



Außenstelle Linz
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/1341-L/02, RV/0312-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vom 21. November 2001, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22. Oktober 2001 betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 1999 sowie vom 30. März 2004 betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 2000 nach der am 26. April 2005 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Bescheide für die Umsatz- und Einkommensteuer 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide für die Umsatz- und Einkommensteuer 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Im Schreiben vom 24. Januar 2000 teilte der Berufungswerber dem Finanzamt mit, dass er aufgrund seines Pensionsantrittes seinen Betrieb zum 31. Dezember 1999 geschlossen habe. Das Unternehmen und den Kundenstock habe er zum 1. Januar 2000 an W verkauft. Gleicher geht aus der Verständigung über die Endigung einer Gewerberechtigung vom 11. November 1999 hervor.

Mit den Bescheiden datiert vom 7. November 2000 wurde der Berufungswerber antragsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer 1999 veranlagt.

Im Rahmen der beim Berufungswerber im Zeitraum vom 27. August 2001 bis 11. Oktober 2001 durchgeföhrten Buch- und Betriebsprüfung stellte der Prüfer im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht unter anderem Folgendes fest:

"Tz 14 Veräußerung des Betriebes im Jahr 1999

Das Unternehmen wurde laut Kaufvertrag mit 31. Dezember 1999 veräußert. Nach § 17 Abs. 7 ivm § 19 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994) entsteht bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen die Umsatzsteuerschuld stets mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Geschäftsveräußerung erfolgt ist. In diesem Fall ist die Veräußerung des Unternehmens im Jahr 1999 der Umsatzsteuer zu unterziehen und nicht in der Umsatzsteuervoranmeldung 01/00.

Erhöhung des Gesamtbetrages der Entgelte und der Umsätze zu 20% netto für 1999: S 998.304,00

Tz 15 Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG für 1999

Die betrieblichen Gebäudeteile laut Anlagenverzeichnis wurden mit 31. Dezember 1999 ins Privatvermögen übernommen, diese Entnahme stellt einen Eigenverbrauch dar und ist von der Umsatzsteuer unecht befreit. Für folgende Gebäudeteile war demnach die Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Jahr 1999 zu berichtigten (die berichtigte Vorsteuer von S 13.615,96 mindert als Veräußerungskosten den Veräußerungsgewinn):

betrieblicher Gebäudeanteil	Anschaffungsdatum	AK netto S	Vorsteuer gesamt S	Anteil Vorsteuerkorrektur S	Betrag Vorsteuerkorrektur 1999 S
50% Bauaufwand Garage	31.12.1991	98.920,00	19.784,00	2 Zehntel	3.956,80
50% Bauaufwand Garage	29.06.1992	52.002,00	10.400,40	3 Zehntel	3.120,12
Heizung 31%	30.09.1995	54.492,00	10.989,40	6 Zehntel	6.539,04
Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 gesamt					13.165,96

Tz 16 Änderung des Gesamtbetrages der Entgelte 1999

Gesamtbetrag der Entgelte netto bisher erklärt	1.911.585,97
Erhöhung laut Tz 14	998.304,00
Gesamtbetrag der Entgelte netto nach Bp	2.909.889,97

Tz Änderung der Umsätze zu 20% 1999

Umsätze zu 20% netto bisher erklärt	1.913.285,97
Erhöhung laut Tz 14	998.394,00
Umsätze zu 20% netto nach Bp	2.911.589,97

...

Tz 22 Betriebsveräußerung im Jahr 1999

Der Betrieb wurde laut Kaufvertrag mit 31. Dezember 1999 an W veräußert (vom Anlagevermögen der Fuhrpark, Geschäftsaustattung, Software und Rauchfangkehrerkonzession). Vom Käufer wurden nicht übernommen: betriebliche Gebäudeteile und Grundstückseinrichtungen, Forderungen, Kassenbestand, Bankguthaben und Verbindlichkeiten. Es liegt im zu beurteilenden Fall wegen Veräußerung der Rauchfangkehrerkonzession zusammen mit weiteren Wirtschaftsgütern eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Die Wohnsitzbegünstigung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 kommt demnach nicht zum Tragen. Diese hat Betriebsaufgabe zur Voraussetzung. Die betrieblichen Gebäudeteile laut Anlagenverzeichnis waren zum 31. Dezember 1999 zum gemeinen Wert ins Privatvermögen zu entnehmen (dies wird bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigt). Von der Betriebsprüfungsabteilung wird daher ein Veräußerungsgewinn wie folgt ermittelt:

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes für 1999

Ermittlung des adaptierten Kapitals in S:

Kapital laut Bilanz 31.12.1999	609.352,04
Abfertigungsrückstellung laut Bp (wird übernommen)	-65.652,00
Ausbuchung Abfertigungsverbindlichkeit SN	131.304,00
berichtigtes Kapital zum 31.12.1999 laut Bp	675.0004,04
plus Buchwert nicht übernommener Passiva	816.582,68
abzüglich Buchwert nicht übernommener Aktiva	-667.424,72
adaptiertes Kapital laut Bp	824.162
Veräußerungspreis netto	998.304
Veräußerungspreis Wertpapiere	33.000,00
gemeiner Wert Gebäude und Grundstückseinrichtung	450.000,00
abzüglich Buchwert Gebäude und Grundstückseinrichtung	-272.088,00
Summe	1.209.219,00
abzüglich adaptiertes Kapital laut BP	824.162,00
Summe	385.054,00
Kürzung Differenz Abfertigungsverpflichtung zu Abfertigungsrückstellung 1999	-65.652,00
abzüglich Veräußerungskosten Vorsteuerkorrektur	-13.615,96
Veräußerungsgewinn	305.786,04
abzüglich Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4	-100.000,00
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn laut Bp	205.786,04

Die Umsatzsteuer vom Verkaufspreis wurde netto als Durchläufer nicht angesetzt. ..."

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden für die Umsatz- und Einkommensteuer 1999 datiert vom 22. Oktober 2001.

Gegen diese richtet sich die Berufung datiert vom 21. November 2001. Darin wird hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 1999 vorgebracht, dass darin die im Jahr 2000 fakturierten Erlöse aus der Veräußerung von Teilen der Geschäftsaustattung in das Jahr 1999 mit der Begründung verschoben worden seien, da bei einer Betriebsaufgabe alle Umsätze im letzten Voranmeldungszeitraum entsprechend § 17 Abs. 7 UStG 1994 zu erfassen wären. Diese Norm sei aber eine Spezialbestimmung bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten. Der Berufungswerber habe seine Umsätze jedoch immer nach vereinbarten Entgelten besteuert, weswegen § 17 UStG 1994 nicht anzuwenden sei. Er berufe sich auf § 19 Abs. 2 Z 1a UStG 1994 wonach sich die Steuerpflicht bei entsprechender Rechnungslegung um ein Monat verschiebe. Sofern der Gesetzgeber gewollt hätte, dass diese Regelung bei einer Betriebsaufgabe oder Geschäftsveräußerung nicht angewendet werden solle, wäre es ihm ein Leichtes gewesen einen entsprechenden Hinweise in das Umsatzsteuergesetz aufzunehmen.

Zum geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 erklärte der Berufungswerber, dass bei der Ermittlung der Höhe des Betriebsaufgabegewinnes nicht die Buchwerte aller auszuscheidenden Wirtschaftsgüter berücksichtigt worden seien. Die Berechnung des Prüfers in der Tz 22 des Prüfungsberichtes lasse sich nicht nachvollziehen. Richtig wäre auch der Abgang von Wirtschaftsgütern zu berücksichtigen gewesen, welche nach der Betriebsaufgabe wertlos gewesen wären:

"Ermittlung Veräußerungsgewinn per 31. Dezember 1999 in S:

Veräußerungserlös netto	998.304,00	
Veräußerungspreis Wertpapiere	33.000,00	
Gemeiner Wert Gebäude/Grundstückseinrichtung*)	450.000,00	1.481.304,00
Wert Konzession	842.345,00	
Wert Gebäude/Grundstückseinrichtung*)	272.088,00	
Wert BGA und Software	12,00	
Wert Fuhrpark	15.134,00	
Wert Wertpapiere	32.323,00	
Abfertigungsrückstellung	65.652,00	
Vorsteuerkorrektur laut Bp	13.615,00	1.241.169,96
Betriebsaufgabegewinn		240.134,04
abzüglich steuerfrei nach § 24 Abs. 6 *)		-177.912,00
steuerpflichtiger Aufgabegewinn		62.222,04
Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4		-62.222,04
verbleibt Aufgabegewinn		0,00

*) Antrag auf Steuerbefreiung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988"

Das Rechtsmittel richte sich auch gegen das Versagen der Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988. Der Prüfer habe übersehen, dass es sich wohl bei jeder Betriebsaufgabe um eine Geschäftsveräußerung im ganzen handle. Wenn eine solche Veräußerung vom Begriff der Betriebsaufgabe nicht umfasst wäre, hätte diese Bestimmung bei Übergaben an fremde Personen praktisch keine Bedeutung. Eine Betriebsaufgabe setze einen einheitlichen Vorgang voraus, in dem alle Wirtschaftsgüter verkauft oder ins Privatvermögen übernommen würden, was der Berufungswerber getan habe. Auch die anderen Voraussetzungen, nämlich Erwerbsunfähigkeit als Folge der Parkinsonschen Krankheit, Hauptwohnsitz, keine Veräußerung oder Verpachtung der betrieblich genutzten Gebäudeteile, habe der Berufungswerber erfüllt. Der Gesetzestext schließe die Inanspruchnahme der Begünstigung bei einer Betriebsveräußerung im Ganzen nicht aus.

In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2000 gab der Berufungswerber bekannt, dass er entsprechend des zum Umsatzsteuerbescheid 1999 eingebrachten Rechtsmittel der dort vertretenen Rechtsansicht folgend den Erlös aus der Geschäftsaufgabe in der Umsatzsteuererklärung 2000 aufgenommen habe. Bei der Einkommensteuer 2000 erklärte der Berufungswerber negative nachträgliche Einkünfte aus Gewerbetrieb in der Höhe von S 23.201,34:

Nachträgliche Betriebsausgaben in S	VSt	
Inkassokosten	3.274,75	2.315,60
Buchhaltung 4. Quartal 1999	1.458,00	-

Bilanz 1999 ab Rückstellung	4.744,00	3.720,00
Instandhaltung Computer für Kundenabrechnung	800,74	4.003,70
Rechtsschutz- und Computerversicherung		1.865,60
Nutzungseinlage Büro inklusive Betriebskosten 12 Monate		3.600,00
Abschreibung Computer und Kopierer		4.968,00
Bankspesen, Zinsen		2.308,00
Postgebühren		420,00
Verlust 2000	10.277,49	23.201,34

Der Umsatzsteuerbescheid des Finanzamtes für das Jahr 2000 datiert vom 30. März 2004 enthielt weder Umsätze (Erklärung des Berufungswerbers S 998.304,00) noch Vorsteuern (Erklärung des Berufungswerbers S 10.277,49) und daher eine Abgabenschuld von S 0,00. Dies wurde damit begründet, dass die Geschäftsveräußerung bereits im Jahr 1999 versteuert worden sei.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 gleichen Datums setzte die Einkünfte aus Gewerbetrieb des Berufungswerbers mit S 0,00 mit der Begründung fest, dass die nachträglichen Betriebsausgaben nicht anerkannt hätten werden können, da die Geschäftsveräußerung im Ganzen bereits im Jahr 1999 versteuert worden sei.

Gegen diese beiden letztgenannten Bescheide richtet sich die Berufung datiert vom 7. April 2004 und führt der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers aus, dass es ihm in seiner 25-jährigen Berufspraxis noch nicht "vorgekommen" sei, dass nachträgliche Betriebsausgaben mit dem Hinweis auf die im Vorjahr erfolgte Betriebsaufgabe abgelehnt worden seien. Es sei wohl allgemein bekannt, dass es bei einer Betriebsaufgabe äußerst selten gelinge, alle Betriebsausgaben, welche mit der Betriebsaufgabe in Zusammenhang stünden, im Jahr der Betriebsaufgabe "unterzubringen", insbesonders wenn die Betriebsaufgabe zum 31. Dezember erfolge. Bei den geltend gemachten Kosten handle es sich vor allem um Kosten, welche aus dem Eintreiben der am 31. Dezember 1999 bestehenden Kundenforderungen und dem Warten jener Daten des Kundestockes zur Übergabe an den Rechtsnachfolger, wozu sich der Berufungswerber vertraglich verpflichtet habe, entstanden seien. Hinsichtlich der Umsatzsteuer werde die schon in der Erklärung und der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 vertretene Rechtsmeinung beibehalten. Thema dieser Berufung sei jedoch das Versagen der Vorsteuer 2000, deren Grundlage in der Beilage zur Einkommensteuerklärung 2000 ersichtlich wäre.

Bereits mit Schreiben datiert vom 31. Mai 2002 hatte der Berufungswerber "beantragt" die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuer 1999 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

In der am 26. April abgehaltenen Berufungsverhandlung führten die Parteien zunächst wie oben beschrieben aus und wurde die Rechtslage mit dem ohne professionellen Parteienvertreter erschienen Berufungswerber ausführlich diskutiert.

Die vom Berufungswerber ungeordnet vorgelegten Originalbelege für die nachträglichen Betriebsausgaben 2000 wurden von den Parteien gemeinsam geordnet durchgesehen und geprüft.

In der Folge schränkte der Berufungswerber niederschriftlich mit inhaltlicher Zustimmung des Vertreters des Finanzamtes sein Berufungsbegehren in Hinblick auf die nachträglichen Betriebsausgaben 2000 und die damit zusammenhängenden Vorsteuern auf die mit den Belegen nachweisbaren Ausgaben wie folgt ein: Inkassokosten S 2.315,60 (Vorsteuer S 463,12), Buchhaltung viertes Quartal 1999 abzüglich Rückstellung ausschließlich Vorsteuer von S 1.458,00, Bilanzierungskosten 1999 abzüglich Rückstellung S 3.720,00 (Vorsteuer S 4.744,00), Instandhaltung Computer für Kundenabrechnung S 4.003,70 (Vorsteuer S 800,74), Rechtsschutz- und Computerversicherung S 1.865,60, Bankspesen / Zinsen S 2.308,00, Postgebühren S 420,00.

Über die Berufung wurde erwogen:

Veräußerungsgewinn 1999:

Unter einer Betriebsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 24 EStG 1988 versteht man nach herrschender Lehre und Judikatur jenen Vorgang, in welchem die wesentlichen Grundlagen des Betriebes übereignet werden (vergleiche zum Beispiel Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Rz 12 zu § 24, 14). Dies ist dann erfüllt, wenn alle Wirtschaftsgüter übereignet werden, welche objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen. Darauf ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt kommt es nicht an.

Eine Betriebsaufgabe im Sinne der Z 2 der leg. cit. liegt hingegen dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen zwar in einem einheitlichen Vorgang, aber einzeln getrennt an verschiedene Erwerber veräußert oder ins Privatvermögen übernommen werden (herrschende Lehre und Judikatur, siehe etwa Doralt, aaO. Rz 122/1 zu § 24, 48).

Auch vom Berufungswerber wurde die Betriebsveräußerung seines Rauchfangkehrerbetriebes im Ganzen durch den Vertrag vom 26. November 1999, in welchem sich der Berufungswerber verpflichtete den Rauchfangkehrerbetrieb mit Rauchfangkehrerkonzession, der gesamten Betriebsausstattung, dem Fuhrpark, dem EDV-Programm "Smoke 2000 Basispaket" nach dem Bestandverzeichnis der betrieblichen Anlagegüter zum 31. Dezember 1998 zu veräußern, wobei der Berufungswerber sich verpflichtete, auf die Weiterführung des Rauchfangkehrergewerbes zum 31. Dezember 1999 zu verzichten und gegenüber den Behörden alle erforderlichen Erklärungen abzugeben und Unterschriften zu leisten, damit der Käufer den Gewerbebetrieb ab 1. Januar 2000 ausüben habe können, als solche anerkannt.

Der Vertrag war also darauf ausgerichtet, dem Erwerber die Fortführung des Betriebes zu ermöglichen und hat sich der Käufer sogar verpflichtet alle Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeits- und Lehrlingsverträgen mit den Gesellen und dem Lehrling zu übernehmen, sodass den Berufungswerber keine Ansprüche aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit diesen Mitarbeitern treffen sollte.

Es kann somit kein Zweifel daran bestehen, dass der Berufungswerber an den Käufer die wesentlichen Betriebsgrundlagen seines Rauchfangkehrerbetriebes gegen ein Entgelt von S 998.304,00 zum 31. Dezember 1999 übergeben und damit eine Veräußerung des ganzen Betriebes im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 erste Alternative EStG 1988 stattgefunden hat.

Fraglich ist im bisherigen Verfahren jedoch, einerseits die Höhe des Veräußerungsgewinnes und ob der Berufungswerber für diese Betriebsveräußerung die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 beziehungsweise die Ermäßigung der Progression nach § 37 Abs. 2 und 5 EStG 1988 zusteht.

Um die Höhe des Veräußerungsgewinnes feststellen zu können, ist als erstes zu klären, ob der Berufungswerber zu Recht die stillen Reserven des ins Privatvermögen übernommenen Gebäudes und der Grundstückseinrichtung nicht bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigt hat.

§ 24 Abs. 1 EStG 1988 definiert als "Veräußerungsgewinn" Gewinne die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer oder Mitunternehmer eines Betriebes anzusehen ist und aus der Aufgabe eines Betriebes. Das Ergebnis einer Betriebsaufgabe oder einer Betriebsveräußerung werden daher vom Gesetzgeber gleichgestellt und als "Veräußerungsgewinn" bezeichnet (zu den dogmatischen Hintergründen dieser Gleichstellung und grundsätzlichen Gleichbehandlung siehe Doralt aaO. Rz 2 zu §24, 11f).

Allerdings besteht in der Lehre und Judikatur die Auffassung, dass die Begünstigung des § 24 Abs. 6 (*"Wird der Betrieb aufgegeben, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, dann unterbliebt auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven. Dazu müssen folgende Voraussetzungen vorliegen: ..."*) bei einer Betriebsveräußerung nicht zusteht (Doralt, aaO. Rz 229 zu § 24, 75).

Sogar der Verwaltungsgerichtshof hat sich in letzter Zeit ausdrücklich mit dieser Fragestellung beschäftigt. Im Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 2000/14/0178, ist er zu folgender Ansicht gelangt:

"Zu Recht weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass das EStG 1988 zwischen der Veräußerung und der Aufgabe eines Betriebes unterscheidet. In § 24 Abs. 1 leg. cit. wird die Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) als eigener Tatbestand angeführt, der zu einem Veräußerungsgewinn führen kann und in den Absätzen 4 und 5 der Veräußerung des Betriebes gleich gestellt. Sowohl der Tatbestand der Betriebsveräußerung als auch der Betriebsaufgabe sind mit dem Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Unternehmens verbunden. Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen liegt vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen, somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, übernimmt. Bei der Aufgabe hört der Betrieb hingegen zu bestehen auf. Eine Aufgabe des Betriebes liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entweder an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder wenn einzelne der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Dritte übergehen und einzelne solcher (wesentliche Betriebsgrundlagen ausmachenden) Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers übertragen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 13 und Tz. 31 zu § 24, Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 25 und Tz. 28 zu § 24). Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen setzt nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. November 1992, 91/13/0152). Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stimmen darin überein, dass das in das Privatvermögen überführte Gebäude gegenständlich nicht zu den wesentlichen Grundlagen des Großhandelsbetriebes gehörte und damit von einer Betriebsveräußerung im Ganzen auszugehen sei. Werden anlässlich einer Betriebsveräußerung (oder -aufgabe) unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ändert dies an der Beurteilung des begünstigten Veräußerungsvorganges nichts, weil sich sowohl die Betriebsveräußerung als auch die Betriebsaufgabe nur am Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen orientieren (vgl. Quatschnigg/Schuch, aaO, Tz. 27 und Tz. 32 zu § 24). Der hier strittige Abs. 6 leg. cit. wurde aus dem EStG 1972 übernommen, in welches die entsprechende Regelung über Anregung der Steuerreformkommission mit dem Abgabenänderungsgesetz 1980, BGBI. Nr. 563/1980, Eingang fand. In den Materialien wird dazu ausgeführt (457 BlgNR 15. GP): "Im Rahmen einer Betriebsaufgabe sind hinsichtlich der Verwertung der bisher betrieblich genutzten Anlagegüter verschiedene Möglichkeiten gegeben. Diese reichen vom vollständigen über einen teilweisen Verkauf bis zu einer vollständigen Übernahme der Anlagegüter ins Privatvermögen. Eine Verwertung durch Verkauf wird insbesondere dann nicht in Betracht kommen, wenn ein Gebäude bisher sowohl der Wohnsitz des Unternehmers (Mitunternehmers) als auch betrieblich genutzt war und der Betrieb infolge Todes, Berufsunfähigkeit oder Erreichen des Pensionsalters aufgegeben wird. Zur Vermeidung von Härten sieht der Entwurf in bestimmten Fällen der Betriebsaufgabe auf Antrag eine Ausscheidung der stillen Reserven betrieblich genutzter Gebäudeteile aus dem steuerpflichtigen Aufgabegewinn vor." Gesetzestext und Materialien sprechen im Zusammenhang mit der Sonderbehandlung des Wohngebäudes nur den Fall der Betriebsaufgabe an. Durch die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sollen soziale Härten vermieden werden, wenn der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Hauptwohnsitz hat und anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die er nicht

realisieren kann, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz aufzugeben. Zum Vorbringen der mitbeteiligten Partei im Verwaltungsverfahren, auch bei der Betriebsaufgabe fänden Veräußerungen statt, ist zu sagen, dass es - wie oben ausgeführt - bei der Betriebsaufgabe zur Zerschlagung der betrieblichen Einheit kommt, während der Betrieb bei der Betriebsveräußerung im Ganzen erhalten bleibt und der Erwerber durch den Vorgang die Möglichkeit der Betriebsfortführung erhält. Solcherart werden dem Unternehmer, der seinen Betrieb im Ganzen veräußern kann, bei Beendigung der Tätigkeit im Regelfall mehr Mittel zufließen, als dies bei einer Betriebsaufgabe (mit etwaiger Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter) der Fall sein wird, sodass der Veräußerer eines Betriebes (in der typisierenden Betrachtungsweise des EStG 1972 und 1988) weniger schutzwürdig erscheint. Indem die belangte Behörde die auf die ehemalige Betriebsliegenschaft entfallenden stillen Reserven zu Unrecht gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 steuerfrei belassen hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet."

Angesichts der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Argumentationslinie, nämlich der geringeren Schutzwürdigkeit desjenigen, der ein lebendes Unternehmen verkauft und daraus einen größeren Ertrag erzielen kann, wie wenn er diese Wirtschaftsgüter einzeln verkaufen würde, wird erkennbar, dass das Vorbringen des Berufungswerbers, jede Betriebsveräußerung im Ganzen ohne weitere Berufsausübung sei auch eine Betriebsaufgabe und als solche nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 begünstigt, der Absicht des Gesetzgebers entgegenläuft.

Dementsprechend war dem Wortlaut ("Wird der Betrieb aufgegeben ...") der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und dem Sinn des § 24 Abs. 6 EStG 1988 folgend das Begehr des Berufungswerbers bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes seines Rauchfangkehrerbetriebes zum 31. Dezember 1999 die stillen Reserven des Gebäudes und der Grundstückseinrichtung außer Acht zu lassen, abzuweisen.

Wenn man nun die Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinnes nach den Absätzen 2 und 3 des § 24 EStG 1988 betrachtet, so zeigt sich, dass die Ansätze des Berufungswerbers und des Finanzamtes zu einem guten Teil übereinstimmen, nämlich soweit es den Veräußerungserlös netto, den Veräußerungspreis der Wertpapiere und den gemeinen Wert des Gebäudes und der Grundstückseinrichtung den Abzug des Buchwertes des Gebäudes und der Grundstückseinrichtung betrifft:

Allerdings zieht der Berufungswerber auch noch den "Wert" der Konzession, der BGA und Software, des Fuhrparks und der Wertpapiere ab, was der Bruttomethode der Veräußerungsgewinnermittlung entspricht. Das Finanzamt hingegen zieht das adaptierte positive Kapitalkonto ab, was der Nettomethode gleichkommt. Beide Methoden müssen bei gleichen Bilanzansätzen systembedingt zum gleichen Ergebnis kommen.

Das Ergebnis der Methoden der Verfahrensparteien differiert jedoch um S 65.652,00, dem Wert der Abfertigungsrückstellung wie vom Prüfer unter Tz 20 und Tz 21 dargestellt. Dem

Berufungswerber ist also insofern ein Fehler unterlaufen, als er die Abfertigungsrückstellung abgezogen hat, was jedoch nur bei der Nettomethode in Form des (adaptierten) Kapitalkontos eine Auswirkung hat. Bei der Bruttomethode bleiben Rückstellungen außer Ansatz. Korrigiert man dies ergibt sich auch nach der Rechnung des Berufungswerbers folgendes Bild und stimmt das Ergebnis mit jenem des Prüfers überein:

		Zwischensumme
Veräußerungserlös netto	998.304,00	
Veräußerungspreis Wertpapiere	33.000,00	
Gemeiner Wert Gebäude/Grundstückseinrichtung*)	450.000,00	1.481.304,00
abzüglich Buchwert Gebäude und Grundstückseinrichtung	-272.088,00	
abzüglich Buchwert der Konzession	-842.345,00	
abzüglich Buchwert BGA und Software	-12,00	
abzüglich Buchwert Fuhrpark	-15.134,00	
abzüglich Buchwert Wertpapiere	-32.323,00	
Vorsteuerkorrektur laut Bp	-13.615,96	
Betriebsaufgabegewinn		305.786,04

Wie schon oben dargestellt, kommt die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 für den Berufungswerber nicht in Betracht und ist daher nach der Darstellungsform des Berufungswerbers wie folgt weiterzurechnen, da der Berufungswerber die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht beantragt hat:

Betriebsaufgabegewinn		305.786,04
abzüglich steuerfrei nach § 24 Abs. 6*)		0,00
steuerpflichtiger Aufgabegewinn		305.786,04
Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4		100.000,00
verbleibt Aufgabegewinn		205.786,04

Da dies genau jenem Betrag entspricht, welcher dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt worden ist und die Differenz zum Berufungsbegehren abgesehen von der unterbliebenen Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 (siehe oben) nur auf einen Rechenfehler des Berufungswerbers zurückzuführen war, ist auch dieser Berufungspunkt abzuweisen.

Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuld für den Veräußerungspreis des Rauchfangkehrerbetriebes:

Im angefochtenen Bescheid ging das Finanzamt davon aus, dass bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen die Umsatzsteuerschuld stets mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes entsteht, in dem die Geschäftsveräußerung (des Rauchfangkehrerbetriebes) erfolgt, also dem 31. Dezember 1999, und sich dabei auf § 17 Abs. 7 iVm. § 19 UStG 1994 berufen.

Nach Ansicht des Berufungswerbers regelt § 17 Abs. 7 einen Fall der Ist-Besteuerung und sei deshalb auf ihn nicht anzuwenden, weil er die Umsatzsteuer immer nach Soll versteuert habe.

Nach dem Konzept des UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in der Regel zu dem Zeitpunkt, zu der die Lieferung des Gegenstandes oder die Dienstleistung bewirkt wird (siehe Art. 10

Abs. 2 erster Satz der 6. EG-Richtlinie, - Sollbesteuerung/Besteuerung nach vereinbarten Entgelten, § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a erster Teilsatz UStG 1994). Nur Ausnahmsweise besteht die Möglichkeit der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (§ 19 Abs. Z 2 lit. c UStG 1994). Diese Fälle sind im § 17 UStG 1994 abschließend aufgezählt.

Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers regelt § 17 Abs. 7 UStG 1994 aber nicht einen Fall der Ist-Besteuerung, sondern nimmt den Fall der Geschäftsveräußerung im Ganzen ausdrücklich von der Ist-Besteuerung aus und unterstellt die Geschäftsveräußerung im Ganzen generell der Sollbesteuerung ("*Die Bestimmungen des Abs. 1 und 2 finden auf die Geschäftsveräußerung im Ganzen keine Anwendung.*").

Dementsprechend findet sich in der Literatur nahezu gleich lautend wiederholt die Feststellung, dass die Steuerschuld für die Geschäftsveräußerung im Ganzen stets mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes entsteht, in dem die Geschäftsveräußerung erfolgt ist (siehe etwa Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anm. 76 zu § 17; Ruppe EStG Kommentar, Tz 64 zu § 17). Diese Aussage hat jedoch ihre Wurzel darin, dass damit eindeutig klar gestellt werden soll, dass bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen auch dann die gesamte Umsatzsteuer auf einmal anfällt, wenn Ratenzahlung vereinbart wurde.

Eine weitere Einschränkung der im § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 vorgesehenen Regelung ist aber weder aus dem zitierten Gesetzestext noch in der Literatur oder Judikatur erkennbar.

Da auch umsatzsteuerlich für die Beurteilung, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt die gleichen Überlegungen anzustellen sind, wie sie bereits oben für die Einkommensteuer durchgeführt worden sind (siehe etwa Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO., Rz 401ff zu § 4, § 4 Abs. 7 UStG 1994) steht fest, dass der Berufungswerber auch umsatzsteuerrechtlich mit 31. Dezember 1999 verkauft hat und entsprechend § 17 Abs. 7 iVm. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 an sich die Steuerschuld mit Ablauf dieses Kalendermonates entsteht. Jedoch verschiebt sich nach der leg. cit. dieser Zeitpunkt um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Der Berufungswerber hat, datiert mit 2. Januar 2000, ein als Rechnung bezeichnetes Schreiben ausgefertigt, in welcher als Liefergegenstand ein Lastkraftwagen Subaru Domingo , zwei Motorfahrräder Puch X50-4 , ein Messgerät, ein Hochdruckreiniger, ein Staubsauger, eine biegsame Welle, ein dreifach Spind, alle jeweils gebraucht, diverses Bürstenmaterial, Datenbestand für die Abrechnung und die Rauchfangkehrerkonzession, jeweils einzeln mit Nettopreis und ausgewiesener Umsatzsteuer von 20% der Summe angeführt sind. Als Gesamtpreis sind S 1,197.964,00 genannt. Weiters vermerkt sind Name und Adresse des

Berufungswerbers, nicht jedoch Name und Adresse des Käufers. Ein Hinweis auf den Kaufvertrag vom 26. November 1999 fehlt.

Voraussetzung einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 idF. BGBI. Nr. 663/1994, ist jedoch, sofern der Rechnungsbetrag S 2000,00 übersteigt, neben dem Namen und der Anschrift des liefernden Unternehmers, der Menge und der handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände, dem Tag der Lieferung, dem Entgelt, dem auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag, auch der Name und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung (§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994).

Der Name und die Anschrift des Käufers fehlen jedoch auf diesem Schriftstück.

Entsprechend § 11 Abs. 2 UStG 1994 können die nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 erforderlichen Angaben entfallen, wenn diese auch auf anderen Belegen enthalten sind und auf diese in der Rechnung hingewiesen wird.

Ein solcher Hinweis kommt in diesem Schriftstück nicht vor.

Da somit das als Rechnung bezeichnete Schreiben des Berufungswerbers vom 2. Januar 2000 die Voraussetzungen einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 nicht erfüllt, kann auch ein Verschieben der Entstehung der Steuerschuld im Sinne des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Teilsatz UStG 1994 nicht eintreten und gilt der erste Teilsatz der leg. cit.. Die Steuerschuld für den Verkauf des Rauchfangkehrerbetriebes zum 31. Dezember 1999 entstand mit Ablauf des Dezember 1999 und war daher auch die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 abzuweisen.

Soweit es die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 angeht, verweist der Berufungswerber, insofern es die Steuerschuld aufgrund des Verkaufes des Rauchfangkehrerbetriebes im Ganzen betrifft, auf sein Vorbringen in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999. Wie schon in den letzten Absätzen ausgeführt, ist die Umsatzsteuerschuld dafür im Dezember 1999 entstanden und ist daher insofern auch die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 abzuweisen.

Nachträgliche Einkünfte aus ehemaliger betrieblicher Tätigkeit im Jahr 2000:

§ 32 Z 2 EStG 1988 sieht vor, dass Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 und zwar zum Beispiel Gewinne aus dem Eingang abgeschriebenen Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen, zu den Einkünften des § 2 Abs. 3 EStG 1988 gehören.

Diese Regelung soll dazu dienen, solche Einkünfte, die erst nach der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber einen engen Zusammenhang zum Betrieb aufweisen,

noch der betrieblichen Sphäre zuzuweisen. Ein enger betrieblicher Zusammenhang besteht bei all jenen Wirtschaftsgütern, die außerhalb des beendeten Betriebes praktisch nicht mehr eigenständig privat nutzbar sind, sondern nur noch abgewickelt werden können (zum Beispiel Forderungen, Verbindlichkeiten, Gewährleistungsverpflichtungen oder –Ansprüche).

Wertänderungen an derartigen Wirtschaftsgütern führen zu positiven oder negativen Einkünften.

Ein solcher enger betrieblicher Zusammenhang kann für die vom Berufungswerber geltend gemachten Inkassokosten von S 2.315,60 (Vorsteuer S 463,12), hinsichtlich Kosten der Buchhaltung des vierten Quartals 1999 abzüglich Rückstellung und daher S 0,00 (Vorsteuer S 1.458,00), der Bilanzierungskosten 1999 abzüglich Rückstellung von S 3.720,00 (Vorsteuer S 4.744,00), der Instandhaltungskosten des Computers für Kundenabrechnung (Festplattenschaden und Datenrettung) von S 4.003,70 (Vorsteuer S 800,74), der Kosten der Rechtschutz- und Computerversicherung S 1.865,60, der Bankspesen beziehungsweise Zinsen S 2.308,00 und der Postgebühren S 420,00 bejaht werden

Bei den anderen vom Berufungswerber ursprünglich aufgezählten Positionen fehlt ein solcher Zusammenhang und war daher der Berufung in diesem in der mündlichen Verhandlung am 26. April 2005 eingeschränkten Berufungspunkt stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 12. Mai 2005