäftslokal.

Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn sich der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit in einem

Zug der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt, und die Aufgabehandlungen in einem verhältnismäßig kurzen Zeitraum zusammengeballt erfolgen (*Büsser in Hofstätter/Reichel*, § 24 EStG 1988 Tz 31.1 und 33; *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 123f). Anzumerken ist, dass bei einem Überschreiten des verhältnismäßig kurzen Zeitraumes der Begriff der – steuerlich hier mit 100.000 öS Freibetrag begünstigten – Aufgabe des Betriebes durch die – steuerlich nicht begünstigte – Liquidation zu ersetzen wäre. Mit einem Jahr Aufgabedauer liegt der vorliegende Fall am oberen Ende der in der Literatur vertretenen Meinungen zur maximalen Dauer des Zeitraumes, um noch von einer Betriebsaufgabe sprechen zu können (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 129), sodass kein Aufgreifen dieses unstrittigen Nebenthemas geboten ist, zumal insb damit auch keine Folgewirkungen auf die Zuordnung des Aufgabegewinnes zum Veranlagungsjahr 1998 verbunden sein können: Der streitgegenständliche Aufgabegewinn (Betriebsbeendigungsgewinn) stammt aus der Überführung des gewillkürten Betriebsvermögens in das Privatvermögen, welcher Vorgang zeitlich mit dem Wegfall der wesentlichen Grundlagen des Betriebes zusammenfällt, was im ggstdl Fall Ende November 1998 stattfand (s unten). Damit ist aber die zeitliche Zuordnung des streitgegenständlichen Betriebsbeendigungsgewinnes zum Jahr 1998 nach allen verschiedenen diesbezüglichen Theorien jedenfalls gegeben: Zuordnung sukzessive im Zeitpunkt der Aufgabeakte (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 24 Tz 111; sinngemäß ebenso bei Liquidationsakten wegen des dann *laufenden Betriebes*; vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 143) oder Zuordnung aller Aufgabeakte zum Veranlagungszeitraum des Aufgabzeitpunktes (*Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 132). Zum Zeitpunkt der Betriebsbeendigung Ende November 1998 wäre auch ein Abweichen des Teilwertes vom gemeinen Wert nicht mehr möglich.

Die Betriebsaufgabe setzt nicht den Wegfall des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur den Wegfall der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus; mit Erfüllung dieser Voraussetzung geht aber auch der Rest des Betriebsvermögens (hier insb das gewillkürte Betriebsvermögen) in das Privatvermögen über.

Als *wesentliche Grundlage(n)* kommt(en) für einen bestimmten Betrieb nicht nur *eine wesentliche Grundlage* in Betracht, sondern es können auch *mehrere wesentliche Grundlagen* bestehen (*Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 17).

Gewillkürtes Betriebsvermögen gehört nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (*Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 18). Somit sind die beiden diesbezüglichen, vermieteten Liegenschaften des Bw nicht von Bedeutung.

Die wesentlichen Grundlagen des ggstdl Handels mit Küchenzubehör und Hausrat sind das Warenlager und das Geschäftslokal gewesen (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 43 "Einzelhandelsunternehmen"). Sobald der Bw sich dieser beiden Betriebsgrundlagen begeben hatte, war der Betrieb aufgegeben.

In Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes wurde festgestellt, dass bereits im Jahr 1997 der Warenlagerbestand bis auf einen geringen Teil abverkauft wurde, nämlich von 149.841,50 öS auf 27.026,00 öS. Somit ist der Warenlagerbestand um ca. 82 Prozent gesunken. Folglich ist davon auszugehen, dass nur mehr ein geringes Warenlager vorhanden war. (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 36: *"Eine Betriebsaufgabe liegt auch dann vor, wenn im Zeitpunkt der Aufgabe ein nur mehr geringfügiges Warenlager vorhanden ist."*)

Das Warenlager besteht seit dem Abverkauf aus unverkäuflichen Waren, womit auch der Aussage von *Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, § 24 EStG 1988, Tz 33 entsprochen wird: *"Zu den wesentlichen Grundlagen eines Einzelhandelsbetriebes zählt jedenfalls die Handelsware ... (von einzelnen nicht oder nur schwer verkäuflichen Restposten, 'Ladenhütern', abgesehen) ..."*.

Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 34: *"... Mieträume zählen bei ortsgebundenen Tätigkeiten zu den wesentlichen Grundlagen; als ortsgebunden gelten Betriebe, deren Tätigkeit an das Vorhandensein von Grundstücken und Gebäuden gebunden ist, wie zB Betriebe zur Deckung des örtlichen Bedarfs, etwa ... Einzelhandelsgeschäft ..."*

Dies traf beim Einzelhandelsgeschäft, wie es der Bw zuletzt führte, zu. Der Bw beendete das Mietverhältnis (Benützungsrecht) für sein Geschäftslokal mietlokaladresse per 30. November 1998 (vgl. BP-AB 201f: Vertrag vom 20. Mai 1998 über Beendigung des genaugenommen aufgrund eines Dienstbarkeitsvertrages bestanden habenden Benützungsrechtes mit 30. November 1998).

Keine wesentlichen Betriebsgrundlagen für den vom Bw aufgegebenen Betrieb waren hingegen: GSVG-Versicherung, Telefonbucheintragung, gekündigte letzte Mitarbeiterin.

Mit der Aufgabe des Geschäftslokales und dem Abverkauf des gesamten Warenlagers – bis auf Ladenhüter – hat sich der Bw der wesentlichen Betriebsgrundlagen begeben. Nach dem November 1998 war der bisherige Gewerbebetrieb steuerlich beendet und konnte nicht mehr der Ansatzpunkt für gewillkürtes Betriebsvermögen sein. Das bisherige gewillkürte Betriebsvermögen wurde daher Ende November 1998 in das Privatvermögen überführt und die stillen Reserven daraus waren zu versteuern.

Eine Zuordnung von gewillkürtem Betriebsvermögen zum neu begonnenen Kleinhandel scheitert daran, dass aus diesem Kleinhandel wegen Liebhaberei keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt wurden und er damit keinen Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne darstellte. Der Kleinhandel stellte zwar eine Betätigung nach § 1 Abs 1 LiebVO dar, er war aber von Anfang an als eine Betätigung anzusehen, bei der im Sinne des letzten Satzes von § 2 Abs 2 LiebVO damit zu rechnen war, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet würde, weshalb ohne Anlaufzeitraum Liebhaberei vorliegt: Die Verluste daraus betrugen pro Jahr ca 400.000 öS, wie aus der Zeile "Summe Gewerbebetrieb" in den o.a.

Beilagen zur Berufungsergänzung vom 11. September 2002 für die Jahre 1998 bis 2000 zu entnehmen ist, was ein Vielfaches der o.a. Handelswarenerlöse dieser Jahre (iHv durchschnittlich 20.000 öS) ausmachte. Diese Handelswarenerlöse deckten auch nur einen Bruchteil der PKW-Aufwendungen (= Kraftfahrzeugsteuer + Instandhaltung PKW + Treibstoff PKW + Leasing PKW + Versicherung PKW), welche laut Jahresabschlüssen ca 185.000 öS im Jahr 1998 und ca 205.000 öS im Jahr 1999 und ca 235.000 öS im Jahr 2000 ausmachten. Im Übrigen wäre auch aus der Einstufung des Kleinhandels als Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne nichts hinsichtlich der Aufdeckung der stillen Reserven aus dem gewillkürten Betriebsvermögen zu gewinnen gewesen, denn der Kleinhandel stellte steuerlich einen anderen Betrieb als der ursprüngliche Küchenzubehör- und Hausrathandel dar und die Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen enthält einen Entnahmevergang, der die Versteuerung der stillen Reserven bewirkt.

Da die im Rahmen der Kleinhandelstätigkeit des Bw abgewickelten Geschäfte in der erklärten Summe mit dieser Entscheidung sachverhältnismäßig anerkannt werden und sie umsatzsteuerrechtlich gemäß § 6 i.V.m. § 1 Abs. 1 LiebHVO nicht von Liebhaberei betroffen sein können, wird die in Tz 14 und 17 des BP-Berichtes vorgenommene Stornierung dieser Umsätze und Vorsteuern rückgängig gemacht mit folgenden Auswirkungen auf die Umsatzsteuerveranlagungen der Streitjahre:

| | | | |
|--|--------------|--------------|--------------|
| Gesamtumsatz: | 1998 | 1999 | 2000 |
| laut angefochtenem Bescheiden v. 25.6.02 (in öS) | 1.409.774,86 | 1.249.973,85 | 1.169.179,98 |
| Änderung durch BE: Tz 14 rückgängig (in öS) | 13.559,17 | 22.972,77 | 21.995,66 |
| Wert laut Berufungsentscheidung in öS | 1.423.334,03 | 1.272.946,62 | 1.191.175,64 |
| Wert laut Berufungsentscheidung in Euro | 103.437,72 € | 92.508,64 € | 86.566,11 € |
| zu 20% steuerpflichtiger Umsatz: | 1998 | 1999 | 2000 |
| laut angefochtenem Bescheiden v. 25.6.02 (in öS) | 1.312.110,02 | 1.235.598,09 | 1.136.043,60 |
| Änderung durch BE: Tz 14 rückgängig (in öS) | 13.559,17 | 22.972,77 | 21.995,66 |
| Wert laut Berufungsentscheidung in öS | 1.325.669,19 | 1.258.570,86 | 1.158.039,26 |
| Wert laut Berufungsentscheidung in Euro | 96.340,14 € | 91.463,91 € | 84.158,00 € |
| Vorsteuern (ohne Einfuhrumsatzsteuer): | 1998 | 1999 | 2000 |
| laut angefochtenem Bescheiden v. 25.6.02 (in öS) | 45.693,79 | 21.363,30 | 32.011,63 |
| Änderung durch BE: Tz 17 rückgängig (in öS) | 2.317,33 | 4.413,32 | 4.194,28 |
| Wert laut Berufungsentscheidung in öS | 48.011,12 | 25.776,62 | 36.205,91 |
| Wert laut Berufungsentscheidung in Euro | 3.489,10 € | 1.873,26 € | 2.631,19 € |

Einkommensteuerlich ist für das Jahr 1998 eine Neuberechnung vorzunehmen, weil bei der 'Herausschälung' der Vermietungseinkünfte aus den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb dem angefochtenen Bescheid ein um 1.252,66 öS zu hoher Betrag zugrundegelegt worden ist:

| | 1998 |
|---|----------------------|
| aus den erklärten gew. Einkünften im BP-Bericht herausgeschälte VuV-Eink. | 1.591.295,87 öS |
| im BP-Bericht als steuerlich bedeutungslos verblieben | -848.961,73 öS |
| Summe | 742.334,14 öS |
| gegenüber erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb | 741.081,48 öS |
| Differenz | 1.252,66 öS |

Diese Differenz ist dadurch zu erklären, dass die für 1998 angesetzte Hinzurechnung von steuerlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsspesen iHv 1.252,66 öS sowohl in der Spalte für die VuV-Einkünfte als auch (richtigerweise) in der Spalte der steuerlich bedeutungslos verbliebenen Posten enthalten ist.

Die nun vorgenommene Verminderung der 'herausgeschälten' Vermietungseinkünfte um 1.252,66 öS bewirkt gleichzeitig eine Verminderung der gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- in die neben den 'herausgeschälten' Einkünften auch deren Veränderung durch einkunftsartenunabhängige Feststellungen (Tz 29, 31, 33) und einkunftsartenabhängige Feststellungen (Tz 28, 34) sowie die erklärten (unstrittigen) Einkünfte aus der Vermietung betr Liegenschaft³ Eingang gefunden hatten –

iHv 1.544.901,73 öS (Tz 35 bzw angefochtener Bescheid) um 1.252,66 öS auf

1.543.649,07 öS bzw 112.181,35 €, was sich zu Gunsten des Bw auswirkt und deshalb als teilweise Stattgabe wirkt.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Z

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Februar 2008