



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 3xxx P., F-Gasse xx, vertreten durch Dr. Harald Ploy, Steuerberater, 1030 Wien, Vordere Zollamtsstr. 11/21, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 betreffend Einkommensteuer 1998 nach der am 30. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sowie die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig sind die Berücksichtigung von Zinsaufwendungen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes, die Anwendung des Hälftesteuersatzes gem. § 37 EStG 1988 auf den Veräußerungsgewinn und die Berücksichtigung des Verlustvortrages gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988.

Die Berufungswerberin (Bw.) Frau K betrieb eine Gebäudeverwaltung in Form einer nichtprotokollierten Einzelfirma.

Mit 27. Februar 1998 wurde die Fa. T zwecks leichter Übertragung des Unternehmens gegründet. An dieser waren Frau K als Komplementärin und Herr C (Gatte) als Kommanditist mit einer Einlage i.H.v. 10.000 S beteiligt.

Mit Kaufvertrag vom 21. Juli 1998 wurde das Unternehmen mit Wirkung vom 1. Juli 1998 an Herrn A (Hausverwalter) und dessen Gattin Frau B verkauft.

Der Kaufpreis betrug lt. Pkt. III.2. des Kaufvertrages vom 21. Juli 1998 140 % der Summe der Nettoumsätze des Zeitraumes 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 zuzüglich 20 % USt, abzüglich des Betrages i.H.v. 510.000 S als pauschale Abgeltung für in Hinkunft zu tragende Abfertigungen. Der Kaufpreis für den Komplementäranteil hatte aber mindestens 2.990.000 S zu betragen.

Weiters verpflichtete sich die Bw. gem. Pkt. V. im Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 1998 ca. 20 Stunden wöchentlich als Konsultantin tätig zu sein.

Auch für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 1999 war die Bw. berechtigt, unentgeltlich als Konsultantin tätig zu sein.

Diese Konsulententätigkeit umfasste auch die Berechtigung, sich weiterhin in den Betriebsräumlichkeiten aufzuhalten und Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen zu nehmen.

Nach dem Ableben von Herrn C am 26. November 1998, führte Frau K den Elektrohandel ihres Gatten bis zu dessen Liquidation als Einzelunternehmerin weiter.

Der Elektrohandel wurde bis zum Tod von Herrn C als Kommanditgesellschaft unter der Fa. D geführt. Herr C war in diesem Unternehmen als Komplementär und Frau K als Kommanditistin beteiligt. Frau K vertrat die Gesellschaft als Prokuristin selbständig.

Mit Bescheid vom 20. Juli 2000 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. 2.609.731 S wie folgt fest (alle Beträge in Schilling):

Teilkaufpreis lt. Kaufvertrag	2.990.000
minus Buchwerte des Anlagevermögens	-175.036
minus Jahresverlust lt. G+V/Re	-69.625
= Summe Veräußerungsgewinn 1998	2.745.339
minus Einkünfte aus Elektrohandel (Verlust)	-23.050
minus E.a.GW der Fa. D (lt. Tangente)	-112.558
= E.a.s.A. (lt. Bescheid v. 20.7.2000)	2.609.731

Die Bw. erhob gegen den o.a. Bescheid Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die Berufung richte sich
 - a) gegen die Nichtanerkennung der geschätzten Veräußerungskosten sowie
 - b) gegen die Nichtanerkennung des begünstigten Steuersatzes gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988.

- Zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärungen hätten bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die Kosten der Veräußerung geschätzt werden müssen, da deren Höhe noch nicht bekannt gewesen sei.
- Bis dato unberücksichtigt geblieben seien Honorarnoten des Steuerberaters i.H.v. 75.000 S (Re v. 22. Mai 2000) und rd. 60.000 S sowie die Honorarnote des für die Vertragserrichtung zuständigen Rechtsanwaltes i.H.v. 144.000 S (inkl. USt).

Die Bw. beantragte daher die Berücksichtigung der bereits konkret feststehenden Veräußerungskosten i.H.v. 279.000 S bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes.

- Weiters beantragte die Bw. den gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988 ermäßigten Steuersatz, da sie das 60. Lebensjahr vollendet und ihre Erwerbstätigkeit (= Hausverwaltung) per 30. Juni 1998 eingestellt habe.
- Am 26. November 1998 sei ihr Gatte Herr C verstorben, weshalb sie als Alleinerbin auch Alleineigentümerin der Fa. D geworden sei.
Die Bw. habe nur die Liquidation dieses Betriebes vorgenommen, wobei aber noch von Herrn C eingegangene geschäftliche Verpflichtungen erfüllt werden hätten müssen.
- Nachdem es der Bw. nicht gelungen sei, das hoffnungslos überaltete Warenlager zu verkaufen, habe sie den Betrieb endgültig eingestellt.
- Es sei zeitlich nicht möglich gewesen zwischen 26. November und 31. Dezember 1998 den Betrieb des Gatten zu veräußern, da noch sämtliche Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Verlassenschaft hätten geklärt werden müssen, was erst 1999 geschehen habe können.
- Im Zeitraum November und Dezember 1998 habe der Umsatz der Firma D 41.000 S und der Wareneinkauf 17.000 S betragen.
Auch der erzielte Jahresverlust deute auf eine Liquidation hin.
- Die Bw. beantrage die vorhandenen Verlustvorträge bei der Veranlagung 1998 als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2001 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt errechnet, was folgendermaßen begründet wurde (alle Beträge in Schilling):

Umsätze v. 1.7.98-30.6.99	3.181.196
x 140 % (lt. Pkt. III.2 des Kaufvertrages)	
= Gesamterlös	4.453.674
minus Buchwerte des Anlagevermögens	-175.036
minus Veräußerungskosten	-116.600
= <i>Summe Veräußerungsgewinn 1998</i>	<i>4.162.038</i>
minus Einkünfte aus Elektrohandel (Verlust)	-23.050
minus E.a.GW der Fa. D (lt. Tangente)	-112.558

= <i>E.a.s.A. (lt. BVE v. 1.6.2001)</i>	4.026.430
---	-----------

- Die bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes abgezogenen Zinsen i.H.v. 156.395 S könnten unter Hinweis auf § 20 Abs. 2 iVm § 97 EStG 1988 nicht anerkannt werden.
- Der Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 1 und 5 EStG 1988 könne nicht gewährt werden, da keine Einstellung der Erwerbstätigkeit erfolgt sei.

a) Insbesondere werde auf die Umsätze i.H.v. 659.227,17 S des von der Bw. ab November 1998 betriebenen Elektrohandels (Fa. D) verwiesen, wobei im Vergleich mit den bisher erzielten Umsätzen dieses Betriebes nicht nur von einer begünstigungsunschädlichen Liquidation des Betriebes ausgegangen werden könne.

b) Weiters habe sich die Bw. lt. Punkt V des Kaufvertrages vom 21. Juli 1998 verpflichtet, für die KEG im Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 1998 ca. 20 Wochenstunden als Konsultantin tätig zu sein.

Für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 30. Juni 1999 habe eine Berechtigung für diese Tätigkeit bestanden.

- Die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 lägen daher nicht vor.

Die Bw. stellte gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Berufungsbegehren wie folgt:

- Die Bw. beantrage die Zinsen i.H.v. 156.395 S bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigen, da sie nicht der privaten Sphäre zuzurechnen seien, sondern eine Berichtigung des Kaufpreises darstellen würden.
- Die Bw. habe dem Käufer das laufende Geschäftskonto mit einem Minusstand übergeben sowie einige Häuser mit Minussalden.
- Im Zuge der Übergabe seien eine Reihe von Zahlungen zu Lasten des Käufers als auch zu Gunsten des Käufers vorgenommen worden.

Aus dieser Verrechnung hätten sich die Zinsen i.H.v. 156.395 S ergeben. Um diesen Betrag hätte sich auch der auszuzahlende Barkaufpreis vermindert.

- Der Betrag sei auch vom Käufer einbehalten worden und stelle eine Korrektur des Veräußerungsgewinnes dar.
- Der Kaufvertrag vom 21. Juli 1998 sei mit Wirkung vom 1. Juli 1998 unterfertigt worden.
- Bis einschließlich November 1998 habe die Bw. den Käufer zwecks reibungsloser Übergabe fallweise unentgeltlich beraten.

Mangels Entgeltlichkeit könne daher auch keine Erwerbstätigkeit vorliegen.

- Die Bw. sei an der Firma D als Kommanditistin beteiligt gewesen.

Durch den Tod (26. November 1998) von Herrn C, der die Komplementärstellung inne gehabt habe, sei sie Alleineigentümerin dieses Unternehmens geworden.

Die Bw. sei daher gezwungen gewesen, vorhandene Aufträge noch auszuführen, da ansonsten Haftungsprozesse wegen Nichterfüllung zu erwarten gewesen wären.

Es seien hiezu Handelswaren im Wert von 371.000 S im Jahre 1999 zugekauft worden.
Die Bw. habe in diesem Unternehmen keine aktive Tätigkeit mehr ausgeübt.

- Weiters habe die Bw. aus der Einstellung dieses Betriebes einen Verlust von rund 464.000 S erzielt.
- Die Bw. sei somit erst im Erbwege Eigentümerin des Betriebes D geworden, zu einem Zeitpunkt, zu welchen sie ihren Betrieb T bereits veräußert hatte.

In Beantwortung des Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der steuerliche Vertreter der Bw. in den Antwortschreiben vom 24. Februar 2005 und 22. März 2005 ergänzend wie folgt aus:

- Die zu berücksichtigenden Zinsen i.H.v. 156.395 S würden daraus resultieren, dass die Bw. zum einen Minusstände bei den Betriebskostenabrechnungen und bei den Hauseigentümerabrechnungen übergeben sowie zum anderen im Zeitraum Juli und August 1998 1.111.744 S entnommen habe, dies zu Lasten von Herrn A gegangen sei und dieser nicht bereit gewesen sei auf die Zinsen zu verzichten.

Demgegenüber seien von der Bw. noch Zahlungen i.H.v. 655.791 S für Herrn A geleistet worden, sodass sich aus dieser Verrechnung ein Nettosaldo zu Gunsten von Herrn A i.H.v. 455.953 S ergeben habe, der für den Zeitraum vom 1. September 1998 bis zum 30. September 1999 zu verzinsen gewesen sei.

	Basis	Zinsen
Minussalden der Häuser	1.690.108,56	
6 % Zi v. 1.7.98-30.9.99 (= 15 Monate)		126.758 (= 1.690.108,56 x 6% : 12 Mo x 15 Mo)
Entnahmen der Bw.	1.111.744	
Zahlungen der Bw.	-655.791	
= Saldo	455.953	
davon 6 % Zi v. 1.9.98-30.9.99 (= 13 Monate)		29.637 (= 455.953 x 6 % : 12 Mo x 13 Mo)
= Summe Zinsen		156.395

- Die Weiterführung der Firma D KG sei nicht in der Einflussosphäre der Bw. gestanden. Weiters habe die Bw. nicht sofort über sämtliche Aktiva der Verlassenschaft verfügen können. Dennoch sei auch diese Tätigkeit nach Erfüllung noch offener Verpflichtungen und Zustimmung des Verlassenschaftsgerichtes eingestellt worden.
- Auch habe die Bw. aus dem Titel einer Prokuristin bei der Firma D KG keinerlei Vergütungen erhalten.
- Die Bw. habe nicht die Absicht gehabt den Betrieb ihres verstorbenen Gatten weiterzuführen, weshalb die Liquidation im Jahre 1999 durchgeführt worden sei.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Die Tätigkeit in der Hausverwaltung nach deren Verkauf mit Wirkung vom 1. Juli 1998 sei eine unentgeltliche, die der Anwendung des begünstigten Steuersatzes nicht entgegenstehe.
- Nach dem Tode des Gatten der Bw., sei diese als Erbin verpflichtet gewesen, den durch Erbanfall erworbenen Betrieb zu liquidieren und bereits erteilte Aufträge auszuführen. Ein Ereignis, das außerhalb der Einflussosphäre des Steuerpflichtigen steht, könne keine Auswirkungen auf Steuerbegünstigungen haben.

Die Frage des Vertreters des Finanzamtes, seit wann die Bw. Pensionsbezüge erhalten habe konnte der steuerliche Vertreter mangels Unterlagen nicht beantworten.

Die Frage nach der Dauer der Konsulententätigkeit wurde mit zwei Monaten und dem Vermerk, dass es sich um keine "Konsulententätigkeit", sondern um eine ordnungsgemäße Übergabe der Hausverwaltungskanzlei, gehandelt habe, beantwortet.

Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Die Bw. betrieb eine Gebäudeverwaltung in Form einer nichtprotokollierten Einzelfirma. Mit 27. Februar 1998 wurde die Fa. T zwecks leichter Übertragung des Unternehmens gegründet. An dieser waren Frau K als Komplementärin und Herr C (Gatte) als Kommanditist mit einer Einlage i.H.v. 10.000 S beteiligt.
- b) Das Unternehmen wurde mit Wirkung vom 1. Juli 1998 an Herrn A (Hausverwalter) und dessen Gattin Frau B verkauft.
- c) Der Kaufpreis beträgt aufgrund der vertraglichen Bestimmungen unter Pkt. III.2. des Kaufvertrages 4.453.674 S.
- d) An Nebenabreden wurde vereinbart, dass die Bw. auch nach dem Verkauf noch bis längstens 30. Juni 1999 als Konsultantin für den Käufer tätig ist und sie alles unternimmt, um den Hausverwaltungsstock in der vorhandenen Form zu erhalten.
- e) Die dem Käufer zustehenden Zinsen betragen 156.395 S (Berechnung siehe obige Tabelle), da es sich hierbei zum einen um Minusstände bei den Betriebskostenabrechnungen sowie zum anderen um Entnahmen der Bw. zu Lasten von Herrn A gehandelt hat.
- f) Die Veräußerungskosten wurden vom Käufer getragen. Der Bw. verblieben an Kosten die Aufwendungen für ihren steuerlichen Vertreter i.H.v. 75.000 S.
- g) Die Bw. war bis 26. November 1998 Kommanditistin und Prokuristin der Firma D KG.
- h) Nach dem Tode ihres Gatten (26. November 1998) führte die Bw. die Firma D KG bis zu deren Einstellung am 31. Dezember 1999 als Einzelunternehmerin weiter.
- i) Die Umsatzerlöse der Firma D KG betrugen im Zeitraum 1. Jänner bis 26. November 1998 636.135,95 S, vom 27. November bis 21. Dezember 1998 40.128,89 S sowie im Jahre 1999 619.176,28 S.

An Vorsteuern wurden im Jahre 1999 noch 116.185,83 S erklärt.

Der Handelswareneinsatz im Jahre 1999 betrug 371.930,69 S.

j) Die Bw. erhielt ab Jänner 1995 Pensionseinkünfte.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen:

zu a) Dies ist dem Firmenbuchauszug 9869p zu entnehmen.

zu b) Dies ist dem Kaufvertrag vom 21. Juli 1998 zu entnehmen.

zu c) Dies ist dem o.a. Kaufvertrag unter Punkt III.2. sowie der vorgelegten "Kaufpreisermittlung" der Bw. zu entnehmen.

zu d) Grundlage dafür bildet der Punkt V des o.a. Kaufvertrages.

Auch aus dem Schriftsatz vom 24. Februar 2005 ist zu entnehmen, dass die Bw. die Hausverwaltung nach dem 30. Juni 1998 weitergeführt hat.

zu e) Die Zinsberechnung ist dem Schriftsatz vom 29. September 2000 zu entnehmen.

zu f) Dies ist der Honorarnote vom 22. Mai 2000 zu entnehmen.

zu g) Dies ist der Firmenbucheintragung unter FN 64g zu entnehmen.

zu h) Dies ist den Schriftsätzen vom 3. Jänner 2000 und vom 21. August 2000 zu entnehmen.

zu i) Die Beträge sind aus der Bilanz zum 26. November 1998 und in der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zum 31. Dezember 1998 sowie zum 31. Dezember 1999 zu ersehen.

zu j) Dies ist dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 vom 25. Oktober 1996 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 24 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- *des ganzen Betriebes*
- *eines Teilbetriebes*
- *eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist*

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

§ 37 Abs. 5 EStG 1988 normiert:

Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- *gestorben ist,*
- *erwerbsunfähig ist oder*
- *das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.*

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Der Veräußerungsgewinn ist vom laufenden Gewinn zu trennen; denn nur der Veräußerungsgewinn ist begünstigt. Der Veräußerungsgewinn gehört zur selben Einkunftsart wie der laufende Gewinn (vgl. Doralt EStG-Kommentar Bd II Tz. 186f zu § 24).

Die Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft stellt keine Betriebsaufgabe dar; es handelt sich dabei bloß um einen Wandel in der Betriebsform, bei dem die Gesellschaft verpflichtet ist, die Buchwerte der Einzelfirma weiterzuführen (vgl. Doralt EStG-Kommentar Bd II Tz. 153 zu § 24).

Gesellschafter einer Personengesellschaft (Mitunternehmer) gelten als erwerbstätig, soweit sie mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb treten.

Danach sind persönlich haftende Gesellschafter jedenfalls erwerbstätig (auf Grund der Haftung bzw. des Unternehmerrisikos, auch ohne Ausübung einer besonderen Tätigkeit).

Kommanditisten sind nicht erwerbstätig, soweit ihre Stellung dem Regelstatut des HGB entspricht (im Falle eines eingeräumten Widerspruchsrechtes wäre von einer Erwerbstätigkeit auszugehen).

Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes sind alle Ausgaben zu berücksichtigen, die in Zusammenhang mit der gegenständlichen Veräußerung stehen.

Dies hat zur Folge, dass auch die Veräußerungszinsen i.H.v. 156.395 S (siehe obige Tabelle) sowie die Veräußerungskosten i.H.v. 62.500 S für diesbezügliche Steuerberatungsleistungen zu berücksichtigen sind.

Im gegenständlichen Fall kann aus folgenden Gründen keine Begünstigung gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988 zur Anwendung gelangen:

Die Bw. war bis zum Tode ihres Gatten am 26. November 1998 Kommanditistin der D KG und als solche im Sinne obiger Ausführungen (kein vertragliches Widerspruchsrecht etc.) nicht erwerbstätig. D.h., dass die Beteiligung der Bw. an der D KG unschädlich im Zusammenhang mit der Veräußerung ihrer anderen Einkunftsquelle (= Hausverwaltung) ist.

Andererseits ist aber die aktive werbende Betätigung der Bw. im Zuge der Weiterführung der D KG als nunmehriges Einzelunternehmen der Bw. nicht als gänzliche Einstellung der Erwerbstätigkeit der Bw. zu beurteilen.

Durch die Bereitschaft der Bw. zur aktiven Erwerbstätigkeit (1999: Zukauf von Waren im Werte von über 300.000 S und Umsatzerlöse von über 500.000 S) indem sie den Betrieb ihres verstorbenen Gatten als Einzelunternehmerin weiterführte, ist nicht von einer sofortigen Liquidation des Unternehmens auszugehen sondern von einer allgemeinen wirtschaftlichen

Betätigung, was jedoch einer Anwendung der o.a. Bestimmung gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988 entgegensteht.

Folgende Bemessungsgrundlagen wurden aufgrund obiger Ausführungen wie folgt neu festgesetzt (alle Beträge in Schilling):

a) Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (KZ 320):

	Betrag:
Erlös	4.453.674
minus BW Anlageverm.	-175.036
minus Veräußerungskosten	-62.500
minus Zinsen	-156.395
= Veräußerungsgewinn	4.059.743
Verlust 1-6/98	-69.625
= E.a.s.A. (KZ 320)	3.990.118

b) Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330):

	Betrag:
Lt. Tangente	-112.558
Lt. Einnahmen/Ausgaben-Rechnung	-23.050
= E.a.GW (KZ 330)	-135.608

c) Berechnung des Verlustvortrages (KZ 462):

Jahr	E.a.GW		Rest
1990	-59.889	Ausgleich mit Gewinn aus 1995 (+59.889)	0
1991	-425.779	Ausgleich mit Restgewinn aus 1995 (63.589-59.889 = 3.700)	-422.079
1992	-640.674		-640.674
1993	-11.115		-11.115
1994	-122.048 (= -124.448 + 2.400 f. nichtausgleichsfähige Verluste)		-122.048
Gewinn 1995	+63.589	ausgeglichen mit den Verlusten der Jahre 1990 und 1991	

1996	-227.970		-227.970
1997	-207.716		-207.716
<i>Summe Verlustvortrag im Jahr 1998 (KZ 462):</i>			<i>-1.631.602</i>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 8. Juni 2005