



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch die PTGmbH, vom 11. Jänner 2006 und 27. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 6. September 2005 betreffend Energieabgabenvergütung für 2002 und vom 10. Februar 2006 betreffend Energieabgabenvergütung für 10/2002 bis 9/2003, 10/2003 bis 12/2003 und 1/2004 bis 9/2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw., einer von der Stadt gesellschaftsrechtlich beherrschten GmbH für kommunale Dienste, wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt und folgendes festgestellt:

a. Punkt 9 der Niederschrift vom 14. Juli 2005: Bei der Vor-Betriebsprüfung habe sich für die Jahre 1996 bis 1998 herauskristallisiert, dass die nachhaltigen Verluste aus dem Bäderbereich nicht mit den positiven Ergebnissen der anderen Bereiche ausgleichsfähig seien. Im gegenständlichen Prüfungszeitraum für die Jahre 1999 bis 2002 sei daher in Anlehnung an diese Feststellungen eine außerbilanzmäßige Zurechnung vorzunehmen:

	ATS	€
1999	44.742.213,00	3.251.543,43
2000	27.136.151,00	1.972.061,00

2001	18.832.392,00	1.368.603,30
2002	31.022.941,32	2.254.525,07

Da die anteiligen Verwaltungskosten nicht angesetzt worden seien, werde deren Ausmaß geschätzt: Zurechnung 2000 bis 2002 mit 175.000,00 € (in Schilling 2.408.052,00 = gerundet 2.400.000,00).

b. Punkt 16 der Niederschrift vom 14. Juli 2005: Im Antrag auf Energieabgabenvergütung sei auch der Bäderbetrieb enthalten. Nach Ansicht der BP sei der Anspruch auf eine Vergütung für den Bäderbetrieb im Jahr 2002 wegen dessen Einstufung als Voluptuartätigkeit nicht erfüllt.

Der Gesamtbetrag der beantragten Vergütung für den Bereich Dienstleistung, nämlich Bäder, Bestattung, Friedhöfe, Allgemeines und Hafen, betrage 146.277,57 €. Der Betrag werde von der BP auf 140.588,08 € korrigiert (durch Änderung der Bemessungsgrundlage). Der für die Bäder beantragte Vergütungsbetrag sei mit 145.990,76 € anzusetzen. Der Vergütungsbetrag 2002 werde daher von der BP mit 0,00 € festgesetzt.

2. Im Folgezeitraum 10/2002 bis 9/2004 wurde der geltend gemachte Vergütungsbetrag in Höhe von 290.513,03 € für den Bäderbetrieb von der Finanzverwaltung ebenfalls nicht anerkannt:

#### Aufstellung

Datum	Betrag
10/2002-09/2003	142.007,20 €
10/2003-12/2003	32.748,99 €
01/2004-09/2004	115.756,84 e
Summe	290.513,03 €

3. Gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide betreffend Energieabgabenvergütung 2002 (vom 6. September 2005, zugestellt am 19. Dezember 2005) und 10/2002 bis 9/2004 (vom 10. Februar 2006) für den Teilbereich Bäder wurde mit Schreiben vom 11. Januar 2006 und 27. Februar 2006 Berufung eingelebt.

a. Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung des Bäderbetriebes als Betrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz aufgrund der Einstufung des Bäderbetriebes als Voluptuartätigkeit und somit gegen die Streichung der Vergütung in Höhe von 145.597,77 € (2002; ursprünglich 145.990,76 €) und 290.513,03 € (10/2002 bis 9/2004).

b. Das EStG definiere den Begriff Betrieb nicht eigens, sondern setze ihn voraus. „Betrieb“ sei eine selbständige organisatorische Einheit. Der VwGH verstehe unter einem Betrieb die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit mit dem Ziel der Produktion von Sachgütern und Dienstleistungen (Quantschnigg/Schuch, § 4, Rz 4; Doralt, EStG, § 4, Rz 24).

Diese Eigenschaften erfülle der Bäderbetrieb zweifellos, denn ansonsten könne die Liebhabereiverordnung gar nicht angewandt werden, da Beurteilungseinheit bei der Frage der Liebhaberei der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb sei (Doralt, EStG, § 2, RZ 338). Die Folge der Einstufung als Liebhaberei sei aber logischerweise nicht der Verlust dieser organisatorischen Einheit, die Betrieb genannt werde, sondern der Verlust der Eigenschaft als Einkunftsquelle. Diese Eigenschaft als Einkunftsquelle sei aber im Energieabgabenvergütungsgesetz nicht gefordert, sondern lediglich das Vorliegen von Umsätzen und Vorleistungen im Sinne des UStG.

c. Nicht umsonst enthalte § 12 Abs. 2 Z 1 Umgründungssteuergesetz bei der Definition von einbringungsfähigem Vermögen die Bestimmung, wonach Betriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienten, einbringungsfähig seien. Das Umgründungssteuergesetz nehme daher explizit auf zwei Eigenschaften Rücksicht, nämlich einerseits auf den Betrieb (Teilbetrieb) und die Eigenschaft als Einkunftsquelle.

d. Daher sei eindeutig von einer betriebswirtschaftlichen Definition des Betriebes auszugehen, wie dies auch im EStG getan werde, denn auch dort werde auf eine betriebswirtschaftliche Definition zurückgegriffen und diese vorausgesetzt.

Es würde auch dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen, wenn Betriebe, die als Voluptuar eingestuft werden, keinen Antrag auf Energieabgabenvergütung stellen könnten, wohl aber Betriebe, die nicht als Voluptuar anzusehen seien.

Der Zweck der Energieabgabenvergütung liege in der Deckelung der Energieabgaben im betrieblichen Bereich und stehe mit der Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht nicht in Zusammenhang.

4. Die Berufungen wurden am 13. März 2006 und 10. April 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Das Finanzamt beantragte im Beiblatt zur Vorlage die Abweisung der Berufung(en) wie folgt (Auszug):

Die Verbuchung der Energieabgabenvergütung sei bei der Organträgerin – der LAG – erfolgt.

a. Der Begriff „Betrieb“ sei im Energieabgabenvergütungsgesetz nicht definiert. Er sei aber ein für das Abgabenrecht typischer Begriff und werde an verschiedensten Stellen im EStG 1988

verwendet (so in den §§ 2 Abs. 7, 6 Z 1, 6 Z 8 lit. b, 8 Abs. 1 erster Teilstrich und § 24 Abs. 1). Im Ertragsteuerrecht könne von einem Betrieb nur gesprochen werden, wenn die Tätigkeit – die betrieblich organisiert sei – eine Einkunftsquelle darstelle. Der Betriebsbegriff sei daher systematischer Anknüpfungspunkt für ertragsteuerliche Regelungen betreffend Gewinnermittlung, Einkommensermittlung, Tarif usw. (FJ 1998, 272).

b. Für die Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften würden die allgemeinen Interpretationsregeln gelten, die in § 6 ABGB festgelegt seien. Die Bedeutung des Begriffes „Betrieb“ sei mit Hilfe allgemeiner Interpretationsregeln zu ermitteln zu. Aus der Einheit der Rechtsordnung folge die Einheit der Rechtssprache (VwGH 17.2.1977, 1519/74; VwGH 16.5.1995, 93/08/0141).

c. Den Begriff des „Betriebes“ könne man vom Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht trennen, weil diese Begriffe gleichzusetzen seien.

d. Soweit sich die Bw. auf § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG berufe, sei festzuhalten, dass die Bedeutung der Wendung „Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG 1988 dienen“ darin liege, dass die Einbringung einer vermögensverwaltenden Betätigung nicht unter die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG fallen solle. Durch diese Bestimmung sei insbesondere klargestellt, dass sich eine Betriebseigenschaft nicht aus der Rechtsform des einbringenden Rechtsträgers ergeben könne (§ 7 Abs. 3 erster Satz KStG; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG § 12, Tz 41 und 45). Dass Liehabereibetriebe nicht Gegenstand einer Einbringung sein könnten, ergebe sich hingegen bereits aus dem Betriebsbegriff und nicht aufgrund der Bezugnahme auf § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, aaO, § 12, Tz 37).

e. Auch aus dem Abstellen auf den Nettoproduktionswert ergebe sich, dass nur solche Betriebe einen Vergütungsanspruch hätten, die als Einkunftsquelle anzusehen seien.

f. Soweit die Bw. damit argumentiere, es käme für den Anspruch auf Vergütung nur darauf an, ob die betreffende Einheit Umsätze erzièle oder Vorleistungen im Sinne des UStG 1994 erhalte, sei festzustellen, dass dem Umsatzsteuerrecht der Begriff Betrieb fremd sei und auch Betätigungen als gewerbl ich oder berufl ich angesehen würden, die nach dem Ertragsteuerrecht oder nach der BAO als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung zu charakterisieren seien.

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

1. Die Bw. betätigt sich in verschiedenen Dienstleistungsbereichen (Bäder, Friedhöfe, Bestattung usw.). Der Betrieb der Bäder (enthalten sind hier stadtige Bäder und Seen) ist seit Jahren defizitär und ab dem Jahr 1996 unbestritten als Voluptuartätigkeit eingestuft.

2. Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich die Frage, ob für den Bäderbetrieb im Jahr 2002 (und den Folgezeiträumen 10/2002 bis 9/2004) – trotz Einstufung als Liebhaberei – eine Energieabgabenvergütung geltend gemacht werden kann.

3. Gemäß § 2 des Energieabgabenvergütungsgesetzes besteht ein Anspruch auf Vergütung für „Betriebe“. Auszulegen ist der Betriebsbegriff des Energieabgabenvergütungsgesetzes. Während die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass der ertragsteuerliche Betriebsbegriff zugrundezulegen ist und damit nur Betriebe vergütungsfähig sind, die einen Gesamtgewinn erzielen, nimmt die Bw. an, dass der Begriff betriebswirtschaftlich auszulegen ist und das Energieabgabenvergütungsgesetz eine Gewinnerzielung nicht voraussetzt, da sich auch die Liebhabereiprüfung auf einzelne Betriebe bezieht und von deren Existenz schon a priori ausgeht.

4. Betriebsbegriff des Energieabgabenvergütungsgesetzes:

a. Energieabgabenvergütungsgesetz:

(1) Verwaltungspraxis und Lehre nehmen für die Energieabgabenvergütung einheitlich den Betriebsbegriff aus dem Ertragsteuerrecht (ecolex 1997, 452 ff.; Stadler/Ruzicka, SWK 1997, S. 369; Mayer/Stibi, Energie und Steuern, S. 126). Bei mehreren Betätigungen ist eine Vergütung nur insoweit zulässig, als der jeweiligen Betätigung eine betriebliche Tätigkeit im Sinne des Ertragsteuerrechtes zugrunde liegt. So sind Vergütungen beispielsweise für lediglich vermögensverwaltende Körperschaften, für Körperschaften öffentlichen Rechts (ausgenommen ihre Betriebe gewerblicher Art) oder für fiktive Betriebe im Sinne des § 2 Abs. 2 KStG 1998 nicht vorgesehen (Mayer/Stibi, aaO; Pkt. 9.3.1).

(2) Dass der ertragsteuerliche Betriebsbegriff heranzuziehen ist, kann folgenden Umständen entnommen werden: Aus dem Energieabgabenvergütungsgesetz selbst ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass der "Betriebsbegriff" anders auszulegen wäre, als im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. Vielmehr spricht die gesamte vorliegende Terminologie des Energieabgabenvergütungsgesetzes und die Ermittlung des Vergütungsbetrages für die Anwendbarkeit des ertragsteuerlichen Begriffes: So sind bei den Vorleistungen auch die Anlagenzugänge (abzüglich Eigenleistungen und PKW) anzusetzen, ebenso der Verbrauch von Rückstellungen und Wertberichtigungen zu Forderungen. Umsätze sind auch Erlöse aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens usw. Die gesamte Ermittlung des Vergütungsbetrages (und auch der Begriff Nettoproduktionswert) stellt auf Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens ab und damit auf das Betriebsvermögen des ertragsteuerlichen Betriebsbegriffes (s. dazu auch BFH vom 10.2.1989, III R 78/86, BStBl. 1989 II S. 467).

(3) Dass hier nicht bloß eine betriebswirtschaftliche Organisationseinheit begünstigt werden soll, sondern eine „sich selbst erhaltende wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des ertragsteuerlichen Betriebsbegriffes, ergibt sich auch aus der Definition des Gesetzeszweckes:

Nach den parlamentarischen Materialien (s. AnwBl. 2003/7864 mit Verweis auf 72 BlgNR XX. GP, AT zu Art. 62 des Strukturanpassungsgesetzes 1996) besteht das Ziel der Vergütung in der Entlastung von Betrieben (die – nach der Erstfassung des Gesetzes – körperliche Wirtschaftsgüter produzieren), um deren Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Diese „Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit“ von miteinander am Markt in Konkurrenz stehenden Betrieben kann sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates evidenterweise nur auf Betätigungen beziehen, die steuerlich relevant sind und in Gewinnabsicht agieren. Andernfalls würde der Staat mittels Steuerrückvergütung Betätigungen mitfinanzieren, die nicht einmal seinem Steuerregime unterliegen, was nicht ohne weiteres angenommen werden kann.

(4) Auch die Regelung des § 3 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (mit der Geltung ab 1. Januar 2002) spricht für diese Rechtsauffassung: Ein Anspruch auf Vergütung besteht nicht, soweit die Energieträger für die Erzeugung von Wärme, Dampf oder Warmwasser verwendet werden, ausgenommen unmittelbar für einen betrieblichen Zweck. Mayer/Stibi (aaO, S. 133) nennen als Beispiel die Verwendung der Energieträger für ein Schwimmbad der Angestellten (kein unmittelbarer betrieblicher Zweck). Wäre tatsächlich jede (organisierte betriebswirtschaftliche) Betätigung vergütungsfähig, dann ergäbe die Normierung eines „unmittelbaren betrieblichen Zweckes“ keinen Sinn, vielmehr ist diese ein weiterer Hinweis auf die Notwendigkeit des Vorliegens von ertragsteuerlichen (Produktions- und Dienstleistungs-) Betrieben.

b. „Betrieb“ im Ertragsteuerrecht:

Zwar kann der Darstellung der Bw. insoweit zugestimmt werden, als grundsätzlich im (Ertrag)Steuerrecht auf die betriebswirtschaftliche Definition des Betriebes verwiesen wird: Betrieb ist eine selbständige organisatorische Einheit (s. Doralt, ESt-Kommentar, § 4, Tz 24), der VwGH definiert den "Betrieb" als "Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit (zB. VwGH vom 18.7.1995, 91/14/0217).

Schon in der Betriebswirtschaftslehre wird aber der "Betrieb" auch als positive wirtschaftliche Betätigung verstanden, wenn es heißt: "Der Betrieb ist durch systembezogene Tatbestände gekennzeichnet, nämlich

- (1) die Autonomie (Selbstbestimmung des Wirtschaftsplans)

- 
- (2) das erwerbswirtschaftliche Prinzip (das Streben nach möglichst hohem Gewinn unter Beachtung des Marktrisikos um auf Dauer bestehen zu können) und  
 (3) das Prinzip des Privateigentums“.

Der "Betrieb" wird zum Unternehmen, wenn er gewinnorientiert handelt und einem Bestandsrisiko ausgesetzt ist (Lechner/Egger/Schauer, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11. Auflage, Seite 32).

Diese Betriebsdefinition der Betriebswirtschaftslehre ist zudem nur der Ausgangspunkt für die (ertrag)steuerliche Betriebsdefinition, welche zu einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ führt:

Betrieb ist demnach eine Tätigkeit mit „erwerbswirtschaftlichem totalgewinnfähigem Zweck“ im gewerblichen Bereich (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 4, Anmerkung 2). Ein "Betrieb" liegt nur vor, wenn die vorhandenen sachlichen und persönlichen Mittel die wesentliche Grundlage für eine steuerlich relevante Tätigkeit bilden können (Fj 1998, 272).

Die Gewinnabsicht leitet sich dabei als subjektive Komponente der Einkunftsquelle aus dem Betriebsbegriff ab (ÖStZ 2004/4), die Begriffe Gewinn und Gewinnermittlung stehen daher mit dem Begriff Betrieb in engem Zusammenhang (Quantschnigg, ESt-Kommentar, § 4, Tz 4).

Zusammengefasst ist die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen untrennbar mit dem im Ertragsteuerrecht verwendeten Begriff des Betriebes verknüpft. Daraus ergibt sich, dass für Vergütungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes ein positives Gesamtergebnis Voraussetzung ist, um von einem vergütungsfähigen Betrieb sprechen zu können. Voluptuartigkeiten erfüllen diese Voraussetzungen nicht.

5. Die in der Berufung vorgebrachten Einwendungen der Bw. gehen ins Leere:

(1) a. Zunächst ist festzuhalten, dass sowohl die Herausschälung einzelner unrentabler Betriebe aus der Gesamtaktivität der Bw. und deren Qualifikation als Liebhaberei rechtmäßig ist, als auch die nachfolgende Nichtanerkennung der Vergütungsbestimmung für diesen "Betriebsteil":

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 erweitert nicht den einkommensteuerrechtlichen Einkommensbegriff, sondern enthält nur eine Zuordnungsregel. Die bezeichnete Vorschrift, wonach alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind, bewirkt nicht, dass automatisch die Gesamtheit aller Einkunftsquellen zu einer einzigen Beurteilungseinheit wird. Vielmehr können weiterhin sowohl vor als auch nach der Zurechnung mehrere Einkunftsquellen vorliegen. Für jeden einzelnen Betrieb ist eine gesonderte Betrachtung vorzunehmen. Dies ist auch im Grundsatzerkennnis zur Liebhaberei von Kapitalgesellschaften ersichtlich (VwGH 22.9.1987, 86/14/0196), in dem das Höchstgericht ausdrücklich festgehalten hat, dass es für

Liebhabereizwecke darauf ankommt, ob ihre Tätigkeit (oder eine ihrer Tätigkeiten) objektiv ertragsfähig ist (Stangl, "Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften", S. 82. ff.).

b. Zwar erfolgt die Liebhabereiprüfung - wie von der Bw. in der Berufung dargelegt - für jede einheitliche wirtschaftliche Betätigung (jeden Betrieb) gesondert und setzt damit zunächst das Vorhandensein eines Betriebes voraus. Daher sind auch Anlaufkosten vor der Betriebseröffnung möglich, sobald die Absicht der Betreibung einer Einkunftsquelle nachgewiesen wird.

Die Betriebseigenschaft (im ertragsteuerlichen Sinn) geht aber (entgegen der Rechtsansicht der Bw.) verloren, sobald sich herausstellt, dass die Betätigung nicht zu einem Gesamtgewinn führen kann. In diesem Fall liegt eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit, die auf einen Gesamtgewinn aus ist, nicht mehr vor und erfüllt damit nicht mehr die Voraussetzungen für den im Steuerrecht geforderten Betriebsbegriff.

Einerseits spricht der VwGH in diesem Falle gar nicht mehr von einem Betrieb (s. zB. ÖStZB 1987, 299: Es ist möglich, dass ein Steuerpflichtiger neben einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb .... auch noch einen landwirtschaftlichen Voluptuarbesitz hat), andererseits geht er davon aus, dass bei einer Änderung der Bewirtschaftung ein "neuer Betrieb" entstehen kann, was nicht möglich wäre, würde der ursprüngliche "Betrieb" noch bestehen (zB. ÖStZB 1994, 373, bei einer Fremdenpension unter Verweis auf VwGH 6.3.1984, 83/14/0188: ... „es sei dadurch eine solche Änderung in der Betriebsstruktur erfolgt, dass im Sinne der hier maßgebenden Betrachtung ein neuer Betrieb entstanden wäre“).

Außerdem liegt eine Betriebsaufgabe vor, wenn ein Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt und zur Liebhaberei wird (Doralt, ESt-Kommentar, § 4, Tz 146; ecolex 2004/308 zur UFS-Entscheidung RV/0247-F/03 vom 6.4.2004). Auch dieses von der Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 16.2.1983, 81/13/0044) bestätigte Faktum entkräftet die These eines trotz Liebhabereiannahme aufrecht bleibenden Betriebes.

Eine Vergütung von Energieabgaben kommt daher ab dem Zeitpunkt, in dem Liebhaberei für eine abgrenzbare Tätigkeit anzunehmen ist, nicht mehr in Betracht, weil der bisherige „Betrieb“ gar nicht mehr besteht.

c. Dass einer Voluptuartätigkeit keine Vergütung zustehen soll, verletzt auch nicht den Gleichheitsgrundsatz. Zwischen einer steuerlich nicht anerkannten Betätigung und einem steuerlich anerkannten Betrieb kann es keine „Gleichheit“ geben. Der Gleichheitsgrundsatz könnte nur in Frage gestellt sein, wenn Betriebe einer bestimmten Einkunftsart gegenüber Betrieben anderer Einkunftsarten in unzumutbarer Weise diskriminiert wären. Dieser Fall liegt aber nicht vor. Zudem ist der Unabhängige Finanzsenat nicht gehalten die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen zu überprüfen.

(2) Soweit die Bw. auf das Umgründungssteuergesetz abstellt, kann auch diese Vorschrift ihrer Rechtsansicht nicht zum Durchbruch verhelfen. Mit ihrer Darstellung zielt sie offenbar darauf ab, dass nur in jenen Gesetzen von einem ertragsteuerlichen Betriebsbegriff auszugehen ist, wo dezidiert auf „Betriebe, die der Einkunftszielung dienen“ abgestellt wird.

Tatsächlich wäre es aber auch ohne diese Umschreibung unstrittig, dass im Bereich des Umgründungssteuergesetzes nur der ertragsteuerliche Betriebsbegriff gelten kann und nicht ein betriebswirtschaftlicher Begriff. Abzustellen ist nämlich auf den Inhalt der konkreten Regelung. Dieser befasst sich aber mit bereits bestehenden Betrieben im Sinne des Ertragsteuerrechtes. Der Betriebsbegriff folgt nach den EB zu § 12 Abs. 2 UmgrStG den durch Lehre und Rechtsprechung – insbesondere zu § 24 EStG – vorgegebenen Kriterien. Der Verweis auf die Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 stellt (lediglich) klar, dass die Vorschrift Betriebe und Teilbetriebe innerhalb aller betrieblichen Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb) umfasst (siehe dazu Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III, § 12, Tz 57).

Liebhabereibetätigungen können nicht zu einer Einbringung führen, weil ihnen kein „Betrieb“ bzw. keine betriebliche Betätigung zugrunde liegt.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 29. Mai 2006