



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GW, vertreten durch GMW, vom 13. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 10. April 2008 betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe beträgt

Jahr/Zeit -raum	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	0,00 S	Umsatzsteuer (20%)	0,00 S
			Umsatzsteuer gesamt	0,00 S
			abziehbare Vorsteuer	1.184,50 S
Gutschrift in S				-1.184,00 S
Gutschrift in €				-86,04 €

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

Entscheidungsgründe

1. Beim Bw. wurde von Dezember 2007 bis März 2008 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Dabei wurden folgende Feststellungen getroffen:

a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

In den geprüften Jahren 2000 bis 2005 seien bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb Verluste erklärt worden. Die Verluste stammten aus der Tätigkeit als Werbemittler. Bei dieser Tätigkeit seien im gesamten Prüfungszeitraum (und auch einige Jahre davor) keine Einnahmen erzielt worden. Der Bw. sei bei einer Zeitung (WB) in der Anzeigenabteilung angestellt und für den Motorbereich und sonstige Sonderprojekte zuständig. Der Gewerbeschein als Werbemittler sei laut Auskunft des Steuerpflichtigen aufrecht, um in Zukunft eine Absicherung zu haben, falls die Angestelltentätigkeit (NSA) eine Änderung erfahren sollte. Eine konkrete Änderung seines Angestelltenverhältnisses sei derzeit nicht zu erwarten.

Da die geltend gemachten Ausgaben in keinem Zusammenhang mit einer ausgeübten betrieblichen Tätigkeit stünden, liege nach Ansicht des Prüfers keine Einkunftsquelle vor. Mangels Erzielung von Einnahmen sei es auch ausgeschlossen, dass ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Die Betätigung und die daraus entstehenden Aufwendungen würden nicht einem typischen Berufsbild entsprechen. Ausgaben die keiner Einkunftsart zuzurechnen seien, blieben bei der Ermittlung der Einkünfte ohne Ansatz.

Die BP setze daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000 bis 2005 mit 0,00 € an. Die Verluste hätten bisher betragen:

Übersicht 1

Jahr	Betrag
2000	-4.277,67
2001	-4.439,95
2002	-4.082,17
2003	-4.287,09
2004	-3.620,09
2005	-3.726,79

b. Umsatzsteuer und Vorsteuer:

Die bisher geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien nicht abziehbar, da kein Unternehmen vorliege. Ebenso würden die bisher als Eigenverbrauch erklärt Umsätze entsteuert.

Durch den Übergang von einer früher unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit komme die Eigenverbrauchsbesteuerung zum Tragen. Es würden daher im Jahr 2000 die Positionen Betriebs- und Geschäftsgebäude (Ausbau Atelier), Betriebs- und Geschäftsausstattung und Büroausstattung in das Privatvermögen übernommen. Als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch würden die Buchwerte zum 1. Januar 2000 angesetzt.

Eigenverbrauch

Berechnung	ATS	€
Eigenverbrauch 2000		
BW Betriebs- und Geschäftsgebäude	735.970,00	53.485,03
BW Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.379,00	172,89
Büroausstattung	35.826,00	2.603,58
Summe	774.175,00	56.261,49
davon 20% USt	154.835,00	11.252,30

2. Gegen den aufgrund der BP ergangenen Umsatzsteuerbescheid für 2000 vom 10. April 2008 wurde mit Schreiben vom 13. Mai 2008 Berufung eingelegt.

a. Die Behörde habe das per 1. Januar 2000 vorhandene Betriebsvermögen iHv 774.174,98 S der Eigenverbrauchsbesteuerung unterworfen und die darauf entfallende Umsatzsteuer mit 154.835,00 S festgesetzt.

b. Als Angestellter der WB habe der Bw. neben seinen nichtselbständigen Einkünften seit dem Jahr 1987 Einkünfte als Werbemittler erzielt. Seine Einkünfte und Umsätze stellten sich wie folgt dar:

Übersicht Einkünfte/Umsätze

Jahr	Gewerbebetrieb	NSA	Umsätze
1987	-115.409,00	296.930,00	743.728,00

1988	54.349,00	258.122,00	3.198.628,59
1989	287.013,00	327.667,00	5.194.300,11
1990	392.904,00	309.760,00	7.078.801,01
1991	-166.728,00	355.803,00	6.339.490,44
1992	749.631,00	280.953,00	2.051.516,63
1993	-248.752,00	324.401,00	272.000,00
1994	155.861,00	366.136,00	247.681,20
1995	-27.465,00	288.792,00	71.866,17
1996	-107.181,00	554.684,00	0,00
1997	-109.275,00	544.395,00	209.356,34
1998	-76.386,00	846.932,00	0,00
1999	-60.883,00	805.904,00	0,00
2000	-58.862,00	1.061.910,00	0,00
2001	-61.095,00	665.744,00	0,00
2002	-4.082,17	49.332,45	99,85
2003	-4.287,09	53.350,39	126,45
2004	-3.620,21	50.023,28	126,45
2005	-3.276,79	47.902,50	163,70

Die im Jahr 1997 durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung für den Zeitraum 1993 bis 1995 habe keine Änderung der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer ergeben.

c. Die Behörde gehe davon aus, dass es im Jahr 2000 zu einem Übergang von einer (früher) unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit gekommen sei und somit die Eigenverbrauchsbesteuerung zur Anwendung gebracht werden müsse. Seit diesem Jahr liege auch keine Einkunftsquelle mehr vor. Hinsichtlich der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze sei festzustellen, dass letztmalig im Jahr 1997 Lieferungen und Leistungen von rund 210.000,00 S ausgeführt worden seien, welche man zum Teil im Vorjahr erbracht habe. Bei

den Umsätzen der Jahre 2002 bis 2005 handle es sich ausschließlich um die Eigenverbrauchsbesteuerung für die private Nutzung des Internetanschlusses. Weiters sei aus der Tabelle ersichtlich, dass seit dem Jahr 1998 keine Umsätze mehr ausgeführt bzw. keine Leistungen zugeführt würden.

Hinsichtlich des Einkommens sei festzustellen, dass sich im Jahr 1996 die nichtselbständigen Einkünfte verdoppelt hätten. Eine weitere Erhöhung der nichtselbständigen Einkünfte habe es im Jahr 1998 mit einer Steigerung von mehr als 50% gegenüber dem Vorjahr gegeben. Diese Tatsachen würden darauf hinweisen, dass der Steuerpflichtige ab diesem Zeitpunkt ausschließlich sein Dienstverhältnis als einzige Einkunftsquelle betrachtet habe.

d. Nach § 1 Abs 1 UStG 1994 idF BGBl 1996/756 würden die folgenden Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen:

Z 2: Der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liege vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich Betrieb, Teilbetrieb oder das Unternehmen selbst), die seinem Unternehmen dienten oder gedient hätten, für Zwecke verwende oder verwenden lasse, die außerhalb des Unternehmens liegen würden. Eine Besteuerung erfolge nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Die erläuternden Bemerkungen führten dazu aus: Nach der Judikatur des VwGH liege bei der Entnahme eines ganzen Unternehmens sowie beim Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit (zB Liebhaberei) kein Eigenverbrauch vor (anders der BFH, der seit dem Urteil BStBl 87, 655, auch bei Schenkung eines Unternehmens im ganzen Eigenverbrauch annehme). Durch die Worte „einschließlich des Betriebes oder Teilbetriebes“ solle verhindert werden, dass ein Letztverbrauch unbesteuert bleibe, wenn das Unternehmen vom Erwerber nicht fortgeführt werde. Andererseits solle es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen. Dies werde durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs 15 UStG 1994 erreicht. Die Vorschrift entspreche Art. 5 Abs 6 und Art. 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie.

e. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit. a UStG 1994 vertrete der UFS in der Entscheidung vom 25. März 2003 (GZ RV 1643-W/02) folgende Auffassung: Erfolge die Betriebsaufgabe durch Einstellung der werbenden Tätigkeit und Liquidation des Unternehmensvermögens, so liege Eigenverbrauch vor, wenn im Zuge der Liquidation Unternehmensvermögen in die Privatsphäre überführt bzw verschenkt werde oder wenn im Zeitpunkt, in dem nach objektiver Beurteilung die Liquidation als abgeschlossen

anzusehen sei, noch Unternehmensvermögen vorhanden sei, das einer nichtunternehmerischen Nutzung zugänglich gemacht werden könne.

f. Die Existenz unverkäuflichen Unternehmensvermögens, das einer privaten Nutzung nicht zugänglich sei, führe auch bei Betriebsaufgabe nicht zu Eigenverbrauch. Da die Betriebsaufgabe eine in sich geschlossene Handlung darstelle, müssten auch die einzelnen damit im Zusammenhang stehenden Handlungen in einem zeitlichen Konnex stehen. Dieser sei dann nicht mehr gegeben, wenn eine Zeitspanne von mehr als einem Jahr vergangen sei. Ob das Unternehmensvermögen tatsächlich in die Privatsphäre überführt worden sei, müsse für die umsatzsteuerliche Betrachtung irrelevant bleiben, da es ausreichend sei, wenn im Zeitpunkt in dem nach objektiver Beurteilung die Liquidation als abgeschlossen anzusehen sei, noch Unternehmensvermögen ausgewiesen werde, das einer nichtunternehmerischen Nutzung zugänglich sei.

g. Nach der Auffassung des VwGH liege Eigenverbrauch vor, wenn eine Betriebsaufgabe durch Einstellung der werbenden Tätigkeit und Liquidation des Unternehmensvermögens erfolgt sei oder wenn im Zuge der Liquidation Gegenstände des Unternehmensvermögens in die Privatsphäre überführt würden (VwGH 28.11.2002, 98/13/0225). Der Zeitpunkt des verwirklichten Eigenverbrauchs falle idR mit der Betriebsaufgabe iSd EStG zusammen. Vom Fortbestand iSd Unternehmereigenschaft nach dem UStG könne dann ausgegangen werden, wenn der Unternehmer erkläre, er werde nach der formalen Betriebseinstellung oder nach der Aufgabe der bisher ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit mit der vorhandenen Betriebseinrichtung anderweitig unternehmerisch tätig werden (VwGH 28.5.1998, 96/15/0009).

Die Betriebsaufgabe beginne mit dem Setzen objektiv erkennbarer, unmittelbar der Betriebsaufgabe dienender Handlungen. Der Beschluss bzw die Ankündigung den Betrieb aufzugeben zu wollen, löse aber keine Betriebsaufgabe aus. Die Besteuerung des Aufgabegewinnes habe zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt falle, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten seien, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen seien (UFS 30.4.2007, RV/0202-F/05). Werde das Betriebsvermögen nicht veräußert, so sei im Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes auch die unternehmerische Tätigkeit als beendet anzusehen.

h. Nach objektiver Beurteilung des Sachverhaltes und aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse sei der Bw. der Auffassung, dass der Übergang von der unternehmerischen Tätigkeit zur nichtunternehmerischen Tätigkeit und die Aufgabe der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit bereits im Jahr 1998 stattgefunden habe. Da der Steuerpflichtige seit dem Jahr 1997 nicht mehr unternehmerisch tätig geworden sei und darüber hinaus seine

lohnsteuerpflichtigen Einkünfte stark gestiegen seien, erfolge die Eigenverbrauchsbesteuerung im Jahr 2000 zu Unrecht.

Beantragt werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung.

3. Am 7. Juli 2008 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung betreffend Umsatzsteuer 2000 wie folgt Stellung:

- a. Der Bw. besitze einen Gewerbeschein als Werbemittler. Dieser sei laut Auskunft aufrecht, um eine Absicherung zu haben, falls die Angestelltentätigkeit eine Änderung erfahren sollte. Einnahmen aus dieser Tätigkeit seien bis 1997 erzielt worden. Der Bw. habe auch in den Folgejahren (bis 2005) Steuererklärungen eingereicht, in denen Verluste aus der Tätigkeit als Werbemittler erklärt worden seien. Der Bw. habe damit dokumentiert, dass betreffend seiner Werbemittlertätigkeit keine Betriebsaufgabe erfolgt sei.
- b. Mangels Einnahmenerzielung liege keine ausgeübte betriebliche Tätigkeit als Werbemittler vor. Eine früher unternehmerische Tätigkeit sei zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit geworden.
- c. Der Zeitpunkt des Überganges von der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Tätigkeit hänge nach Ansicht des Prüfers mit der Entwicklung der nichtselbständigen Tätigkeit zusammen. Laut Dienstvertrag werde der Bw. ab 1. Juni 2000 in der Anzeigenabteilung der Zeitung hauptverantwortlich für die Bereiche Motor und sonstige Sonderprojekte. Der Bw. verpflichte sich im Dienstvertrag, seine Arbeit während der Dauer des Vertrages zur Gänze der Zeitung zu widmen. Jede andere Betätigung bedürfe der Zustimmung des Arbeitgebers.

Die nichtselbständigen Bruttoeinkünfte stellten sich wie folgt dar (Beträge in €).

1996 mit 45.923,00 €.

1997 mit 49.150,00 €.

1998 mit 69.935,00 €.

1999 mit 67.246,00 €.

2000 mit 85.767,00 €.

Ab dem Jahr 1998 seien die nichtselbständigen Einkünfte wesentlich höher als in den Vorjahren gewesen. Durch den Dienstvertrag habe sich der Bw. verpflichtet, ab 1. Juni 2000 keine andere Betätigung ohne Zustimmung des Arbeitgebers auszuüben.

Nach Ansicht des Prüfers liege der Übergang von der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Tätigkeit im Jahr 2000, da bereits etwas mehr als zwei Jahre höhere nichtselbständige Einkünfte erzielt (Nachhaltigkeit der Erzielung höherer Einkünfte ersichtlich) und im Dienstvertrag Regelungen betreffend anderer Betätigungen festgehalten worden seien. Durch den Übergang von einer früher unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit komme die Eigenverbrauchsbesteuerung im Jahr 2000 zum Tragen.

4. Am 30. Juli 2008 nahm der Bw. zur Stellungnahme der BP wie folgt Stellung:

a. Umsätze aus der Tätigkeit als Werbemittler habe der Steuerpflichtige letztmalig im Jahr 1997 erzielt und er habe bis einschließlich 2005 Verluste aus dieser Tätigkeit erklärt. Die Schlussfolgerung der Behörde, dass dadurch keine Betriebsaufgabe zum Ausdruck gebracht worden sei, könne nicht als richtig angesehen werden. Ein Betrieb werde nach herrschender Lehre grundsätzlich dann aufgegeben, wenn dieser (nach objektiven Gesichtspunkten) nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt und die Gewinnabsicht aufgegeben werde. Von persönlichen Entscheidungen - wie gültiger und aufrechter Gewerbeschein – sei dies unabhängig.

b. Aus der Entwicklung der NSA, welche immer parallel zu den gewerblichen Einkünften erzielt worden seien, könne man unter anderem ableiten, wann eine Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit werde. Ausschlaggebend für den Übergang zur nichtunternehmerischen Tätigkeit sei ausschließlich die Änderung der betrieblichen Verhältnisse. Der Bw. nehme an, dass der Zeitpunkt der Änderung 1998 gewesen sei.

Dass sich der Bw. im Jahr 2000 gegenüber seinem Arbeitgeber verpflichten habe müssen, seine Arbeit während der Dauer des Vertrages „zur Gänze der Zeitung zu widmen“ und für jede andere Betätigung die Zustimmung des Arbeitgebers einzuholen, sei eine nicht unübliche vertragliche Bindung bzw Verpflichtung von Arbeitgebern. Man könne daraus aber nicht schlussfolgern, seine (bisherige) Tätigkeit als Werbemittler werde ab diesem Zeitpunkt zu einer nichtunternehmerischen Betätigung.

c. Betrachte man die Umsatz- und Gewinnentwicklung sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so stelle man folgendes fest: Ab dem Jahr 1998 seien keine Umsätze mehr getätigt worden. Seit 1995 erzielt der Bw. ausschließlich Verluste aus seiner gewerblichen Tätigkeit. Die nichtselbständigen Einkünfte hätten sich von 1996 bis 1998 um rund 50% erhöht. Die nachhaltige Erzielung höherer nichtselbständiger Einkünfte über einen Zeitraum von rund zwei Jahren, rechtfertige nicht die Verlegung der Betriebsaufgabe in das Jahr 2000. Ausschlaggebend sei die Änderung der betrieblichen Verhältnisse.

5. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2000 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Januar 2009 als unbegründet abgewiesen:

a. Die Unternehmereigenschaft ende nicht mit der Beendigung der Leistungserstellung, sondern erst dann, wenn die Tätigkeiten, die das wirtschaftliche Erscheinungsbild des Unternehmens ausgemacht hätten, vollständig abgewickelt seien.

Werde die unternehmerische Tätigkeit (Erbringung von Leistungen) eingestellt, müsse geprüft werden, ob die Tätigkeit damit endgültig beendet sei oder nur ruhe. Die Unternehmereigenschaft bleibe bestehen, solange die durch objektive Umstände erhärtete Absicht bestehe, das Unternehmen fortzuführen.

b. Der Bestand des Unternehmens sei nicht davon abhängig, dass kontinuierlich Umsätze bewirkt würden. Eine Unterbrechung der unternehmerischen Betätigung könne aus unterschiedlichen Gründen erfolgen. Es liege in solchen Fällen keine Einstellung und eine anschließende Wiedereröffnung des Betriebes vor. Die Unternehmereigenschaft bleibe trotz Unterbrechung der aktiven unternehmerischen Betätigung erhalten. Somit führe die bloße Unterbrechung der unternehmerischen Tätigkeit nicht zu einer Beendigung der Unternehmereigenschaft (Berger/Bürger/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, § 2, Rz 137).

c. Die unternehmerische Tätigkeit ende, wenn der Unternehmer nachhaltig keine Umsätze mehr ausführe. Die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit könne nicht bereits dann angenommen werden, wenn der Unternehmer nur vorübergehend keine Leistungen mehr erbringe.

d. Die Tatsache, dass die unternehmerische Tätigkeit eingestellt worden sei, werde vom Berufungswerber nicht bestritten. Strittig sei nur, wann die Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit erfolgt sei.

e. Dem Bw. sei insofern zuzustimmen, als die Änderung der betrieblichen Verhältnisse maßgebend sei. Das schlüssige nach außen hin erkennbare Verhalten des Bw. sei aber keinesfalls mit einer Betriebsaufgabe im Jahr 1998 zu vereinbaren. Der Bw. habe für ihn verpflichtende Maßnahmen, wie die Meldung der Gewerbebeendigung bei der Wirtschaftskammer oder eine dementsprechende Deklarierung beim Finanzamt unterlassen. Das Verhalten des Abgabepflichtigen sei von dem eines Unternehmers, der ein bestehendes Gewerbe ausübe, nicht zu unterscheiden. Zudem seien für 1998 und die Folgejahre weiterhin Vorsteuern sowie Werbungskosten geltend gemacht worden. Das schlüssige Verhalten des Abgabepflichtigen allein, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr weiterhin teilzunehmen, sei maßgebend. Es sei zu diesem Zeitpunkt nicht erkennbar gewesen, dass eine Änderung der tatsächlichen betrieblichen Verhältnisse beim Abgabepflichtigen eingetreten sei.

Das Argument, dass ab 1998 keine Umsätze mehr erzielt worden seien, sei insofern nicht relevant, als die Gründe bzw. Motive des Abgabepflichtigen dafür mannigfaltig sein könnten, zB neue Kundengewinnung, Umstrukturierung, Neuorientierung am Markt usw. Das Ausbleiben der Umsätze am Markt ab 1998 sei nämlich nicht ausschlaggebend für eine Betriebsaufgabe im Jahr 1998.

f. Eine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit sei erst dann anzunehmen, wenn nachhaltig keine Umsätze mehr erzielt würden. Von fehlender Nachhaltigkeit könne ein Jahr nach der Erzielung von Umsätzen in nicht unbeträchtlicher Höhe jedoch keine Rede sein. Bereits 1996 seien keine Umsätze erklärt worden. Auch damals sei der Bw. nicht von einer Betriebsausgabe ausgegangen. Auch der Umstand einer größeren Steigerung der nichtselbständigen Einkünfte in den Jahren 1996 bis 1998 lege nicht zwingend eine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit nahe. Gegen diese Schlussfolgerung sprächen bereits die noch im Jahr 1997 erzielten Umsätze in nicht unbeträchtlicher Höhe. Entscheidend in diesem Zusammenhang sei vielmehr die im Jahr 2000 gegenüber dem Arbeitgeber eingegangene Verpflichtung keine anderen Betätigungen auszuüben. Insgesamt gesehen sprächen die Umstände gegen eine Betriebsaufgabe im Jahr 1998 und für eine Betriebsaufgabe im Jahr 2000. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

6. Am 26. Februar 2009 brachte der Bw. einen Vorlageantrag beim Finanzamt ein (Auszug):

a. Verwiesen werde auf die Rechtsmeinung von Scheiner in der ÖStZ vom 15. Mai 1991, Seite 135: Erkläre der Unternehmer zB im Zusammenhang mit der Einstellung seiner bisherigen Tätigkeit, er werde voraussichtlich mit der vorhandenen Betriebseinrichtung anderweitig unternehmerisch tätig werden, könne vorläufig vom Fortbestand des Unternehmens ausgegangen werden. Verkaufe der Unternehmer dann die Einrichtungsgegenstände, könne das als letzte Handlung des Unternehmens angesehen werden. Komme es aber weder zu solchen Verkäufen, noch zur Aufnahme der angekündigten anderen Leistungstätigkeit, sei rückwirkend auf den Zeitpunkt der Tätigkeitseinstellung das Ende der Unternehmereigenschaft anzusetzen. Damit ergebe sich – als letzter Akt des Unternehmens – Entnahmeeigenverbrauch bezüglich der bisherigen Betriebseinrichtung.

b. Im Erkenntnis vom 25. Januar 1995, 94/15/0023, vertrete der VwGH die Auffassung, dass die Unternehmereigenschaft iSd UStG über die Betriebsaufgabe iSd EStG hinaus fortwirke, weil diese nicht bereits mit der formalen Betriebseinstellung oder mit der Aufgabe der gewerblichen oder beruflichen Haupttätigkeit ende, sondern auch noch alle Vorgänge und Handlungen umfasse, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit dienten. Erfolge die Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit durch Übernahme der betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen, sei

dies als letzter Akt des Unternehmers und somit als Eigenverbrauch nach § 1 Abs 1 Z 2 lit. a UStG 1994 anzusehen. Der Zeitpunkt des so verwirklichten Eigenverbrauchs falle idR mit der Betriebsaufgabe zusammen. Erkläre der Unternehmer hingegen, er werde nach der formalen Betriebseinstellung oder nach der Aufgabe der bisher ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Haupttätigkeit mit der vorhandenen Betriebseinrichtung anderweitig unternehmerisch tätig werden, so könne zunächst vom Fortbestand der Unternehmereigenschaft iSd UStG ausgegangen werden. Gleiches gelte, wenn dies aus dem Gesamtbild der Verhältnisse geschlossen werden könne.

c. Im Jahr 1998 habe der Steuerpflichtige seine Tätigkeit eingestellt, da in diesem Jahr keine Umsätze mehr erzielt worden seien. Vorgänge und Handlungen, welche über die formale Betriebseinstellung hinausgingen, würden ausschließlich die Übernahme der betrieblich genutzten Betriebseinrichtung in das Privatvermögen betreffen. Warum die formale Betriebseinstellung im Jahr 1998 liegen und die Übernahme der Betriebseinrichtung in das Privatvermögen im Jahr 2000 liegen solle, könne nicht nachvollzogen werden.

d. Zum Vorbringen der Behörde, dass die Tätigkeit 1998 und 1999 nur geruht habe, könne gesagt werden, dass der Steuerpflichtige auch in den Folgejahren keine Umsätze mehr erzielt habe und seit dem Jahr 1995 nur mehr Verluste erwirtschaftet worden seien. Von einem Ruhen und einer Wiederaufnahme der unternehmerischen Tätigkeit könne nicht ausgegangen werden.

e. Der Steuerpflichtige habe weder durch sein tatsächliches, noch durch sein schlüssiges Verhalten zum Ausdruck gebracht, er werde nach der Betriebseinstellung oder nach der Aufgabe der bisher ausgeübten Tätigkeit anderweitig unternehmerisch tätig werden. Vielmehr seien seit Juni 1997 keine Umsätze mehr ausgeführt worden und die NSA hätten sich vom Jahr 1995 auf das Jahr 1996 verdoppelt. Eine wesentliche Steigerung der NSA habe es auch im Jahr 1998 gegeben. Spätestens 1999 sei objektiv erkennbar gewesen, dass sich die betrieblichen Verhältnisse geändert hätten. Wie der VwGH zum Ausdruck gebracht habe, sei der letzte Akt des Unternehmens die Übernahme der betrieblichen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen. Der Zeitpunkt des so verwirklichten Eigenverbrauchs falle idR mit der Betriebsaufgabe iSd EStG zusammen.

Die Aufgabe eines Betriebes liege dann vor, wenn sich der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens begebe oder sie in sein Privatvermögen überführe, wobei die Besteuerung des Aufgabegewinnes zeitpunktbezogen in jenem Jahr zu erfolgen habe, in welches der Zeitpunkt falle, in dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten seien, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen

würden (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222 und VwGH vom 20.10.1993, 91/13/0168). Auch das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung ändere daran nichts.

f. Der Steuerpflichtige habe seit Juni 1997 keine Umsätze mehr bewirkt und in weiterer Folge seine betriebliche bzw. unternehmerische Tätigkeit eingestellt. Unabhängig von einer Betriebsaufgabe seien Formalakte, wie das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung oder eine Meldung an das Finanzamt. Wesentlich sei, wenn die Absicht Gewinne zu erwirtschaften, aufgegeben werde. Der Umstand, dass seit 1995 nur Verluste erzielt worden seien, deute darauf hin, dass die betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht mehr rentabel sei. Das Gesamtbild der Verhältnisse, nämlich keine Umsätze mehr seit Juni 1997, Verluste seit 1995 und gestiegene nichtselbständige Einkünfte, zeigten, dass im Jahr 1998 eine Änderung der Verhältnisse eingetreten sei. Der letzte Akt der Überführung der betrieblich genutzten Betriebseinrichtung ins Privatvermögen könne rückwirkend betrachtet nur im Jahr 1998 liegen, da in diesem Jahr und im Folgejahr keine Umsätze mehr erzielt worden seien und seit 1995 nur mehr Verluste erwirtschaftet werden konnten.

Durch die Aufgabe des Betriebes müsse der Betrieb als lebender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört haben. Die bilanzielle Behandlung der ehemals betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter sei nicht entscheidend, sondern deren tatsächliche Verwendung nach Einstellung der Tätigkeit. Einer bewussten Entnahmehandlung bedürfe es nicht (Hofstätter-Reichel, EStG, Kommentar § 24, Rz 31). Hinsichtlich des Zeitpunktes der Eigenverbrauchsbesteuerung verweise man nochmals auf die Entscheidung UFS 25.3.2003, RV/1643-W/02 und VwGH 28.11.2002, 98/13/0225.

g. Zum Argument, dass sich der Bw. gegenüber seinem Arbeitgeber, bei welchem er seit 1974 angestellt sei, verpflichtet habe, seine Arbeit während der Dauer zur Gänze der Zeitung zu widmen, sei folgendes zu sagen: Dieser Passus sei grundsätzlich nur insoweit gültig, als dieser nicht sittenwidrig sei. Sinn und Zweck der Vereinbarung sei bzw könne nur sein, den Arbeitgeber insoweit zu schützen, als der Bw. nachteiligen Gebrauch von seinem beruflich erworbenen Wissen mache (Konkurrenzverbot). Einen Zusammenhang mit seiner ehemaligen unternehmerischen Tätigkeit sehe man nicht.

h. Beantragt werde die Gutschrift der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch iHv 11.252,30 € und die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2000 infolge Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

7. Am 6. März 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Dem Finanzamt wurde im Vorfeld der Erörterung eine Kopie des Schreibens des Bw. vom 20. Januar 2002 zugesandt, worin dieser von einer möglichen Auslagerung des Motorjournals, dem Fortbestehen der bisherigen Unternehmertätigkeit und einem möglichen Gesamtüberschuss in den nächsten vier Jahren ausgeht.

Am 21. April 2009 wurde mit dem Steuerberater des Bw. und Vertretern des Finanzamtes eine Erörterung abgehalten. Der Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat und mündliche Verhandlung wurde zurückgenommen.

In der Erörterung wurde folgendes besprochen, ein Aktenvermerk wurde angefertigt:

Nach der Darstellung des Steuerberaters hat der Bw. bis 1997 für eine Werbeagentur gearbeitet (Anzeigen für Journale), diese Tätigkeit war 1995/1996 im Auslaufen, 1997 wurden noch Umsätze für drei Monate erzielt; im Jahr 1999 ist der Vertragspartner in Konkurs gegangen. Die Betätigung für ein Motorjournal war eine Anregung des Dienstgebers, ist aber in diesem Zeitraum nicht zustandegekommen.

In den Jahren 1998, 1999, 2000 und 2001 wurden Steuererklärungen abgegeben, entsprechende Konten wurden vorgelegt. Ab 2000 war wiederum das Motorjournal im Gespräch. 1998 wurden zB Vorsteuern aus Handykosten (Accu), Büromaterial bzw dem Abschluß für 1998 geltend gemacht. In den Folgejahren wurden Ausgaben wie Druckerpatronen, Grundumlage, GSVG-Beiträge, Steuerberaterkosten, Minen, Leuchten oder Magnettafeln steuerlich geltend gemacht.

Der Betriebsprüfer stellt fest, dass er die Verhandlungen mit dem Dienstgeber überprüft habe. Dabei sei ein Dienstvertrag vom Jahr 2000 vorgelegt worden, aus dem ersichtlich sei, dass keine anderen Tätigkeiten ausgeübt werden dürften. Dies sei für die BP der Hinweis gewesen, dass der Betrieb 2000 beendet worden sei. Bis zur Prüfung 2008 seien auch keine Umsätze mehr erzielt worden.

Das Schreiben vom Januar 2002 sei bekannt gewesen. Man habe auch gefragt, ob Unterlagen von den Gesprächen mit dem Dienstgeber beigebracht werden könnten. Derartige Unterlagen zum Gesprächsthema Motorjournal gebe es aber nicht. Für die BP sei daher der Dienstvertrag maßgeblich gewesen.

Mag. P. führt an, es sei im Schreiben des Bw. eine Frist bis zum 31. Oktober 2002 erwähnt worden, bis zu der man sagen wolle, ob das Motorjournal eine Option sein könne. Es stelle sich die Frage, ob da vom Steuerbüro noch etwas gekommen sei?

Die Prüfung des Sachverhalts ergibt, dass auf das Schreiben des Bw. im Januar 2002 am 14. März 2002 der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für 2000 ergangen ist. In weiterer Folge

ist vom Steuerpflichtigen bezüglich der Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Motorjournal nichts mehr an das Finanzamt gemeldet worden.

Die Betriebsprüfung vertritt weiterhin die Rechtsansicht, dass die Beendigung des Unternehmens im Jahr 2000 stattgefunden hat und stützt dies auf den Dienstvertrag. Zugleich weist sie darauf hin, dass Unterlagen zum Thema Motorjournal (im Jahr 2008) nicht beigebracht wurden.

Der Sachbearbeiter weist seinerseits darauf hin, dass die im Schreiben vom 20. Januar 2002 dargelegten Umstände in der Niederschrift nicht erwähnt und auch als solche bisher nicht in Zweifel gezogen worden seien.

Eine Kopie der vom Steuerberater zu Beginn des Gespräches übergebenen Konten 1998 bis 2001 wird von der BP nicht verlangt. Ein Antrag auf Befragung von Personen zur Situation im Jahr 2002 bei der Zeitung (zur Frage der Betreibung des Motorjournals) wird von beiden Parteien auf Nachfrage dezidiert nicht gestellt.

Der Steuerberater geht weiterhin von einer Unternehmensbeendigung 1998 aus. Er verweist dabei auf die UFS-Entscheidung RV/1563-W/04 vom 19. Juni 2006.

8. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Ergänzungersuchen vom 4. Dezember 2001 vom Finanzamt an den Bw.:

Das Werbeunternehmen erzielte seit 1996 keinerlei Umsätze. Seit 1996 würden nur Verluste erzielt. Es sei daher beabsichtigt, diese Tätigkeit nicht als steuerliche Einkunftsquelle anzuerkennen und bei der Veranlagung nicht zu berücksichtigen (Beurteilung als Liebhaberei). Der Bw. werde ersucht, dazu Stellung zu nehmen bzw. eine Zukunftsprognose bekanntzugeben.

b. Beantwortung des Ergänzungersuchens zur Liebhabereivermutung aus dem Veranlagungsakt vom 20. Januar 2002 (Auszug):

(1) Der Bw. sei seit 1. Juli 1974 bei der WB als Angestellter beschäftigt. Der Bw. habe seinerzeit die Idee gehabt, die Produktion eines „Motorjournals“ ins Leben zu rufen. Der Bw. sei neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit im Verlagsbetrieb seit langer Zeit für die Produktion des „Motorjournals“ alleine zuständig und auch eigenverantwortlich. Der Bw. habe in den letzten Jahren einen Großteil dieser Produktion in seinen eigenen Betriebsräumlichkeiten (Atelier) entwickelt, nachdem bedingt durch die positive Auflagenentwicklung dieses Journals die Raumkapazitäten im Verlagsgebäude des Dienstgebers immer knapper geworden seien.

(2) Die Honorarverrechnung für diese Tätigkeit sei bisher im Rahmen einer Provisionsvereinbarung erfolgt, wobei als Verrechnungsbasis die für dieses Journal verkauften Anzeigen gedient hätten. Diese Provision sei dann im Rahmen der Gehaltsverrechnung an den Bw. zur Auszahlung gebracht worden.

(3) Aufgrund der vorgeschilderten Situation in Bezug auf die Raumkapazität bzw in weiterer Folge auch aufgrund der klaren Aufgabentrennung zwischen normaler Verlagsarbeit und „Produktion Motorjournal“ werde schon seit längerer Zeit mit der Geschäftsführung darüber verhandelt, ob eine völlige Ausgliederung der Produktion auf der Basis eines Werkvertrages mit dem Mandanten organisatorisch möglich und sinnvoll sei. Aufgrund einer möglichen Änderung in der Hierarchie des Dienstgebers werde die endgültige Entscheidungsfindung in dieser Angelegenheit noch einige Monate in Anspruch nehmen.

(4) Sofern es tatsächlich zur Entscheidung der Auslagerung der „Produktion Motorjournal“ komme, würde der Bw. mit jährlichen Provisionseinnahmen in Höhe von 200.000,00 S bis 300.000,00 S rechnen können. Im Rahmen einer Fortbestehensprognose würde das bedeuten, dass die bisher erwirtschafteten Verluste in drei bis vier Jahren durch zukünftige Gewinne aufgebraucht seien und somit innerhalb der nächsten vier Jahre mit einem positiven Gesamtüberschuss gerechnet werden könne.

Man ersuche das Finanzamt vor der endgültigen Entscheidung bezüglich der Liebhabereibeurteilung das Ergebnis der vorzitierten Verhandlung abzuwarten. Man ersuche eine Frist bis 31. Oktober 2002 abzuwarten. Wenn die Entscheidung früher falle, werde man das Finanzamt diesbezüglich in Kenntnis setzen.

c. Vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für 2000 vom 14. März 2002:

Der Bescheid enthält folgende Begründung: Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig.

d. Dienstvertrag zwischen WB (Dienstgeber) und dem Bw. (Dienstnehmer; WG) vom 13. November 2000 (Auszug):

I. WG wird ab 1. Juni 2000 in unserer Anzeigenabteilung als hauptverantwortlich für die Bereiche Motor und sonstige Sonderprojekte angestellt.

II. WG verpflichtet sich, seine Arbeit während der Dauer des Vertrages zur Gänze dem WB zu widmen. Jede andere Betätigung bedarf der Zustimmung des Arbeitgebers. WG verpflichtet sich weiters, alle Dienstleistungen ordnungsgemäß und unter Bedachtnahme auf die Interessen des Dienstgebers im Rahmen seines Auftrages zu verrichten.

X. Alle zusätzlichen Vereinbarungen bedürfen der Schriftform. Mündliche Vereinbarungen sind nicht gültig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im vorliegenden Fall, wann die Unternehmereigenschaft des Bw. für die Tätigkeit als Werbemittler, für die er bis 1997 Umsätze ausweist, endet.

2. a. Nach Ruppe, UStG 1994, § 2, Rz 142, endet die Unternehmereigenschaft nicht mit der Beendigung der Leistungserstellung und auch nicht mit der Auflösung einer Gesellschaft oder deren Löschung im Handelsregister, sondern erst dann, wenn die Tätigkeiten, die das wirtschaftliche Erscheinungsbild des Unternehmens ausgemacht haben, vollständig abgewickelt sind. Zur Unternehmensphäre gehören daher nicht nur die Veräußerung des Unternehmensvermögens, sondern auch nachträgliche Einnahmen und Ausgaben, die sich auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen. Wird die unternehmerische Tätigkeit (Erbringung von Leistungen) eingestellt, muss geprüft werden, ob die Tätigkeit damit als endgültig beendet anzusehen ist oder bloß ruht. Die Unternehmereigenschaft bleibt erhalten (ruhendes Unternehmen), solange die (durch objektive Umstände erhärtete) Absicht der Fortführung des Unternehmens, sei es durch Wiederaufnahme der Leistungserstellung oder durch Abwicklung besteht (Ruppe, UStG, § 2, Rz 144). So führt zB die Beendigung einer Vermietungstätigkeit solange nicht zum Wegfall der Unternehmereigenschaft, als objektiv nachvollziehbar die Absicht der weiteren Vermietung besteht.

b. Nach Rau/Dürrwächter, UStG, § 2, Rz 542, ist eine Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit nicht bereits dann gegeben, wenn vorübergehend keine Umsätze bewirkt werden. Es müssen vielmehr Anhaltspunkte vorliegen, dass die auf Umsatzerbringung gerichtete Tätigkeit endgültig aufgegeben worden ist. Auch wenn zeitweilig keine Umsätze ausgeführt werden, liegt keine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit vor (ruhendes Unternehmen), wenn die Umstände ergeben, dass der Unternehmer die Absicht hat, das Unternehmen weiterzuführen oder in absehbarer Zeit wiederaufleben zu lassen. Auf die Gründe für das zeitweilige Ruhen kommt es nicht an. Ein Ruhen wurde zB angenommen bei einem selbständigen Ingenieur für die Dauer eines Universitätsstudiums, während dessen er sein Büro offen hielt (BFH 15.3.1993, V R 18/89, BStBl II 1993, 561). Die einkommensteuerrechtliche Würdigung als Betriebsaufgabe führt nicht zwingend zur Annahme der Beendigung des Unternehmens (Rz 545). Gegenstände, die nicht im Rahmen der Abwicklung veräußert werden, sind grundsätzlich im Zeitpunkt der Beendigung der Unternehmertätigkeit für Zwecke außerhalb des Unternehmens entnommen (Rz 549).

c. Auch der EuGH (Urteil vom 3. März 2005, C 32/03) hat sich mit der Beendigung der Unternehmertätigkeit und deren Nachwirkungen beschäftigt. Derjenige der seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat, aber für die Räume, die er für diese Tätigkeit genutzt hat, wegen einer Unkündbarkeit im Mietvertrag weiterhin Miete und Nebenkosten zahlt, ist als Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen. Er kann die Vorsteuer auf die entsprechenden Beträge abziehen, soweit zwischen den geleisteten Zahlungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Der EuGH hält zudem fest, dass unter „wirtschaftlicher Tätigkeit“ alle in der betreffenden Berufssparte möglichen Tätigkeiten zu verstehen sind und daher die wirtschaftliche Tätigkeit auch in verschiedenen aufeinanderfolgenden Tätigkeiten bestehen kann.

3. a. Im vorliegenden Fall hat der Bw. bis 1997 Umsätze erklärt. Es wurden weiters bis 2005 Einkünfte (Verluste) aus selbständiger Tätigkeit ausgewiesen, die seit 1998 konstant geblieben, dh. nur geringfügig zurückgegangen sind. Bis 2005 wurden auch Vorsteuern aus der selbständigen Tätigkeit geltend gemacht. Im Jahr 2002 kündigte der Bw. schriftlich an, es sei schon längere Zeit über eine Ausgliederung des Motorjournals auf Basis eines Werkvertrages verhandelt worden, dies könnte zu künftigen Provisionseinnahmen von mehreren hunderttausend Schillingen jährlich führen. Damit würden die erwirtschafteten Verluste in drei bis vier Jahren aufgebraucht sein.

b. Nach der vorangehenden Darstellung ist im Falle der Einstellung der Tätigkeit zu prüfen, ob diese als beendet anzusehen ist oder nur „ruht“, wobei sich dieses Ruhen – wie den obigen Darlegungen zu entnehmen ist – auch über einen längeren Zeitraum erstrecken kann.

Der Bw. hat zwar seit 1997 keine Umsätze mehr ausgewiesen, er hat aber offenkundig seit diesem Zeitpunkt die Fortsetzung seiner selbständigen Tätigkeit durch Betreiben eines Motorsportjournals geplant. Darauf verweisen die vom Steuerbüro eingereichten Steuererklärungen der Jahre 1998 bis 2001, die auch veranlagt und mit denen Einkünfte ausgewiesen und Vorsteuern erklärt wurden. Dabei erklärte der Bw. Kosten wie Büromaterial, Grundumlage oder Aufwendungen für den Steuerberater ebenso, wie Abschreibungen für Betriebs- und Geschäftsgebäude sowie Büroeinrichtung oder EDV-Anlagen.

Im Jahr 2002 und schon längere Zeit vorher gab es offenkundig Gespräche mit der neuen Geschäftsführung der Zeitung. Dies war der Grund, dass der Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 20. Januar 2002 mitgeteilt hat, dass mit der Entscheidung betreffend Liebhaberei noch zugewartet werden solle. Das Finanzamt hat daraufhin die Bescheide vorläufig veranlagt und damit die Darstellung des Bw., wonach eine Wiederaufnahme der Betätigung geplant ist, zu diesem Zeitpunkt offenkundig für möglich gehalten.

(1) Wenn die steuerliche Vertretung nunmehr behauptet, dass die Unternehmertätigkeit bereits 1998 geendet hat, so ist dies mit den vorliegenden Fakten nicht in Einklang zu bringen. In diesem Fall wäre nämlich zu fragen, warum von der steuerlichen Vertretung für 1998 dann keine Eigenverbrauchsbesteuerung – welche zwingend vorzunehmen gewesen wäre – in der Steuererklärung angesetzt wurde. Der UFS kann auch nicht davon ausgehen, dass in den abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen private Aufwendungen angesetzt sind und für diese auch noch Vorsteuer beantragt wurde. Ebenso unerklärlich wäre das Schreiben vom 20. Januar 2002, mit detaillierten Ausführungen, welche wirtschaftlichen Auswirkungen die Weiterführung der Tätigkeit haben würde. Vielmehr hat der Bw. schon längere Zeit an der Verwirklichung seines Planes gearbeitet, ein Motorsportjournal zu führen, wobei der Ausdruck „schon seit längerer Zeit mit der Geschäftsleitung darüber verhandelt“ auf ein permanentes Betreiben dieser Causa hindeutet. Da im selben Schreiben auch zu den bisher erwirtschafteten Verlusten ein Bezug hergestellt und sowohl von einer „Fortbestehensprognose“ als auch einem „positiven Gesamtüberschuss“ gesprochen wird, haben der Bw. und seine steuerliche Vertretung selbst jene Verknüpfung mit der bisherigen Tätigkeit hergestellt, die sie nunmehr bestreiten. Wenn der Bw. im Vorlageantrag ausführt, die bilanzielle Behandlung der Wirtschaftsgüter sei nicht entscheidend und einer bewussten Entnahmehandlung bedürfe es nicht, so kann ihm hierin nicht gefolgt werden. Der Bw. hätte dann nicht nur von 1998 bis 2005 Wirtschaftsgüter als betrieblich ausgewiesen, die in Wirklichkeit schon dem Privatvermögen angehörten, er hätte auch – entgegen dem Gesetz – die notwendige Eigenverbrauchsbesteuerung 1998 nicht vorgenommen. Von einem derart gehäuften Verstoß gegen die Steuerrechtslage – der Bw. ist im übrigen steuerlich vertreten – kann wohl nicht ohne weiteres ausgegangen werden.

Hat aber der Bw. seitdem er keine Umsätze mehr erzielt, an der Wiederaufnahme der Betätigung gearbeitet, so muss von einem Ruhen der Unternehmertätigkeit gesprochen werden.

Soweit die steuerliche Vertretung auf eine Entscheidung des UFS vom 25.2.2003, RV/1643-W/02 verweist ist ihr folgendes zu entgegnen: In dieser Entscheidung wird Eigenverbrauch angenommen, wenn im Zuge der Liquidation Unternehmensvermögen in die Privatsphäre überführt wird oder bei abgeschlossener Liquidation noch Unternehmensvermögen vorhanden ist, das einer nichtunternehmerischen Nutzung zugänglich gemacht werden kann. Mit der gegenständlich zu entscheidenden Causa ist dieser Fall nicht zu vergleichen: Hier geht es um die Frage, ob ein unternehmerischer Fortsetzungswille beim Bw. vorhanden war. Dabei ist zwischen der Betriebsaufgabe und der Frage der Aufrechterhaltung der Unternehmereigenschaft streng zu trennen.

(2) An der Rechtsauffassung, wonach ein „Ruhens“ vorliegt, kann auch der vom Bw. abgeschlossene Dienstvertrag vom 13. November 2000 nichts ändern, der die übliche Klausel enthält, dass Nebenbetätigungen der Zustimmung des Arbeitgebers bedürfen. Wenn die BP nunmehr ausschließlich auf diesen Umstand den Wegfall der Unternehmereigenschaft stützt (übrigens erstmals in ihrer Stellungnahme vom 7. Juli 2008, nicht aber in der Niederschrift zur Schlussbesprechung) – ein anderer Grund wurde auch in der Erörterung nicht genannt – kann ihr hierin nicht gefolgt werden. Die Klausel des Dienstvertrages – die als Standardformulierung in allen derartigen Verträgen enthalten ist – kann nicht zur Annahme der Beendigung der Unternehmereigenschaft führen. Einerseits könnte der Dienstgeber seine Zustimmung geben, worüber offenkundig auch verhandelt worden ist, andererseits wäre auch eine Betätigung ohne Zustimmung (mit dem Risiko einer dienstrechtlichen Verfehlung) denkbar, da die Regelungen über die Einkünftezielung nicht darauf abstellen, ob eine Tätigkeit aus dienstrechtlicher Sicht ausgeübt werden darf oder nicht. Die Frage, ob eine Unternehmertätigkeit „ruht“, wird nicht davon abhängen, wie die nichtselbständige Tätigkeit gestaltet ist oder wie hoch die Bruttoeinkünfte sind. Es kann wohl nicht ernsthaft davon ausgegangen werden, dass Dienstnehmer mit hohen Bezügen nebenbei keine selbständige Tätigkeit betreiben können.

Dass für die Gespräche mit dem Dienstgeber bezüglich des Motorjournals im Jahr 2008, also sechs Jahre später, keine Gesprächsprotokolle mehr vorgewiesen werden konnten, ändert an der festgestellten Sachlage nichts:

Einerseits kommen diese Umstände in der Niederschrift zur Schlussbesprechung nicht vor. Sofern die BP überhaupt schon im Rahmen der Prüfung – aus dem BP-Akt und der Niederschrift zur Schlussbesprechung geht derartiges nicht hervor – Zweifel an der Darstellung des Bw. gehabt haben sollte, hätte sie die Umstände genauer erforschen und die Ergebnisse der Ermittlung in der Niederschrift darlegen müssen. In der Niederschrift ist die Zurechnung eines Umsatzes von immerhin 774.000,00 S (vorher 0,00 S) in gerade einmal acht Zeilen ausgeführt und wird im wesentlichen mit dem „Übergang von einer früher unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit“ (und damit eigentlich völlig unzureichend) begründet.

Andererseits hegt der UFS seinerseits keine Zweifel daran, dass die Aussagen im Schreiben vom 20. Januar 2002 den Tatsachen entsprechen. Zum besagten Zeitpunkt stellte das besagte Schreiben keine Reaktion auf allfällige Vorhaben der BP dar (diese fand erst sechs Jahre später statt), sodass es keinen Grund gab, unrichtige Angaben vorzubringen. Es fügt sich diese Darstellung auch nahtlos in das vorangegangene Geschehen ein. Dies hat offenkundig auch die Veranlagung (zu diesem Zeitpunkt) so gesehen. Denn die vorläufige

Veranlagung nach dem vorherigen – die Liebhaberei betreffenden – mit dem Bw. geführten Schriftverkehr kann nur so gedeutet werden, dass das Finanzamt die Darstellung im Schreiben für plausibel gehalten und aufgrund des Fristersuchens die Veranlagung nur vorläufig vorgenommen hat. Sie wollte dem Bw. damit Gelegenheit geben, die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit zu untermauern. Da in der Folge (auch im Rahmen der BP) nichts hervorgekommen ist, was die Unrichtigkeit der im Schreiben vom 20. Januar 2002 angeführten Umstände erwiesen hätte, sind diese auch der Beurteilung (so wie sie geschildert wurden) zugrundezulegen. Die Hinweise der BP in der Erörterung auf „dazu nicht vorgelegte Gesprächsprotokolle“ können daran nichts ändern, weil damit nicht einmal konkret die Unrichtigkeit der Darstellung im Schreiben behauptet wurde und es auch keine sachlichen Nachweise dafür gibt.

Die Argumentation der BP ist im übrigen auch nicht schlüssig: In der Stellungnahme vom 7. Juli 2008 führt sie an, der Bw. habe auch in den Folgejahren (nach 1997) bis 2005 Steuererklärungen eingereicht, in denen Verluste aus der Tätigkeit als Werbemittler erklärt worden seien und damit dokumentiert, dass betreffend der Werbemittlertätigkeit keine Betriebsaufgabe erfolgt sei. Warum diese Aussage – wonach mit der Abgabe von Steuererklärungen nachgewiesen sei, dass keine Betriebsaufgabe vorliege – dann nur für den Zeitraum 1998 bis 2000 gelten soll (in diesem Jahr hat die BP den Eigenverbrauch angesetzt), ist für den UFS nicht erklärlich, hat doch der Bw. Steuererklärungen bis 2005 abgegeben. Ab 2001 soll die Abgabe von Steuererklärungen dann offensichtlich nicht mehr den Nachweis bilden können, dass die Betriebsaufgabe nicht erfolgt ist.

Dieselbe Unschlüssigkeit gilt auch für die Aussage in der BVE, wo es heißt, der Bw. habe eine Meldung der Gewerbebeendigung bei der Wirtschaftskammer und beim Finanzamt unterlassen (um zu untermauern, dass die Beendigung 1998 noch nicht stattgefunden hat); zu diesem Punkt ist ebenfalls anzumerken, dass die Meldung auch in den Jahren 2001 bis 2005 nicht stattgefunden hat, sodass die Annahme einer Betriebsbeendigung im Jahr 2000 damit nicht gestützt werden kann.

(3) Damit ist aber davon auszugehen, dass der Betrieb von 1998 bis zum Ende des Jahres 2001 (und zu Beginn 2002) nur „geruht“ hat und frühestens im Jahr 2002 (wenn nicht später) beendet wurde. Im Jahr 1998 kann keine Einstellung der Unternehmertätigkeit angenommen werden, weil die Erhöhung der nichtselbständigen Einkünfte und die Nichtausführung von Umsätzen nicht ausreichend ist, um diesen Schluss ziehen zu können. Auch 2000 wurde die Unternehmertätigkeit nicht eingestellt, weil die Klausel des Dienstvertrages für sich diesen Schluss ebenfalls nicht rechtfertigen kann.

Der Berufung ist aus den bezeichneten Gründen teilweise Folge zu geben, der Bescheid wird abgeändert (beantragt wurde die Gutschrift der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch und die Aufhebung des Bescheides). Die Umsatzsteuer ist mit – 1.184,00 S (86,04 €) festzusetzen (Werbemittlung als § 1 Abs 1-Tätigkeit).

Beilage: 1 Berechnungsblatt, 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 24. April 2009