



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder OR Mag. Helga Hochrieser, Christian Schuckert und Robert Wittek im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung des Bw., vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert WP GmbH, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 17. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 13. November 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO (betreffend Einkommensteuer 2000) nach der am 30. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte bis zum Jahr 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb eines Wohnstudios (Boden-Wand-Decke). Das Finanzamt setzte im Zuge der Einkommensteuer-Veranlagung 2000 einen Aufgabegewinn in Höhe von ATS 401.099,-- mit folgender Begründung an:

"Laut Aktenlage wurde der Betrieb im Jahr 2000 aufgegeben. Der Bescheid über die Erwerbsunfähigkeitspension datiert vom 21.1.2002. Zahlungen aus diesem Titel wurden seit

1.11.2001 bevorschusst. Die Erwerbsunfähigkeit im Sinne des § 24 Abs. 6 EStG setzt eine 100%-ige Erwerbsunfähigkeit voraus, die im gegenständlichen Fall für den Zeitpunkt der Betriebseinstellung nicht dokumentiert wurde. Gänzliche Erwerbsunfähigkeit liegt nur bei schwersten körperlichen und geistigen Gebrechen vor, eine verbleibene Resterwerbsfähigkeit schließt die Anwendung der Begünstigung aus. Der Aufgabegewinn war daher wie folgt zu ermitteln:

Entname Betriebsgebäude, PKW:	ATS 697.808,--
Abzüglich Buchwerte:	<u>-ATS 196.709,--</u>
	ATS 501.099,--
Freibetrag (§ 24 Abs. 4 EStG)	<u>-ATS 100.000,--</u>
Ergibt den Aufgabegewinn in Höhe von	ATS 401.099,--"

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde folgendes vorgebracht:

"Wie der Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides zu entnehmen ist, nimmt die Behörde an, dass

1. die Betriebseinstellung schon im Jahr 2000 erfolgt sei, die Erwerbsunfähigkeit für den Zeitpunkt der Betriebseinstellung nicht dokumentiert wurde und daher zu versagen ist;
2. die Erwerbsunfähigkeit im Sinne des § 24 Abs. 6 EStG eine 100 %ige Erwerbsunfähigkeit voraussetzt.

Zu diesen beiden Punkten ist folgendes anzumerken:

1. Zeitpunkt der Betriebseinstellung

Zum zeitlichen Ablauf der Betriebsaufgabe ist festzuhalten, dass unser Mandant seinen Betrieb wie schon in Jahren zuvor im Oktober 2000 ruhen ließ. Zum damaligen Zeitpunkt war eine neuerliche Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 2001 geplant. Dieser Schritt war durch den sich abzeichnenden Einbruch der Auftragslage bedingt, der eine Aufrechterhaltung des Betriebes in den kommenden (Winter)monaten unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten als nicht rentabel erscheinen ließ. Die Bemühungen unseres Mandanten, im Zeitraum des Ruhens des Betriebes vorübergehend eine andere Beschäftigung zu finden, waren allein auf Grund seines Alters (Geburtsjahr 1944) aussichtslos, weshalb er ab 23. Oktober 2000 Notstandshilfe in Anspruch nehmen musste. Die ursprünglich beabsichtigte neuerliche Aufnahme des Betriebes im Jahr 2001 konnte auf Grund der zwischenzeitlich erfolgten massiven Verschlechterung des Gesundheitszustandes unseres Mandanten allerdings nicht mehr erfolgen. Auf Grund der Verschlechterung seines Gesundheitszustandes wurde unser Mandant erwerbsunfähig und war gezwungen, seinen Betrieb aufzugeben. Eine entsprechende Erwerbsunfähigkeitspension wurde ihm nach ärztlicher Untersuchung auch mit dem aktenkundigen Bescheid der

Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 21. Jänner 2002 beginnend ab 1. November 2001 zugestanden.

Hinsichtlich des im Jahr 2000 nur als vorübergehend geplanten Ruhens des Betriebes ist festzuhalten, dass aktenkundig ist, dass eine derartige Gebarung unseres Mandanten nicht zum ersten Mal erfolgte. So wurde das Finanzamt bspw. schon mit Einschreiben vom 12. Oktober 1998 über das im Oktober 1998 erfolgte vorübergehende Ruhen des Betriebes, dem eine neuerliche Aufnahme der Tätigkeit im Frühjahr 1999 folgte, in Kenntnis gesetzt. Dementsprechend kann der dem Finanzamt mit Schreiben vom 21. Dezember 2000 bekannt gegebenen neuerlichen Ruhendmeldung des Gewerbescheines ab 31. Oktober 2000 keine besondere Bedeutung für die Bestimmung des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe beigemessen werden. Vielmehr ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen, dass eben nur eine (neuerliche) bloße Ruhendmeldung und nicht – wie bei einer Betriebsaufgabe zu erwarten gewesen wäre – eine Zurücklegung des Gewerbescheines erfolgte.

Weiters ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen, dass unser Mandant im Jahr 2000 ab 31. Oktober Notstandshilfe bezog. Da Notstandshilfe nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften des AlVG nur Personen gewährt wird, die arbeitsfähig sind (§ 7 leg.cit), ist bewiesen, dass die gesundheitsbedingte Betriebsaufgabe entgegen den Annahmen der Behörde nicht schon im Jahr 2000 erfolgt sein kann.

Wie nach Kontaktaufnahme mit der Behörde telefonisch bekannt gegeben wurde, liegt der fälschlichen Annahme des Betriebsaufgabezeitpunkts schon im Jahr 2000 einerseits eine telefonische Auskunft unserer Kanzlei, andererseits aber auch die im Telefax vom 19. September 2002 verwendete Formulierung bezüglich des im Jahr 2001 gegebenen Anfalls von "nachträglichen Betriebsausgaben" zugrunde. Hierzu ist folgendes anzumerken:

Die telefonische Auskunft erfolgte spontan ohne vorheriger Rücksprache mit unserem Klienten und eingehendem Aktenstudium. Es konnte daher zwangsläufig keine richtige Auskunft erteilt werden. In dem Telefax vom 19. September 2002 wird zwar wie vom Finanzamt richtig festgestellt vom Anfall von nachträglichen Betriebsausgaben im Jahr 2001 gesprochen. Mit diesem Telefax wurde aber auch eine Berechnung des Veräußerungsgewinnes übermittelt. Diese wurde ausdrücklich als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 tituliert. Es liegen somit im gleichen Schreiben divergierende Darstellungen vor, weshalb diesen Auskünften im Rahmen der Beweiswürdigung offenkundig keine besondere Bedeutung beigemessen werden darf. Tatsächlich erwartete der Sachbearbeiter nach seiner Einschätzung eine steuerliche Erfassung der Betriebsaufgabe im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2001. Erfolgten die Vorhalte doch im Rahmen der Bearbeitung der am 3. September 2002 eingereichten Steuererklärungen für das Jahr 2001.

2. 100% ige Erwerbsunfähigkeit als Begünstigungsvoraussetzung?

Das EStG enthält keine dezidierte Regelung über den Grad jener Erwerbsunfähigkeit, der für die Anwendung der Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 erforderlich ist. Tatsächlich ist der Begriff der Erwerbsunfähigkeit im EStG überhaupt nicht definiert.

Eine Handhabung dieser Bestimmung ist in der Praxis aber dennoch schon allein auf Grund der EStR 2000 problemlos möglich. So ist den EStR 2000 unter Punkt 27.2.3. folgendes zu entnehmen: 'Es bestehen keine Bedenken, Erwerbsunfähigkeit ... auch dann anzunehmen, wenn die betriebliche Tätigkeit auf Grund des Gesundheitszustandes nicht mehr ausgeübt werden kann und deshalb der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird'.

Das BMF fordert somit ausdrücklich keine 100 %ige Erwerbsunfähigkeit. Übereinstimmend hierzu auch die Meinungen im Schrifttum (*Schrottmeier*, SWK 2001, S 244; *V. Doralt*, ÖStZ 1998, 235) und die zu einer vergleichbaren Rechtslage ergangene höchstgerichtliche Judikatur (BFH 18.8.1991, VIII R 25/79, BStBl 1982 II, 293 ff).

Diese Meinungen können auch nicht verwundern, würde doch durch jede andere Auffassung der Gesetzeszweck konterkariert werden. Sinn der Bestimmung ist schließlich die Vermeidung von Härten, die dadurch auftreten können, dass es mangels möglicher Verwertung des Gebäudes an liquiden Mittel für die Begleichung der aus der Versteuerung der stillen Reserven resultierenden Nachforderungen fehlt (vgl. Erläuterungen zur RV 457 BlgNR XV.GP, 21f).

Welche erhebliche Härten ein Außerachtlassen der in den EStR 2000 enthaltenen Vorgaben nach sich ziehen könnte, wird gerade im vorliegenden Fall besonders deutlich sichtbar: Von einem mittlerweile 58-jährigen Abgabepflichtigen, der bedingt durch seinen gesundheitlichen Zustand seine betriebliche Tätigkeit einstellen musste, wird bei einer Erwerbsunfähigkeitspension von monatlich rd. ATS 13.856,00 eine ESt-Nachzahlung in Höhe von ATS 121.000,00 gefordert. Es ist somit offenkundig, dass im konkreten Fall die Außerachtlassung des Gesetzeszweckes bei der Lösung der vorliegenden Rechtsfrage die Gefährdung der Existenz eines (im übrigen Zeit seines Lebens abgabenrechtlich unbescholtenen) Menschen nach sich ziehen könnte."

Daraufhin erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsentscheidung, welche wie folgt begründet wurde:

"1.	Bei die Beurteilung, zu welchem Zeitpunkt die Betriebsaufgabe erfolgt ist, wurden folgende Aussagen herangezogen:
1.1.	Im Schreiben vom 7.2.2001 wird die Herabsetzung der Vorauszahlungen auf Null mit folgender Begründung begehrt: <i>'hat mein Mandant seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt und beabsichtigt die Pension</i>

	<p><i>anzutreten.'</i></p> <p>Die Aussage ist eindeutig und gibt nur Sinn, wenn die Betriebseinstellung 2000 erfolgt ist.</p>
1.2.	<p>Die von Ihnen vorgelegte Ermittlung des Aufgabegewinnes konnte sich nur auf 2000 beziehen. Denn die Buchwerte der entnommenen Anlagegüter entsprachen den Werten zum 31.12.2000.</p>
1.3.	<p>Die Geltendmachung nachträglicher Betriebsausgaben im Jahr 2001 ist nur verständlich, wenn die Betriebsaufgabe 2000 erfolgt ist.</p>
1.4.	<p>Geht man von der Betriebsaufgabe im Jahr 2000 aus, dann sind auch Ihre Ausführungen in der Berufung plausibel, wonach Sie sich bemüht haben, eine andere Beschäftigung zu finden. Bei 100% Erwerbsminderung wäre das Bemühen, eine andere Stelle zu finden unverständlich.</p> <p>In diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des VwGH 2002/13/0003 vom 26.6.2002 verwiesen. Danach ist für steuerliche Zwecke Erwerbsunfähigkeit dann gegeben, wenn keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann.</p>
1.5.	<p>Der Bezug der Notstandshilfe ab Oktober 2000 steht ebenfalls im Einklang mit einer Betriebsaufgabe im Jahr 2000.</p> <p>Nach Ihren Angaben hat sich Ihr Gesundheitszustand gegen Ende 2001 so verschlechtert, dass am 21.1.2002 eine Gewerbepension wegen Berufsunfähigkeit zuerkannt wurde.</p>
2.	<p>Auf Grund der vorliegenden Beweismittel ist das ho. Finanzamt zu dem Schluss gekommen, dass die Betriebsaufgabe bereits 2000 erfolgt ist. Für die Beurteilung möglicher steuerlicher Begünstigungen ist daher die Situation des Jahres 2000 heranzuziehen. Ende 2000 war aber die Erwerbsminderung von 100%, die im Jänner 2002 festgestellt wurde, nach ho. Ansicht noch nicht gegeben."</p>

Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

"In der Bescheidbegründung sind fünf Punkte aufgelistet, die zur Festlegung des Termins der Betriebsaufgabe auf das Jahr 2000 führten. Zu diesen Punkten ist folgendes anzumerken (Nummerierung von der Bescheidbegründung übernommen):

1.1. Herabsetzungsantrag der ESt-VZ auf ATS Null vom 7.2.2001:

Die Begründung des Herabsetzungsantrages lautet wortwörtlich wie folgt: 'Wie bereits zur Kenntnis gebracht, hat mein Mandant seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt und beabsichtigt, die Pension anzutreten. Er wird daher im laufenden Kalenderjahr nur mehr Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erzielen'.

Diese Formulierung soll laut Bescheidbegründung 'eindeutig' sein und 'nur Sinn' geben, wenn die Betriebseinstellung schon 2000 erfolgt ist.

Diese Erwägung kann in dieser Deutlichkeit aus der zitierten Formulierung nicht abgeleitet werden. So beinhaltet die Formulierung keine Nennung eines exakten Aufgabedatums und ergibt den genau gleichen Sinn, wenn die Aufgabe bspw. am Tag der Einbringung des Herabsetzungsantrages erfolgt ist. Tatsächlich handelt es sich auch bei der laut Begründung des Herabsetzungsantrages 'bereits zur Kenntnis gebrachten' Einstellung der gewerblichen Tätigkeit nicht um eine Mitteilung bezüglich einer Betriebsaufgabe, sondern nur um die dem Finanzamt mit Schreiben vom 21. Dezember 2000 bekannt gegebene Ruhendmeldung des Betriebes.

Nachdem die Ruhendmeldung erst am 21. Dezember 2000 (somit unmittelbar vor Jahresende) erfolgte, ist bewiesen, dass die Betriebsaufgabe nicht schon im Jahr 2000 stattgefunden haben kann. So war der 21. Dezember ein Donnerstag, dem bis 31. Dezember nur noch 4 Werktag folgten. In nur vier Tagen müsste somit nicht nur plötzlich ein Aufgabeentschluss gefasst, sondern dieser auch noch umgesetzt worden sein, da nach ständiger Rsp bloße Vorbereitungshandlungen wie ein Auflösungsbeschluss, Verkaufsverhandlungen über die Betriebsliegenschaft, die Veräußerung von überaltetem Anlagevermögen, das Unterlassen von Warenbestellungen usgl. als bloße Vorbereitungshandlungen einzustufen sind und den Aufgabezitraum noch nicht auslösen (vgl. EStR 2000 Rz 5633 und die dort angeführte Judikatur).

Allein die erst unmittelbar vor Jahresende 2000 erfolgte Ruhendmeldung beweist somit zweifelsfrei, dass im Jahr 2000 noch keine Betriebsaufgabe erfolgt sein kann. Dies zeigt sich auch an dem Umstand, dass keine Deklaration eines Aufgabegewinnes im Rahmen der Steuererklärungen für das Jahr 2000 erfolgt.

1.2. Ermittlung des Aufgabegewinnes anhand der Buchwerte zum 31. Dezember 2000

Das Ruhen des Betriebes ging auf Grund der in der Berufung schon erwähnten Gründe im Jahr 2001 fließend in eine Betriebsaufgabe über. Auf Grund dieses Prozesses ist kein exakter Stichtag der Betriebsaufgabe bekannt. Nachdem der exakte Stichtag nicht bekannt ist, wurden die Wert für die Steuererklärungen vom Sachbearbeiter in unserer Kanzlei nur näherungsweise bestimmt. Hierbei bediente er sich der bereits bekannten Daten für jenen Stichtag, für den zuletzt eine Buchwertermittlung erfolgte. Diese Vorgangsweise erschien gerechtfertigt, da auf Grund der durch Eintritt der Erwerbsunfähigkeit ausgelösten Betriebsaufgabe selbst bei Heranziehung dieser überhöhten Werte keine steuerlichen Konsequenzen resultieren. Eine exakte aliquote Berechnung der niedrigeren Werte zu einem unterjährigen Stichtag wurde daher nur aus arbeitsökonomischen Gründen unterlassen.

1.3. Geltendmachung nachträglicher Betriebsausgaben 2001

Zu diesem Punkt wurde bereits in der Berufung vom 13. Dezember 2002 darauf hingewiesen, dass mit dem gleichen Schriftstück auch die Aufgabegewinnermittlung für das Jahr 2001 erfolgte. Auf Grund dieser Diskrepanz kann dieser Formulierung daher im Rahmen der Beweiswürdigung keine besondere Bedeutung beigemessen werden. Im übrigen liegen nachträgliche Betriebsaufgaben dann vor, wenn sie nach dem Aufgabestichtag anfallen. Es liegen daher auch dann in einem Kalenderjahr nachträgliche Betriebsausgaben vor, wenn sie nach einem unterjährigen Aufgabestichtag anfallen.

1.4. Ausführungen in der Berufung bezüglich Versuche, eine andere Stelle zu finden

Der Bescheidbegründung ist zu entnehmen, dass in der Berufung Ausführungen zu finden sein sollen, 'wonach Sie sich bemüht haben, eine andere Beschäftigung zu finden'.

Diese Interpretation ist unzutreffend. In der Berufung wurde gegenteilig festgehalten, dass solche Bemühungen schon deshalb nicht erfolgt sein können, da sie auf Grund des Alters unseres Mandanten von vornherein aussichtslos gewesen wären.

Unter diesem Punkt verweist die Behörde auch auf ein Judikat des VwGH. Dieses spricht über den Umfang der Erwerbsunfähigkeit, der als Begünstigungsvoraussetzung vorliegen muss, ab. Hierzu wurde bereits in der Berufung ausdrücklich auf die in der EStR 2000 enthaltene begünstigende Rechtsansicht des BMF verwiesen, die entsprechend dem Sinn der gesetzlichen Bestimmung erhebliche Härten bei Betriebsaufgaben verhindern soll. Warum die Behörde den Vorgaben des BMF angesichts der dem Abgabepflichtigen anderenfalls drohenden einschneidenden Härten nicht folgt, ist nicht verständlich. Es wurde schon in der Berufung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Außerachtlassung der Vorgaben des BMF im konkreten Fall dazu führt, dass ein bald Sechzigjähriger, der seinen Betrieb aus gesundheitlichen Gründen einstellen musste, bei einer monatlicher Erwerbsunfähigkeitspension von rd. ATS 13.856,00 von einer ESt-Nachzahlung in Höhe von rd. ATS 121.000,00 getroffen werden würde. Diese Nachzahlung kann nicht durch eine Veräußerung des Hauses aufgebracht werden, da dieses als Hauptwohnsitz dient. Genau diese unbilligen Konsequenzen wollte der Gesetzgeber aber durch die Bestimmungen des § 24 Abs. 6 EStG vermeiden.

1.5. Bezug Notstandshilfe 2000

Dass der Bezug von Notstandshilfe ab Oktober 2000 auf Grund der Anspruchsvoraussetzungen für diese Leistung nachweist, dass zum damaligen Zeitpunkt noch keine Betriebsaufgabe erfolgt sein kann, wurde in der Berufung ausdrücklich festgehalten. Warum die Behörde dieser Argumentation nicht folgt, ist aus ihren Erwägungen nicht nachvollziehbar.

Die in diesem Zusammenhang in der Bescheidbegründung erwähnte Angabe, dass sich 'Ihr Gesundheitszustand gegen Ende 2001 so verschlechtert' habe, ist der Berufung tatsächlich nicht zu entnehmen. In der gesamten Berufung findet sich keine Angabe, wonach sich der Gesundheitszustand erst Ende 2001 verschlechtert haben soll. Daher können auch diese Erwägungen der Behörde zwangsläufig nicht zu einer richtigen Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts führen."

In der am 30. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. folgendes ergänzend ausgeführt:

"Strittig ist im Berufungsfall ausschließlich, zu welchem Zeitpunkt die Betriebsaufgabe erfolgt ist. Vermerken möchte ich zunächst, dass die zugleich mit der Vorhaltsbeantwortung betreffend das Jahr 2000 mitgesandte Ermittlung des Aufgabegewinnes tatsächlich das Jahr 2001 betroffen hat, die auch auf dem Beiblatt angegeben war. Als Beweis dafür bringe ich vor, dass laut Saldenliste zum 31.12.2000 noch Verbindlichkeiten in Höhe von rund ATS 16.000,-- bestanden haben, die bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes hätten Berücksichtigung finden müssen. Im Beiblatt, das also tatsächlich das Jahr 2001 betroffen hat, sind aber Verbindlichkeiten in Höhe von ATS 0,-- ausgewiesen.

Als weiteres Argument bringe ich vor, dass unser Mandant noch im Jahr 2001 Wareneinkäufe getätigt hat. Ich lege dem Berufungssenat eine Selbstanzeige vom 29. Mai 2006 vor, die dem Finanzamt bereits übermittelt wurde. Hieraus ist ersichtlich, dass noch das ganze Jahr 2001 über Waren eingekauft wurden und zwar im Gesamtumfang von € 2.406,00. Daraus ist klar ableitbar, dass eine Betriebsaufgabe nicht schon im Jahr 2000 erfolgt ist.

In eventu bringe ich weiters vor, dass die Ermittlung des Betriebsaufgabegewinnes des Finanzamtes nicht klar nachvollziehbar ist, insbesondere ist nicht erkennbar, ob ein Anteil für Grund und Boden ausgeschieden wurde."

Der Vertreter des Finanzamtes verwies daraufhin auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung; betreffend der nunmehr vorgelegten Unterlagen konnte er keine Stellung nehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenständlich war zu prüfen, ob der anlässlich der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen überführte Gebäudeteil in der Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 Platz findet.

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 idF des BGBl. Nr. 201/1996 (ab 15.2.1996) ordnet an:

"Wird der Betrieb aufgegeben, weil der Steuerpflichtige

- *gestorben ist,*
- *erwerbsunfähig ist oder*

- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt,

dann unterbleibt auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven.

Dazu müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Das Gebäude muss bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein,

2. das Gebäude darf weder

- ganz oder zum Teil veräußert werden,
- ganz oder zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen noch
- überwiegend selbst zur Einkunftszielung verwendet werden und

3. auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein".

Zweck des § 24 Abs. 6 ist es, Betriebsaufgaben zu erleichtern. Ist im Betrieb ein Gebäude vorhanden, das dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse dient, kann er es im Zuge einer Betriebsaufgabe praktisch nicht veräußern. Er hat somit keine Möglichkeit, sich Mittel zu beschaffen, die er zur Bezahlung der Einkommensteuer, die auf die Realisierung der im Gebäude vorhandenen stillen Reserven entfallen würde, benötigt. Der Gesetzgeber verzichtet daher unter bestimmten Umständen auf die steuerliche Erfassung der erwähnten stillen Reserven (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 24 Tz 130).

Eine der Voraussetzungen hiefür ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz (= Mittelpunkt der Lebensinteressen) des Betriebsinhabers gewesen ist; eine Mindestfrist sieht das Gesetz dafür nicht vor (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 24 Rz 236).

1) Erwerbsunfähigkeit

Im vorliegenden Fall hat der Bw. - wie schon in den Jahren zuvor - seinen Betrieb im Oktober 2000 ruhen gelassen. Zum damaligen Zeitpunkt war nach Angaben des Bw. eine neuerliche Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 2001 geplant. Dieser Schritt war durch den sich abzeichnenden Einbruch der Auftragslage bedingt, der eine Aufrechterhaltung des Betriebes in den kommenden Wintermonaten unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten als nicht rentabel erscheinen ließ. Die Bemühungen des Bw., im Zeitraum des Ruhens des Betriebes vorübergehend eine andere Beschäftigung zu finden, waren allein auf Grund seines Alters (Geburtsjahr 1944) aussichtslos, weshalb er ab 23. Oktober 2000 Notstandshilfe in Anspruch nehmen musste. Die ursprünglich beabsichtigte neuerliche Aufnahme des Betriebes im Jahr

2001 konnte auf Grund der zwischenzeitlich erfolgten massiven Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Bw. allerdings nicht mehr erfolgen. Auf Grund der Verschlechterung seines Gesundheitszustandes wurde der Bw. erwerbsunfähig und war gezwungen, seinen Betrieb aufzugeben. Eine entsprechende Erwerbsunfähigkeitspension wurde ihm nach ärztlicher Untersuchung auch mit dem aktenkundigen Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 21. Jänner 2002 beginnend ab 1. November 2001 zugestanden. Laut Literaturmeinung wird der Eintritt der Erwerbsunfähigkeit idR mit der Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension anzunehmen sein (vgl. Qantschnigg/Bruckner, Die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997, 158). Daher nimmt der unabhängige Finanzsenat aufgrund des gegebenen Sachverhalts den Eintritt der Erwerbsunfähigkeit erst im Jahre 2001 an. Dafür spricht auch die Tatsache, dass der Bw. im Jahr 2000 ab 31. Oktober Notstandshilfe bezog. Da Notstandshilfe nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften des AIVG nur Personen gewährt wird, die arbeitsfähig sind (§ 7 leg.cit), ist dies ein Indiz dafür, daß die Erwerbsunfähigkeit des Bw. erst im Folgejahr eingetreten ist.

Im Übrigen geht auch das Finanzamt (vgl. Berufungsverentscheidung) davon aus, dass Ende 2000 die Erwerbsminderung von 100 %, die im Jänner 2002 von der Sozialversicherungsanstalt festgestellt wurde, noch nicht gegeben war.

2) Betriebsaufgabe

Hinsichtlich des strittigen (in der Bescheidbegründung mit dem Jahr 2000 angenommenen) Betriebsaufgabazeitpunktes ist folgendes festzuhalten:

2.1. Betreffend des im Jahr 2000 nur als vorübergehend geplanten Ruhens des Betriebes ist aktenkundig, dass eine derartige Gebarung des Bw. nicht zum ersten Mal erfolgte. So wurde der Betrieb (Tapezierer – Wohnstudio) bereits ab 31. August 1992 ruhend gemeldet und mit 3.5.1993 wieder aufgenommen. Ebenso wurde das Finanzamt mit Einschreiben vom 12. Oktober 1998 über das im Oktober 1998 erfolgte vorübergehende Ruhen des Betriebes, dem eine neuerliche Aufnahme der Tätigkeit im Frühjahr 1999 folgte, in Kenntnis gesetzt. Dementsprechend kann der aktenkundigen neuerlichen Ruhendmeldung des Gewerbescheines für den Kleinhandel mit Tapeten, Teppichen, Linoleum, Spannteppichen sowie Bodenbelägen aus Kunststoffen und Gummi ab 23. Oktober 2000 keine besondere Bedeutung für die Bestimmung des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe beigemessen werden. Vielmehr ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen, dass eben nur eine (neuerliche) bloße Ruhendmeldung und nicht – wie bei einer Betriebsaufgabe zu erwarten gewesen wäre – eine Zurücklegung des Gewerbescheines erfolgte.

Daher kann zu diesem Zeitpunkt nicht von einem endgültigen Einstellen dieser Erwerbstätigkeit ausgegangen werden; es lag vielmehr aus damaliger Sicht eine bloße Unterbrechung vor.

2.2. Wie in der Berufung ausgeführt, wurde zwar im Telefax vom 19. September 2002 vom Anfall von nachträglichen Betriebsausgaben im Jahr 2001 gesprochen, aber gleichzeitig auch eine Berechnung des Veräußerungsgewinnes übermittelt, welche ausdrücklich als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 tituliert wurde. Da somit im gleichen Schreiben divergierende Darstellungen vorliegen, kann diesen Auskünften ebenso wie einer telefonischen Auskunft der Kanzlei im Rahmen der Beweiswürdigung keine besondere Bedeutung beigemessen werden. Überdies muss der Aufgabestichtag nicht mit dem Jahresende zusammenfallen, sodass auch nach einem unterjährigen Aufgabestichtag nachträgliche Betriebsausgaben anfallen können.

2.3. Die Formulierung im Herabsetzungsantrag der Einkommensteuer-Vorauszahlungen vom 7.2.2001, wonach der Bw. seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt habe, ist entgegen der Meinung des Finanzamtes nicht eindeutig und kann nicht nur dann Sinn ergeben, wenn die Betriebseinstellung schon 2000 erfolgt ist.

Überdies wurde in der Begründung des Vorlageantrages (siehe Punkt 1.1.) vorgebracht, dass die Ruhendmeldung am 21. Dezember 2000, somit erst unmittelbar vor Jahresende 2000 erfolgte und somit bis zum 31. Dezember 2000 nur noch 4 Werkstage folgten. Es erscheint daher glaubhaft, dass aus den dort dargestellten Gründen in dieser kurzen Zeitspanne nicht die endgültige Aufgabe des Betriebes erfolgte.

2.4. Die unter Punkt 1.2. des Vorlageantrages dargestellten Erläuterungen zur Ermittlung des Aufgabegewinnes anhand der Buchwerte zum 31. Dezember 2000 erscheinen dem unabhängigen Finanzsenat ebenfalls plausibel.

2.5. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wird auf folgende Ausführungen in der Berufung verwiesen: "Wonach Sie sich bemüht haben, eine andere Beschäftigung zu finden". Dazu wurde in der Berufung festgehalten, daß solche Bemühungen schon deshalb nicht erfolgt sein können, da sie aufgrund des Alters des Bw. von vornherein aussichtslos gewesen seien. Die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag erscheinen dem unabhängigen Finanzsenat plausibel. Überdies hat der Bw. im Streitzeitraum und in den Folgejahren tatsächlich keine nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt. Das in der Berufungsvorentscheidung zitierte VwGH-Erkenntnis 2002/13/0003 vom 26.6.2002 bezieht sich auf die Erwerbsunfähigkeit, deren Eintritt und Ausmaß im vorliegenden Fall jedoch nicht strittig ist.

2.6. Es geht aus der Berufung nicht hervor, wann genau im Jahr 2001 sich der Gesundheitszustand des Bw. massiv verschlechtert hat. Da dem Bw. mit 1. November 2001

eine Erwerbsunfähigkeitspension zugestanden wurde, ist somit – wie bereits unter Punkt 1 ausgeführt - seit diesem Zeitpunkt die Erwerbsunfähigkeit anzunehmen.

Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag kann aus dem Bezug von Notstandshilfe ab Oktober 2000 nicht abgeleitet werden, dass zum damaligen Zeitpunkt noch keine Betriebsaufgabe erfolgt sein könne. Den Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug von Notstandshilfe kommt lediglich im Hinblick auf die Erwerbsunfähigkeit Bedeutung zu (siehe Punkt 1).

2.7. Ebenso weisen die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung bezüglich der zum 31.12.2000 noch bestandenen Verbindlichkeiten in Höhe von rund ATS 16.000,-- sowie der noch im Jahre 2001 durch den Bw. getätigten Wareneinkäufe bzw. Umsätze darauf hin, dass die Betriebsaufgabe nicht schon im Jahr 2000 erfolgt sein kann.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats im Streitjahr noch keine endgültige Betriebsaufgabe erfolgte, vielmehr erst im Folgejahr.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden und der Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 aufzuheben, da sich kein im Spruch anderslautender Bescheid ergeben hätte. Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren somit gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wien, am 1. Juni 2006