



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Rudolf Kuich, Steuerberater, 7412 Wolfau 507/1/10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart, vertreten durch Oberrätin Mag. Anna Holper, betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb ein Elektroinstallationsunternehmen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 59.005 S erklärt, der sich wie folgt ermittelte (Beträge in Schilling):

#### Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

<b>Einnahmen (netto)</b>		
Umsatzeinnahmen	111.678,18	
Anlagenverkauf	50.000,00	
Mieterträge	16.666,67	<b>178.344,85</b>
<b>Ausgaben (netto)</b>		
Anlagenabgang	187.388,00	
Abschreibungen	28.665,00	
Beratung	15.750,00	

Energie	2.800,00	
Zinsen	2.747,00	<b>237.350,900</b>
<b>Jahresverlust</b>		<b>-59.005,15</b>

### Betriebsaufgabe zum 30.11.2001

<b>Ergebnis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung</b>		<b>-59.005,15</b>
<b>Übergangsgewinn aus Wechsel der Gewinnermittlungsart gem. § 4/10 EStG</b>		
Verbindlichkeiten E.	23.964,23	
Verbindlichkeiten B.	<u>192.000,00</u>	
	215.964,23	
Finanzamt Umsatzsteuer	<u>136.455,97</u>	
	-79.508,28	<b>-79.508,28</b>
<b>Aufgabeergebnis gemäß § 24 EStG</b>		
Veräußerungserlös	0,00	
Eigenkapital zum 30.11.2001	-79.508,28	<b>79.508,28</b>
<b>Steuerpflichtiges Ergebnis 2001</b>		<b>-59.005,15</b>

Dem im Finanzamtsakt befindlichen Erledigungsentwurf zufolge wurde der Gewinn des Bw. im Jahr 2001 von der Abgabenbehörde erster Instanz wie folgt ermittelt:

### Lfg. Gewinn

Einnahmen	111.678,18	
- Abschreibung	28.665,00	
- Beratung	15.750,00	
- Energie	2.800,00	
- Zinsen	<u>2.747,00</u>	
	61.716,08	
+ Mieterträge	<u>16.666,69</u>	
	<u>78.382,75</u>	

### Übergangsgewinn

Warenbestände	+ 35.000,00	§ 184 BAO
Forderungen	+ 0,00	
geleistete AZ	+ 0,00	
ARAP	+ 0,00	
Warenschulden	- 0,00	(Verbindlichkeiten wurden nicht anerkannt)
erhaltene AZ	- 0,00	
RST	- 0,00	
sonst VB	- 0,00	
USt-Zahl.	<u>- 0,00</u>	(Nettoermittler)
	<u>35.000,00</u>	Übergangsgewinn

### Veräußerungsgewinn

Anlagevermögen	185.000,00	
- Buchwert	<u>-185.000,00</u>	lt. BP
	<u>0,00</u>	

lfd. Gewinn	78.382,75	
Übergangsgewinn	35.000,00	
Veräußerungsgewinn	-0,00	
Eink. aus GW	<u>113.382,75</u>	

Einer im Finanzamtsakt befindlichen Kopie eines Prüfungsberichtes gemäß § 151 Abs 3 BAO beim Bw. unter anderem hinsichtlich Einkommensteuer für 1998 bis 2000 lässt sich unter anderem entnehmen, dass im Zuge der „Gewerbestilllegung“ Anlagevermögen statt wie bisher erklärt um 50.000 S um 185.000 S zu niedrig „verustet“ wurde (Tz. 20 a).

Mit Bescheid vom 20. Mai 2003 veranlagte das Finanzamt Oberwart den Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2001, wobei es von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 113.383 S ausging. Begründend wurde ausgeführt, die Veranlagung erfolge unter Zugrundelegung der mit dem Bw. bzw. seinem steuerlichen Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2003 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit dem Antrag, die Einkommensteuer erklärungsgemäß festzusetzen.

Als Begründung wurde ausgeführt:

*„Der Vorräteverkauf von 75.000 S lt. Beilage 1 ist in den Einnahmen von 178.344,85 S enthalten.*

*Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe waren daher keine Waren vorhanden; ein Übergangsgewinn ist entbehrlich.*

*Das Anlagevermögen wurde laut BP an die E. GmbH veräußert; der Anlagenabgang von 187.388,-- S ist daher in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen.“*

Bei der zitierten Beilage 1 handelt es sich um eine Rechnung des Bw. an die E. GmbH vom 16. März 2001, wonach „Inventur laut Beilage“ um 75.000 S netto (90.000 S brutto) veräußert werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2003 änderte das Finanzamt Oberwart den angefochtenen Bescheid in der Weise ab, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 125.995 S erhöht wurden, woraus sich eine Nachforderung von 375,43 € ergab. Begründend führte das Finanzamt aus:

*„Sie begründen Ihr Berufsbegehren damit, dass die Ermittlung eines Übergangsgewinnes verzichtbar ist, da im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der gesamte Warenvorrat an die E. GmbH veräußert war und diese Veräußerung in der Ermittlung des laufenden Gewinnes des Jahres 2001 bereits entsprechend berücksichtigt wurde. Eine Überprüfung der vorliegenden Unterlagen hat diesen Sachverhalt bestätigt, daher ist der im Wege der Veranlagung gem § 184 BAO geschätzte Übergangsgewinn von ATS 35.000,-- nicht anzusetzen.*

Weiters begehren Sie in Ihrer Berufung die aufwandswirksame Berücksichtigung des Restbuchwertes des Anlagevermögens, da auch das Anlagevermögen an die E. GmbH veräußert wurde. Zu diesem Berufungspunkt ist auszuführen, dass der Restbuchwert bei der Erstveranlagung (in Anpassung an die Feststellungen bei der Umsatzsteuernachschau) bereits mit ATS 185.000,-- berücksichtigt wurde. Bei der Umsatzsteuernachschau wurde für den Zeitraum 3/01 festgestellt, dass die Erlöse aus dem Anlagenverkauf mit ATS 50.000,-- netto angesetzt wurden, tatsächlich aber Erlöse von ATS 235.000,-- netto erzielt wurden. Diese Feststellung erforderte auch eine entsprechende ertragsteuerliche Berücksichtigung und diese ist bei der Erstveranlagung nur zum Teil erfolgt – es wurden bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ATS 185.000,-- als Kaufpreis für das Anlagevermögen angesetzt und ein Restbuchwert von ATS 185.000,-- gegenübergestellt – und wird nunmehr im Wege der Berufungserledigung wie folgt richtig gestellt...“

Das Finanzamt ermittelte laut Begründung der Berufungsvorentscheidung die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr wie folgt:

Beträge laut Erklärung

Einnahmen	111.678,18	
Mieterträge	16.666,67	
abz. AfA	-28.665,00	
abz. Beratung	-15.750,00	
abz. Energie	-2.800,00	
abz. Zinsen	<u>-2.747,00</u>	
<b>lfd. Gewinn 2001</b>	<b><u>78.382,75</u></b>	
Erlöse aus Anlagenverkauf	235.000,00	(lt. Umsatzsteuernachschau)
abz. Buchwert	<u>-187.388,00</u>	(lt. Erklärung)
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b><u>47.612,00</u></b>	

„Im Ergebnis hat die Berufungserledigung eine Erhöhung der gewerblichen Einkünfte um ATS 12.612,-- (Übergangsgewinn -35.000 und Veräußerungsgewinn +47.612,--) zur Folge.“

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2003 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw., „die Berufungsvorentscheidung vom 18.11.2003 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.“ Weitere Ausführungen wurden nicht getätigt.

Mit Bericht vom 26. Jänner 2004 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

In Beantwortung einer Mail des Referenten vom 30. Dezember 2004 teilte das Finanzamt mit Mail vom 12. Jänner 2005 mit, dass gegen die Gewährung des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 keine Bedenken bestünden.

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

Zur Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides ist zu bemerken, dass es die Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens der entscheidenden Behörde gebieten, dem Steuerpflichtigen zumindest zu eröffnen, wie die Einkünfte abweichend von der Steuererklärung ermittelt wurden (vgl VwGH 24. 11. 2004, 2000/13/0183). Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen lässt sich weder eine diesbezügliche Niederschrift noch ein Vorhalteverfahren entnehmen, aus welchem die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Erstbescheid – ohne Kenntnis des nur im Akt befindlichen Erledigungsentwurfes – ersichtlich wäre.

Erst die Berufungsvorentscheidung enthält für einen nicht Aktenkundigen nachvollziehbare Ausführungen.

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt erschließt sich dem Unabhängigen Finanzsenat nur an Hand des oben dargestellten Akteninhalts. Die Ausführungen beider Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens hierzu halten sich in Grenzen.

Der Bw. hat demzufolge sein Elektroinstallationsunternehmen im Jahr 2001 aufgegeben. Strittig sind einzelne Positionen der laufenden Gewinnermittlung sowie der Ermittlung des Veräußerungs-/Aufgabegewinnes und eines allfälligen Übergangsgewinnes von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 auf jene nach § 4 Abs 1 leg cit.

Zur Erledigung der Berufung an Hand der Berufungspunkte und Änderungsanträge (§ 250 Abs 1 BAO) ist der Sachverhalt hinreichend ermittelt.

Die Berufung enthält zunächst die Feststellung, dass der „Vorräteverkauf“ von 75.000 S in den Einnahmen „von 178.344,85 S“ (laut Erklärung, 111.678,18 S „Umsatzeinnahmen“, 50.000,00 S „Anlagenverkauf“ und 16.666,67 S „Mieteträge“) enthalten sei.

Das Finanzamt hat sowohl im Erstbescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung die „Umsatzeinnahmen“ von 111.678,18 S unverändert belassen und ist dieser Feststellung nicht entgegen getreten.

Die Berufung enthält als erstes Begehren, von der Ermittlung eines Übergangsgewinnes Abstand zu nehmen, da zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Waren mehr vorhanden gewesen seien, da diese – „Vorräteverkauf“ - bereits vorher veräußert (und somit in den laufenden Einnahmen berücksichtigt) worden seien.

Das Finanzamt ist in der Berufungsvorentscheidung diesem Antrag gefolgt und hat keinen Übergangsgewinn ermittelt.

Ferner enthält die Berufung als zweites Begehren, den Anlagenabgang von 187.388 S infolge Veräußerung des Anlagevermögens „in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen“.

Das Finanzamt hat die Veräußerung des Anlagevermögens nicht dem laufenden Gewinn, sondern dem Veräußerungs-/Aufgabegewinn zugerechnet.

Nach dem Vorbringen des Bw. soll die Betriebsaufgabe mit 30. November 2001 erfolgt sein. Demgegenüber spricht Tz 20 lit a) des Prüfungsberichtes vom 4. Juni 2002 von einer „Gewerbestilllegung“ mit 31. März 2001. Dem Prüfungsbericht zufolge wurde offenkundig im März 2001 das Anlagevermögen veräußert. Das Warenlager wurde laut „Beilage 1“ zur Berufung am 16. März 2001 verkauft.

Als Beginn der Betriebsaufgabe sind solche Maßnahmen zu sehen, die unmittelbar der Betriebsaufgabe dienen, wozu der (Aus)Verkauf des Warenlagers und die Veräußerung des Anlagevermögens zählt (vgl. *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 24 Tz 127).

Der Unabhängige Finanzsenat geht – wie die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens – vom Vorliegen einer nach § 24 EStG 1988 begünstigten Betriebsaufgabe (und nicht etwa von einer sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Liquidation) aus.

Nach hM gehört die Veräußerung des Warenlagers idR (mit Recht differenzierend *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 24 Tz 33) zum laufenden Gewinn, die Veräußerung des Anlagevermögens ab Beginn der Betriebsaufgabe zum Aufgabegewinn (vgl. *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 24 Tz 133 f).

Bei einem Elektrowarenhandel werden als wesentliche Betriebsgrundlagen das Verkaufslokal, die Geschäftsausstattung und das Warenlager angesehen (VwGH 3. 11. 1992, 89/14/0098); bei einem Installationsunternehmen der Standort, das Warenlager, der Fuhrpark, sonstige Anlagegüter und der Kundenstock (VwGH 21. 9. 1983, 83/13/0006).

Die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Veräußerung des Warenlagers zum laufenden Gewinn des Veranlagungsjahres zu rechnen ist. Mangels näherer Sachverhaltsgrundlagen, die eine abweichende Beurteilung nach sich ziehen würden, folgt der Unabhängige Finanzsenat dieser Auffassung.

Ist eine Betriebsaufgabe gegeben, so wird die Veräußerung des Anlagevermögens in Übereinstimmung mit dem Finanzamt zum Aufgabegewinn und nicht zum laufenden Gewinn zu rechnen sein. Die letzte wesentliche Betriebsgrundlage wurde damit veräußert.

Daraus ergibt sich, dass zum einen der vom Finanzamt unwidersprochen ermittelte Erlös aus dem Verkauf des Anlagevermögens als Aufgabegewinn anzusetzen war, diesem allerdings der Buchwertabgang von 187.388 S – in der beantragten Höhe – gegenzurechnen war.

Die Zuordnung dieses Veräußerungsgeschäftes zum Aufgabegewinn durch das Finanzamt ist für den Bw. auch vorteilhaft, da dadurch die Begünstigungen des § 24 EStG 1988 hierauf angewendet werden können.

Inhaltlich hat der Bw. in seinem Vorlageantrag nichts gegen die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung eingeschlagene Vorgangsweise vorgebracht.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung von einem laufenden Gewinn in Höhe von 78.382,75 S und einem Aufgabegewinn von 47.612,00 S aus.

Von Amts wegen war jedoch der Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. Diese Bestimmung lautet:

*(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 100.000 S und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 100.000 S übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,*

- *wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,*
- *wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder*
- *wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.*

Das Finanzamt hat sich nicht gegen die Berücksichtigung des Freibetrages ausgesprochen.

Da der Aufgabegewinn unter 100.000 S liegt und keiner der in § 24 Abs 4 EStG 1988 genannten Ausschlussgründe vorliegt, hat der Aufgabegewinn steuerfrei zu bleiben und sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 78.383 S anzusetzen.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. Jänner 2005