



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 am 11. Mai 2004 über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide vom 16. Juni 2003 des Finanzamtes Oststeiermark, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1998 bis 2000 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1998 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Es ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2003 keine Änderung.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abge-

sehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung (vgl. Tz 25 des Betriebsprüfungsberichtes vom 28. Mai 2003 und Punkt 9) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. Februar 2003) per 31. Dezember 2000 eine Betriebsaufgabe angenommen und einen entsprechenden Aufgabegewinn ermittelt.

Gegen die auf Basis der Prüfungsfeststellungen - für die Jahre 1998 und 1999 im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO - erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da die Betriebsaufgabe mit Ende des Jahres 1984 erfolgt sei und sie seit damals Einkünfte aus der Verwaltung des eigenen Liegenschaftsbesitzes und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehe, seien die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung auf Basis der Überschussrechnungen und der Gebäudeabschreibung, hinsichtlich des Jahres 2000 jedenfalls auch unter Kürzung des ermittelten Aufgabegewinnes festzustellen.

Entgegen den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sei es im Jahr 1985 zur Vermietung jener Teile des Gebäudes, das der Produktion gedient habe, gekommen. Dass es damals zu keiner Rücklegung der Gewerbescheine und zu keiner Mitteilung an das Finanzamt gekommen sei, sei zweifellos ein gravierender Fehler gewesen, der auf einer Verwechslung der beiden J. L. Kommanditgesellschaften (in S. und in G.) beruht habe. In der Folge sei nie darauf geachtet worden, dass eine unterschiedliche Behandlung - die eine gewerblich, die andere vermögensverwaltend tätig - notwendig gewesen wäre. Es seien unkritisch die Sozialversicherungsbeiträge und auch die Gewerbesteuer bezahlt worden.

Der Übergang von der handwerklichen zur fabrikmäßigen Möbelerzeugung und die Überlegungen zur Ausweitung der betrieblichen Tätigkeit in Richtung Schiffsbau mit den damit verbundenen Risiken und Haftungsmöglichkeiten seien die entscheidenden Argumente aus betrieblicher Sicht, die Beteiligung beider Söhne an der Produktion jene aus familiärer Sicht für die Übertragung der betrieblichen Tätigkeit an die L. GmbH (im Folgenden: GmbH)

gewesen. Allein schon auf Grund dieser beiden Elemente sei es von jeher klar gewesen, dass es kein betriebliches Zurück in die Kommanditgesellschaft geben konnte, die J. L. KG in S. (im Folgenden: KG) also nur mehr vermögensverwaltend tätig war.

Um die Produktion auch in der GmbH von Beginn an uneingeschränkt aufrecht zu erhalten, seien zunächst kleinere notwendige Investitionen noch durch die KG durchgeführt und dann die Maschinen und die Ausstattung der GmbH unentgeltlich übertragen worden, während die (brauchbaren) Vorräte an die GmbH verkauft worden seien.

Die Verwaltung der "Betriebstankstelle" - bestehend aus einem 5.000 Liter Tankfass und einer Pumpe - sei nicht übertragen worden. Die Bestellung des Treibstoffes und der tatsächliche Betrieb sei durch Mitarbeiter der GmbH, die Verrechnung und Kontrolle durch die KG erfolgt. Dies vor allem aus der Erfahrung, dass es früher zu unerklärlichem Mehraufwand gekommen sei. Ebenfalls über die KG sei die Buchführung durch Frau L. als eigentümernahe Kontrollinstanz erfolgt, wobei die Kosten weiterverrechnet worden seien. Aus beiden Aktivitäten sei kein nachhaltiger Gewinn geplant und auch nicht erzielt worden.

Im Jahr 2000 sei anlässlich seiner Pensionierung der bisherige Komplementär J. L. Kommanditist geworden, während der Sohn E. L. von der bisherigen Stellung als Kommanditist in die eines Komplementärs wechselte. An den Beteiligungsverhältnissen und an der Gewinnverteilung habe sich dadurch nichts geändert.

Mit Schreiben vom 18. September 1997 sei nach Durchführung der Abschlussarbeiten des Jahres 1995 das Vertretungsverhältnis mit der Steuerberatungskanzlei V. gelöst und im September 1999 dieser Kanzlei wiederum der Vertretungsauftrag erteilt worden. Dabei sei es zu einem Ressortwechsel in der Betreuungszuständigkeit gekommen. Da die Abgabenerklärungen 1998 bereits abberufen gewesen wären, seien diese an Hand der von der zwischenzeitigen steuerlichen Vertretung erstellten Unterlagen vervollständigt und Ende November eingereicht worden. Erst in der Folge sei es zu den routinemäßigen Neubesprechungen gekommen, bei denen erste Zweifel an der Richtigkeit der bisherigen Vorgehensweise aufgetaucht wären, die sich in der Folge verhärtet hätten, weshalb schließlich eine unverzügliche Mitteilung an das Finanzamt erfolgt und auch die gewerberechtlichen Konsequenzen gezogen worden seien.

Der Wille der Eigentümer - Betriebsaufgabe im Jahr 1985 mit anschließender Vermietung - sei aus folgenden Umständen ableitbar:

Für die Annahme eines Gewerbebetriebes sei ua. im Rahmen des Tatbestandserfordernisses der selbständigen Betätigung eine entsprechende Risikotragung (Unternehmerwagnis) erforderlich, was jedenfalls dann auszuschließen sei, wenn es nur einen Auftraggeber gebe.

Da die KG aber nur in der Verwaltung für den Möbelbetrieb (Produktion und Handel) und (ehemals) für den Bootsbau der L.-Gruppe (GmbH und KG in G.) gegen Kostenersatz tätig gewesen sei, fehle diese notwendige Risikotragung.

Neben den Tätigkeiten für den eigenen Bereich (Verwaltung, Hausmeister, Hilfskraft für diverse Reparaturen und Instandhaltungen) seien gegen Ersatz der anteiligen laufenden Kosten jene Arbeiten durchgeführt worden, für die eine Kontrolle notwendig erschienen sei (Buchführung, Verrechnung des Treibstoffes).

Weiters bedürfe die für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes erforderliche Gewinnabsicht eines Gesamtüberschusses. Da bezüglich der Buchführung nur die laufenden Kosten verrechnet worden seien, könne es niemals zu einem Überschuss kommen. Denn es sei zB bewusst verzichtet worden, kalkulatorisch die Abfertigungen in die Verrechnung einzubeziehen. Bezüglich der "Betriebstankstelle" lägen die verrechneten Preise zwar im Bereich der an Tankstellen üblichen Verkaufspreise, allerdings ergebe sich aus dem Einkaufspreis (für eine doch geringe Zukaufsmenge) und den Kosten für den Abbau (samt Kontaminierung) in Summe ein solcher Aufwand, der wahrscheinlich den gesamten verrechneten Treibstoffverbrauch übersteige.

Auch die für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei nicht möglich gewesen, da diese bezüglich der Tankstelle neben organisatorischen Hindernissen wegen der technischen Ausstattung nicht möglich gewesen sei und bezüglich der Buchhaltungstätigkeit sämtliche Voraussetzungen für eine Arbeit für Dritte gefehlt hätten. Einerseits sei nämlich die Grundausrüstung von der GmbH zur Verfügung gestellt worden und andererseits hätte die Buchhaltungstätigkeit aus berufsrechtlichen Gründen für Fremde nicht ausgeübt werden dürfen. Schließlich sei die Preisgestaltung nur an den Kosten (Bruttobezug zuzüglich 30 % Nebenkosten) orientiert gewesen.

In beiden Fällen entspreche die Vorgangsweise den nunmehr auch in den EStR beschriebenen zulässigen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Fruchtziehung eigener (Vermögens)werte. Angemerkt werde auch, dass die Weiterverrechnung der Kosten hinsichtlich der Tankstelle und der Buchhaltung nicht als Verpachtung eines Betriebes interpretiert werden könnten, da diese Bereiche nicht als wesentliche Grundlage eines Produktionsbetriebes angesehen werden könnten.

Zu den vom Finanzamt als für eine Betriebseinstellung schädlich erachteten Ersatzinvestitionen im Jahr 1985 (Abrichte, Kompressor, Band- und Plattensäge, Kantenleimmaschine - zum Teil gebrauchte Anschaffungen) werde bemerkt, dass diese

Nachtragsinvestitionen für den Betrieb einer Großtischlerei (am Wege zum Übergang zur Möbelfabrik) unumgänglich gewesen seien. Ohne diese Investitionen wären die Räumlichkeiten für die GmbH überhaupt nicht nutzbar gewesen. Dass die alte Betriebsausstattung unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde, hänge einerseits mit dem Bestreben zusammen, dass die GmbH die laufenden Aufträge fertigstellen könne und andererseits im Wissen um den Investitionsbedarf der folgenden Jahre und die geringen Verwertungschancen für solche Maschinen und Ausstattung.

Dass ein geringer Teil der Vorräte nicht an die GmbH verkauft worden ist, hänge einerseits mit dem Bedarf der eigenen Hausbetreuung und andererseits mit nicht mehr verwendbaren Altmaterialien zusammen. Der GmbH seien ganz allgemein nur jene Aktiva und Passiva übergeben worden, mit denen der Betrieb geführt werden könne. Solche mit denen ein Betrieb nicht geführt werden könne, wie etwa uneinbringliche Kundenforderungen seien nicht übergeben, sondern offenbar bereits in der KG berichtigt worden. Da diesbezügliche Unterlagen nicht mehr vorhanden seien, könnten als Gegenbeweis zur Meinung der Betriebsprüfung, es seien Kundenforderungen bis 1999 vorhanden, nur die Prüferbilanzen 1990 bis 1992 beigebracht werden, aus denen klar hervorgehe, dass es zumindest im Jahr 1990 keine Kundenforderungen mehr gegeben habe. Sämtliche Forderungen würden solche aus der Mieten- und Betriebskostenverrechnung bzw. aus den Leistungsverrechnungen Buchführung und Tankstelle betreffen.

Da demnach unwiderlegbar dargelegt sei, dass ab dem Zeitpunkt des Überganges des Betriebes auf die GmbH die KG keinen Gewerbebetrieb mehr geführt habe, bleibe noch die Frage zu klären, ob es sich um Vermietung oder Verpachtung gehandelt habe und ob eine eventuelle Verpachtung aus der Sicht des Jahres 1985 als vorübergehend oder dauernd anzusehen sei.

Während von einer Betriebsaufgabe dann auszugehen sei, wenn im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges zumindest die wesentliche Grundlage des Betriebes an dritte Personen übergehe oder ins Privatvermögen übernommen werde und damit der Betrieb als lebender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört habe, sei im Rahmen der Verpachtung eines Betriebes eine Betriebsaufgabe erst dann anzunehmen, wenn die wesentliche Grundlage des Betriebes veräußert wird und der Verpächter nicht mehr in der Lage ist den Betrieb fortzuführen oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spreche, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr weiterzuführen. Das treffe immer dann zu, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spreche, dass der Verpächter selbst diesen Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr

führen werde. Es sei dabei aber nicht nötig, dass dies wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit völlig ausgeschlossen sei.

Da im vorliegenden Fall der Betrieb sich seit dem Übergang von der KG auf die GmbH von einer Großtischlerei rasch in eine serienfertige Möbelfabrik gewandelt habe, die ihr Angebot mit Fremdprodukten ergänzt habe, sei eine Rückkehr zur handwerklichen Tischlerei schon damals ausgeschlossen gewesen, wobei die Tatsache, dass dies dem Finanzamt nicht gemeldet und dieser Fehler bis zum Abschluss des Jahres 1998 nicht aufgedeckt worden sei, aus heutiger Sicht unverständlich sei. Dazu sei die Ausweitung des Geschäftsumfanges auf den Bootsbau, der aber in der Folge (1995) ebenfalls aus Haftungs-, aber auch aus Kostengründen wieder ausgegliedert worden sei und nunmehr mit Partnern in Thailand betrieben werde, gekommen. Wie schon zu Beginn ausgeführt, sei die Haftung für den größeren Betrieb mit den höheren Vorräten aus den Möglichkeiten einer Personengesellschaft hinausgewachsen. Zum anderen seien es die Wünsche der restlichen Familienmitglieder sich an dem Unternehmen zu beteiligen gewesen, die den Übergang zur GmbH als notwendig erscheinen ließ.

Warum im Jahr 1986 sogar ein eigener Gewerbeschein beantragt worden ist, sei nicht nachvollziehbar, da die KG keine Aktivitäten ausgeübt habe. Möglicherweise hätte dieser für die J. L. KG in G. ausgestellt werden sollen. Diese Fehler bzw. Mängel hätten jedoch nur insoweit einen Einfluss auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, wenn andere Gründe Zweifel offen ließen.

Abschließend sei somit die Frage zu klären, ob eine Vermietung oder eine Verpachtung vorliege. Anzumerken sei, dass es keine schriftliche Verträge gebe, aber seit 1985 die Miete für die Gebäude regelmäßig von der KG vorgeschrieben und von der GmbH auch akzeptiert werde. Für die Tankstelle und die Buchführung würden die Kosten verrechnet.

Nach Zivilrecht liege ein Mietvertrag vor, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lasse und ein Pachtvertrag dann vor, wenn die Sache nur durch Fleiß und Mühe genutzt werden könne.

Da insbesondere das Warenlager die wesentliche Grundlage eines Betriebes bilde, dieses aber an die GmbH verkauft worden sei, die Betriebsräumlichkeiten entgeltlich überlassen und die Ausstattung samt Maschinen nur für die handwerkliche Tischlerei ausgereicht hätten und der GmbH, um die laufenden Aufträge und die erste Umstellungszeit zu überbrücken unentgeltlich überlassen worden seien, könne aus der Sicht des ABGB nur eine Vermietung und keine Verpachtung vorliegen. Da bei der Mietenverrechnung immer nur die reinen Mieten

und die Betriebskosten belastet worden seien, lägen keine Nebenleistungen vor, weshalb die Vermietung auch nicht als gewerblich angesehen werden könne.

Die im eigentlichen Streitpunkt abweisende - die Gewinnverteilung bezüglich des Streitjahres 2000 wurde antragsgemäß berichtigt - Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Die L. GmbH in S. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 1. April 1985 gegründet worden und habe mit 1. August 1985 ihre Tätigkeit - Erzeugung von Möbeln, Booten und Yachten sowie Handel mit Waren aller Art - aufgenommen, wobei Teile des Warenbestandes von der KG zugekauft worden und lt. Bilanz per 31. Dezember 1985 ein Teil der Abfertigungsrückstellung der KG in die GmbH verrechnet worden sei, weshalb anzunehmen sei, dass einige Arbeitnehmer von der GmbH übernommen worden sind.

Die GmbH habe von der KG das im Betriebsvermögen befindliche Produktionsgebäude in S. sowie die Maschinen, technische Ausstattung und den Fuhrpark, ohne jedoch einen schriftlichen Vertrag zu schließen, gepachtet. Mit Kaufvertrag vom 10. Oktober 1989 habe die KG vom Land Steiermark ein Areal in R. mit einem Ausmaß von insgesamt 21.150 m² mit den darauf befindlichen Baulichkeiten und fest verbundenen Anlagen um den Kaufpreis von S 4.000.000,00 erworben, wobei auch ein 10-jähriges Veräußerungsverbot vereinbart worden wäre. Ab diesem Zeitpunkt habe die GmbH die auf diesem Areal befindlichen Produktionsräumlichkeiten für den Bootsbau gemietet, aber auch darüber keinen schriftlichen Vertrag abgeschlossen.

Bis einschließlich des Veranlagungsjahres 1999 habe die KG den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt und bis 1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

Im Aktenvermerk vom 11. Mai 1987 führe der Betriebsprüfer aus, dass Verwaltungs-, Verkaufs- und Servicetätigkeiten im Raum S. als Betätigungsfeld für die J. L. KG übrig bliebe. Die Bilanz der KG per 31. Dezember 1985 zeige, dass das gesamte Anlagevermögen mit einem Buchwert in Höhe von S 2.650.827,00; Vorräte mit S 295.000,00; Kundenforderungen, Rückstellungen für Garantie- und Gewährleistungen, Verbindlichkeiten usw. in der KG verblieben seien. Daraus sei erkennbar, dass die gewerbliche Tätigkeit mit Beginn der Verpachtung im Jahr 1985 noch nicht eingestellt worden sei. So scheine im Jahr 1986 eine Verbindlichkeit über Anzahlungen von Kunden in der Höhe von S 712.424,78 auf, welche in den nachfolgenden Jahren bis auf über 2 Millionen Schilling angewachsen und bis einschließlich 1999 in der Bilanz ausgewiesen sei. Lt. Lohnsteuerprüfungsbericht für die Jahre 1987 bis 1989 seien im Betrieb zwei Angestellte und ein Arbeiter nach dem Kollektivvertrag für Tischler angestellt gewesen.

Als Indiz dafür, dass der Betrieb zwar verpachtet aber nicht aufgegeben worden sei, sei die Antragstellung (7. März 1986) und Ausstellung eines Gewerbescheines für das Handelsgewerbe (28. Oktober 1986) zu werten. Mit 28. Oktober 1986 sei Herr J. L. zum gewerblichen Geschäftsführer bestellt worden. Gegen die behauptete Verwechslung des Antragstellers mit der J. L. KG in G. spreche jedenfalls, dass die Antragstellung bei der zuständigen Bezirkshauptmannschaft und nicht beim Magistrat in G. erfolgt sei.

Die Behauptung, dass die Maschinen und die Ausstattung an die GmbH unentgeltlich übertragen worden seien, stehe im Widerspruch mit den Bilanzen und Anlageverzeichnissen. Fest stehe jedenfalls, dass die KG als wirtschaftlicher Eigentümer diese im Rahmen des Pachtverhältnisses zur Nutzung überlassen habe.

Weiters sei von der KG die Tankstelle, an der nur die Fahrzeuge der GmbH und der J. L. KG in G. betankt worden seien, bis zum Ende des Jahres 2000 betrieben worden. Da mit handelsüblichen Aufschlägen fakturiert worden ist, habe die KG trotz des beschränkten Abnehmerkreises eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet.

Auch die Buchhaltungstätigkeit für die GmbH und die J. L. KG in G. gehe über die reine Vermögensverwaltung hinaus.

Schließlich habe die KG den Firmenstempel mit der Tätigkeitsbezeichnung "Großtischlerei" bis zum Jahr 2000 verwendet. Weiters seien bis einschließlich 1993 die Gewerbesteuer und bis einschließlich 2000 Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft geleistet worden.

Auf Grund dieser Indizien könne keineswegs von einer Betriebsaufgabe und der gänzlichen Einstellung der gewerblichen Tätigkeit im Jahr 1985 gesprochen werden, sondern vielmehr von einer Betriebsverpachtung. Denn mit Gründung der GmbH sei der Betrieb (Gebäude und bewegliche Anlagegüter) ohne Abschluss eines schriftlichen Vertrages verpachtet worden. Der KG sei es demnach jedenfalls frei gestanden, den Pachtvertrag jederzeit zu kündigen und die Tätigkeit wieder aufzunehmen. Dafür spreche ua. auch, dass die KG über die Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Tischlereigewerbes bis Ende des Jahres 2000 verfügt und mehr als ein halbes Jahr nach Aufnahme der Tätigkeit durch die GmbH sogar einen Gewerbeschein für Handelstätigkeit gelöst habe. Damit habe sie offensichtlich die Möglichkeit der jederzeitigen Eigenbewirtschaftung des verpachteten Betriebes sicherstellen wollen.

Auf Grund nachstehender objektiver Kriterien sei somit von einer Betriebsaufgabe per 31. Dezember 2000 auszugehen:

Die mit den Jahressteuererklärungen 1999 am 14. November 2000 eingereichte Gewinnermittlung für das Jahr 1999 sei nach § 5 EStG 1988 vorgenommen worden. Mit 1. Oktober 2000 seien die Angestellte der KG, Frau Erika L. und auch der Komplementär J. L. als Geschäftsführer der GmbH in Pension gegangen. Schließlich sei mit Beschluss vom 5. Oktober 2000 die KG in eine KEG umgewandelt worden, wobei Herr J. L. vom Komplementär zum Kommanditisten und dessen Sohn E. L. vom Kommanditisten zum persönlich haftenden Gesellschafter gewechselt habe. Die Meldung an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft über das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei mit 6. November 2000 vorgenommen worden. Mit Ende des Jahres 2000 sei auch der Tankstellenbetrieb eingestellt und der GmbH übertragen worden.

Die Antragstellung auf Löschung der beiden Gewerbeberechtigungen (Tischlerei und Handelsgewerbe) sei am 23. März 2001 erfolgt.

Auf Grund der vorliegenden Indizien seien die wesentlichen Schritte für die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit mit Ende des Jahres 2000 gesetzt worden und auch nach außen erkennbar gewesen, weshalb von einer Betriebsaufgabe per 31. Dezember 2000 auszugehen sei.

Schlussendlich ist vom Finanzamt die Ermittlung des im Rahmen der Betriebsprüfung mit S 18,197.055,41 errechneten Aufgabegewinnes detailliert dargestellt worden.

Dagegen hat die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und Folgendes ausgeführt:

Im vorliegenden Fall sei die Frage zu beantworten, in welchem Zeitpunkt der Übergang von der Großtischlerei zu einer fabrikmäßigen Fertigung stattgefunden und eine Rückführung in die alte Struktur unmöglich gemacht hat. Ebenso seien die Fragen zu klären, ob die "Tankstelle" und die Buchführung für die GmbH und die J. L. KG in Graz einen Gewerbebetrieb darstellten. Denn auch die Eintragung eines Minderkaufmannes im Firmenbuch ziehe zweifellos die Behandlung des gesamten Betriebes nach § 5 EStG 1988 nach sich.

Einzig und allein die unrichtige Beurteilung der Tätigkeit der KG nach der Gründung der GmbH sei alleiniger Auslöser der nun von der Betriebsprüfung als Betriebsaufgabe im Jahr 2000 angenommenen Indizienkette. Wegen der falschen Einstufung seien Gewerbesteuererklärungen abgegeben, Bilanzen gelegt und die Kammerumlage und Beiträge zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft geleistet worden. Dass aus Sparsamkeit bis zuletzt

ein alter Stempel verwendet und nie die Gewerbeberechtigung der Tischlerei geändert worden sei, unterstütze diese Indizienkette.

Dass der Grundbesitz keinen Eingang in das Betriebsvermögen gefunden habe, dass die Gebäude vermietet und nicht der Betrieb verpachtet gewesen seien, dass für den Betrieb einer "Tankstelle" keine Berechtigung vorgelegen habe und die Buchführung ausschließlich von einer nahestehenden Person, nämlich von Frau L. als Gesellschafterin bzw. als Ehefrau des Hauptgesellschafters, rein aus Beschäftigungsgründen - eine Buchführung für Dritte sei ja damals nicht erlaubt gewesen - erfolgt sei, seien Indizien, die eher gegen einen Gewerbebetrieb sprechen.

Ausschlaggebend für die Beurteilung der Streitfrage könnten nur die nachstehenden objektiven Umstände sein:

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass es für die übergebenen Maschinen und für die Betriebsausstattung samt den notwendigen maschinellen Ergänzungen im Jahr 1985 (eine Bandsäge und eine Abrichte um insgesamt €7,758,00) keine Verrechnung gegeben habe, sei richtig, da der Wert dieser Gegenstände gering gewesen sei (per 31. Dezember 1989 €5.680,00 oder 2,5 % des Sachanlagevermögens) und sie dem Stand der Entwicklung nicht mehr entsprochen hätten. Die GmbH habe deshalb den Maschinenpark und die Ausstattung in den Jahren 1985 bis 1991 um Anschaffungen von Sachanlagen in Höhe von €678.663,00 und Entwicklungskosten in Höhe von €586.630,00 ergänzt und ersetzt, sodass diese sich zu einer konkurrenzfähigen, fabrikmäßigen Fertigung gewandelt habe. Zudem sei das Produktionsprogramm durch die Erzeugung von Yachten ergänzt worden.

Da die alte Ausstattung und die alten Maschinen für die Möbelfabrikation unbrauchbar gewesen wären und eine Umstellung wieder auf die Tischlerei der KG allein aus wirtschaftlichen Gründen unrentabel gewesen sei, zudem der mündliche Mietvertrag zwischen der KG und der GmbH nicht sinnvoll lösbar gewesen sei, könne schon allein aus diesen Gründen niemals von einer vorübergehenden Stilllegung gesprochen werden. Daneben hätten auch die unterschiedlichen Eigentumsverhältnisse (KEG: 90 % J. L. und 10 % E. L.; GmbH: je 25 % Fr. E. L., Hr. J. L., Hr. E. L. und Hr. M. L.) eine Rückführungsmöglichkeit verhindert.

Warum im Jahr 1986 die Ausstellung eines Handelsgewerbescheines beantragt worden sei, sei nicht nachvollziehbar. Aber wahrscheinlich sei dies im Zusammenhang mit der J. L. KG in G. zu sehen, die sich mit dem Handel beschäftigt habe oder sollte vielleicht aber doch eine Änderung von der Tischlerei zu den verbleibenden Hilfsleistungen dokumentiert werden. Eine Handelstätigkeit der KG habe es aber niemals gegeben, was auch in den vorliegenden Abschlüssen seit dem Jahr 1989 nachzuvollziehen sei.

Um die GmbH nicht mit Altlasten zu beschweren, sei versucht worden eine Einbringung nach dem Strukturverbesserungsgesetz unter Rückbehalt der Liegenschaften zu vermeiden.

Dadurch seien Verbindlichkeiten und Rückstellungen auf der einen Seite und Forderungen (neben den Liegenschaften) auf der anderen Seite nicht übertragen worden. Dieser Wunsch auf einen unbelasteten Neustart habe auch für jenen Teil der Vorräte gegolten, der nicht übergeben worden ist. Diese seien in den nächsten Jahren abgebaut worden, seit 1990 gebe es in der KG keine mehr.

Dass Forderungen gegenüber der GmbH und der J. L. KG in G. bestanden haben müssen, sei in der Mietenverrechnung, dem verrechneten Aufwandsatz für die Buchhaltungstätigkeit und in der Treibstoffverrechnung begründet, was sich aus den Gewinn- und Verlustverrechnungen eindeutig ergebe.

Da der Wille seit der Übertragung bestanden habe, die Möbelfertigung in der GmbH zu belassen, sei eine Rücknahme in die KG innerhalb kürzester Zeit auf Grund der Eigentümerstruktur und der geänderten Art der Leistungserbringung (statt handwerklicher Fertigung fabriksmäßige Produktion) nicht mehr möglich gewesen.

Neben Frau L., die die Buchhaltung auch für die GmbH und die J. L. KG in G. geführt habe seien ein weiterer Angestellter und ein Arbeiter für die Arbeiten an den vermieteten Häusern und den Außenanlagen bei der KG nach dem alten Kollektivvertrag beschäftigt gewesen.

Doch dies sei ausschließlich darin begründet, dass die durch Übertragung des Tischlereibetriebes erforderliche Anpassung nicht durchgeführt worden ist.

Die "Tankstelle", ein 5.000 Liter-Fass, sei über die KG verrechnet, aber von Mitarbeitern der GmbH betrieben worden, die auch für die Bestellung verantwortlich gewesen seien. Der Treibstoff sei zwar günstiger als bei einer Tankstelle bezogen worden, die Gesamtkosten für die KG seien jedoch bei weitem über dem Verkaufspreis, der durch den Marktpreis begrenzt gewesen sei, gelegen. Denn die Aufwendungen für die Erhaltung und jene, die bei der Beseitigung des Fasses anfallen, hätten in der erzielbaren Spanne keine Deckung finden können. Der einzige Grund für die Verrechnung über die KG sei in der neutralen Kontrolle über den Verbrauch gelegen.

Auch bei der Verrechnung der Kosten für die Buchhaltung seien nur die anteiligen laufenden Personalkosten für Frau L. verrechnet worden, während jene für die Abfertigung keinen Eingang gefunden hätten.

Daraus lasse sich leicht erkennen, dass aus diesen beiden Aktivitäten niemals ein Gewinn erwirtschaftet hätte werden können und auch nicht beabsichtigt gewesen sei. Dieser

wiederum wäre für die Annahme einer gewerblichen Betätigung aber wesentliche Vorbedingung.

Der Senat hat erwogen:

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung ist die Verpachtung eines Betriebes für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 anzusehen. Die Frage, ob eine solche im Falle der Verpachtung dennoch anzunehmen ist, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab; sie wird dann bejaht, wenn diese Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Vielmehr liegt die Aufgabe des Betriebes im Falle von dessen Verpachtung in der Regel nicht, in konkret gegebenen Fällen aber stets dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter selbst diesen Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (vgl. VwGH 17.5.2000, 98/15/0009; VwGH 26.1.1999, 97/14/0089; VwGH 19.2.1997, 94/13/0206; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065 und VwGH 11.11.1987, 86/13/0131).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte der Berufung im einzigen Streitpunkt des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe - die Ermittlung des Aufgabegewinnes ist unbestritten und dem Begehren auf Änderung der Gewinnverteilung im Streitjahr 2000 ist vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung entsprochen worden - aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass die Bw. die für die Ausübung des Tischlereigewerbes in S. erforderlichen Wirtschaftsgüter (Betriebsgebäude, Maschinen, technische Ausstattung, Warenbestand und Fuhrpark) an die mit Gesellschaftsvertrag vom 1. April 1985 gegründete L. GmbH, die mit 1. August 1985 ihre Tätigkeit - Erzeugung von Möbeln, Booten und Jachten sowie Handel mit Waren aller Art - aufgenommen hat, ohne Abschluss eines entsprechenden schriftlichen Vertrages überlassen hat, wobei bezüglich des Betriebsgebäudes ein entsprechendes Entgelt verrechnet und bezahlt wurde, während die Maschinen, die technische Ausstattung und der Fuhrpark unentgeltlich überlassen und die brauchbaren Warenvorräte verkauft worden sind.

Die Feststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach es der Bw. freigestanden wäre, den Pachtvertrag jederzeit zu kündigen und die Tätigkeit wieder aufzunehmen, wird im Vorlageantrag nicht bestritten. Die in diesem Zusammenhang nicht näher begründete Behauptung, dass der mündliche Vertrag "nicht sinnvoll lösbar gewesen sei" vermag den Rechtsstandpunkt der Bw., wonach niemals von einer vorübergehenden Stilllegung des Betriebes gesprochen werden könne, jedenfalls nicht zu stützen. Auch die diesbezüglich ins Treffen geführte Argumentation, wonach die alte Ausstattung und die alten Maschinen für die Möbelfabrikation unbrauchbar gewesen wären und eine Umstellung wieder auf den Betrieb einer Tischlerei allein aus wirtschaftlichen Gründen unrentabel gewesen sei, vermag nicht zu überzeugen. Denn damit wird lediglich ausgesagt, dass diese Anlagegüter für eine industrielle Fertigung von Möbeln nicht geeignet gewesen sind. Dabei übersieht die Bw. aber, dass sie vor der Gründung der L. GmbH eine handwerkliche Tischlerei in der Form einer "Großtischlerei" betrieben hat und somit lediglich die Eignung der Wirtschaftsgüter für diese Erzeugungsform im Rahmen der für die Bestimmung des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe maßgeblichen Würdigung, ob damit der (bisherige) Betrieb einer handwerklichen Tischlerei in der Form einer "Großtischlerei" fortgeführt werden kann, einer Prüfung zu unterziehen ist. Dabei ist hervorzuheben, dass, wie die Bw. selbst ausführt, noch im Jahr 1985 von ihr für den Betrieb einer Großtischlerei unumgänglich notwendige Ersatzinvestitionen (Abrichte, Kompressor, Band- und Plattensäge und Kantenleimmaschine) getätigt worden sind, damit die GmbH die laufenden Aufträge hätte fertigstellen können. Daraus erhellt aber eindeutig und unzweifelhaft, dass der GmbH jedenfalls eine für den Betrieb einer "Großtischlerei" funktionstüchtige und ausreichende Maschinenausstattung überlassen worden ist. Nähere Ausführungen zu den "wirtschaftlichen Gründen", die, angesichts der vorhandenen Maschinenausstattung eine Umstellung auf eine handwerkliche Tischlerei unrentabel erscheinen lasse, bleibt sie schuldig. Weshalb die unterschiedlichen Eigentumsverhältnisse bei der Bw. und der L. GmbH, an denen ausschließlich Eltern und Kinder beteiligt sind, eine Rückführungsmöglichkeit verhinderten, ist für den erkennenden Senat unerfindlich, zumal die Beteiligungen jederzeit änderbar und damit allfälligen Versorgungsmotiven innerhalb der Familie ohnedies Rechnung getragen werden könnte.

Auch das in der mündlichen Berufungsverhandlung in diesem Zusammenhang vorgetragene Argument, dass nach der Gründung der GmbH in der KG nur mehr drei Personen tätig gewesen seien, die ihrerseits mit der vorhandenen Ausstattung nicht in der Lage gewesen wären, den Betrieb der KG als Gewerbebetrieb fortzuführen, vermag aus nachstehenden Erwägungen nicht zu überzeugen:

Entscheidend für die Bestimmung des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe ist die Frage, ob der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen in der Lage ist, den Betrieb fortzuführen. Da weder das Betriebsgebäude noch die maschinelle Ausstattung in das Eigentum der GmbH übertragen worden sind, hätte damit nach Aufkündigung des mündlichen Pachtvertrages der Betrieb einer handwerklich ausgerichteten "Großtischlerei" jederzeit wieder umgehend aufgenommen werden können, zumal auch die dafür erforderliche Gewerbeberechtigung, wie unten näher ausgeführt wird, nicht zurückgelegt worden ist. Die Tatsache, dass das dafür erforderliche Personal nicht im nötigen Umfang vorhanden ist, ändert nichts an dieser Beurteilung, da dieses ohnedies von der GmbH übernommen oder bei der gegebenen Arbeitsmarktlage sicherlich kurzfristig am Arbeitsmarkt rekrutiert werden hätte können.

Gegen den von der Bw. im Jahr 1985 angenommenen Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sprechen auch folgende gewerberechtliche Fakten:

Die der Bw. seit 21. September 1984 zustehende Berechtigung für den Betrieb des Handwerkes "Tischler gemäß § 94 Z 78 GewO 1973" wurde von ihr im Jahr 1985 nicht zurückgelegt, sondern erfuhr mit der am 28. Oktober 1986 erfolgten Gewährung der Berechtigung für den Betrieb des nicht bewilligungspflichtigen gebundenen Gewerbes "Handelsgewerbe gemäß § 103 Abs. 1 lit. b Z 25 GewO 1973" noch eine Erweiterung. Diese beiden Gewerbeberechtigungen erfuhren nach entsprechender Anzeige des Gewerbetreibenden erst mit 27. März 2001 ihre Endigung. Wenn die Bw. nach der Gründung der L. GmbH tatsächlich keine Absicht gehabt hätte, den Tischlereibetrieb nach allfälliger, jederzeit möglicher Beendigung des Pachtverhältnisses wieder aufzunehmen, dann wäre es doch naheliegend gewesen, die Gewerbeberechtigungen sofort zurückzulegen, um dadurch auch die Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer Steiermark zu beenden, wodurch die Verpflichtung zur Leistung der Kammerbeiträge weggefallen wäre. Der in diesem Zusammenhang in der Berufung unternommene Erklärungsversuch, dass der im Jahr 1986 ausgestellte Gewerbeschein möglicherweise für die J. L. KG in G. hätte ausgestellt werden sollen, vermag, wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, schon deshalb nicht zu überzeugen, da es der Bw. im Zuge der Antragstellung doch in irgendeiner Form hätte bewusst werden müssen, dass sie bezüglich des "falschen" Gewerbeinhabers bei einer unzuständigen Behörde - Bezirkshauptmannschaft F. anstatt Magistrat G. - vorstellig geworden ist.

Hinzu kommt, dass im Zeitpunkt der behaupteten Betriebsaufgabe im Jahr 1985 der Komplementär der Bw., J. L. erst 45 Jahre alt war und damit ein möglicher Antritt der Alterspension noch in weiter Ferne gestanden ist.

Schlussendlich ist zu bemerken, dass die Bw. nach der Gründung der L. GmbH auch weiterhin Gewerbesteuer entrichtet hat.

Der Argumentation der Bw. in der Berufung, wonach diese Handlungen - Erwerb einer weiteren Gewerbeberechtigung, Zahlung von Gewerbesteuer und Sozialversicherungsbeiträgen - bzw. Unterlassungen - Zurücklegung der Gewerbeberechtigung, Meldung an das Finanzamt - zweifellos ein gravierender Fehler gewesen seien und offenbar auf einer Verwechslung der beiden Kommanditgesellschaften - J. L. in S. und J. L. in G. - beruhten, erscheint aus nachstehenden Erwägungen nicht geeignet, die Beweiswürdigung, dass im Jahr 1985 noch keine Betriebsaufgabe beabsichtigt war, zu erschüttern:

Die Bw. ist in den Jahren 1985 bis 2000 - mit Ausnahme der Jahre 1996 und 1997 - immer von derselben Steuerberatungskanzlei vertreten worden, die bis einschließlich 1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und den Gewinn nach § 5 EStG 1972 bzw. 1988 ermittelt hat. Der Behauptung im Vorlageantrag, dass erst nach Abgabe der Steuererklärungen 1998 (erinnerlich im Jahr 2000) nach einer Betriebsbesichtigung und Besprechungen erste Zweifel an der Richtigkeit der bisherigen Behandlung als Gewerbebetrieb aufgekommen seien, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Es ist völlig unglaubwürdig, dass die Problematik der Betriebsaufgabe nicht irgendwann einmal anlässlich der Bilanzerstellung mit den Gesellschaftern der Bw. erörtert worden ist, zumal vor allem die in den Verlust- und Gewinnrechnungen zum Ansatz gelangten Mieteinnahmen einen entsprechenden Denkanstoß hätten liefern müssen. Die unveränderte steuerliche Behandlung der Tätigkeit der Bw. während eines Zeitraumes von über 10 Jahren lässt vielmehr vor allem auch unter Bedachtnahme auf die Tatsache der aufrechten Gewerbeberechtigung bzw. sogar des Erwerbes einer weiteren Gewerbeberechtigung den Schluss zu, dass die bevollmächtigte Steuerberatungskanzlei unter Berücksichtigung der ihr gegenüber geäußerten wahren Absicht der Gesellschafter auftragsgemäß im Jahr 1985 bewusst keinen Betriebsaufgabegewinn ermittelt hat. Im Übrigen kommt auch der Tatsache, dass die Bw. ihre Einkünfte stets als solche aus Gewerbebetrieb deklariert hat und nunmehr im Lichte der drohenden Versteuerung der stillen Reserven völlig konträre Tatsachenbehauptungen vertritt, im Rahmen der freien Beweiswürdigung insofern eine Bedeutung zu, als diesen kein Glauben zu schenken ist (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, 1313).

Der Versuch, die Beibehaltung der aus der Sicht der Bw. "falschen" steuerlichen Behandlung während eines Zeitraumes von über 10 Jahren mit einer Verwechslung der J. L. KG in S. mit

der J. L. KG in G. zu erklären, muss angesichts der Tatsache, dass die Bw. permanent von einer Steuerberatungskanzlei vertreten worden, wohl fehlschlagen. Denn es ist wohl allgemein bekannt, dass jede Steuerberatungskanzlei über ein entsprechendes Kontrollsystem verfügt, das einen derart gravierenden Fehler - Verwechslung von 2 Steuerpflichtigen innerhalb einer Kanzlei - während eines so langen Zeitraumes jedenfalls innerhalb einer vertretbaren Zeit aufgedeckt hätte. Nähere konkrete Ausführungen, die diese Behauptung zumindest glaubhaft erscheinen lassen, bleibt die Bw. jedenfalls schuldig.

Darüber hinaus vertritt der erkennende Senat die Rechtsauffassung, dass in dem Fall, in dem bei einer Kommanditgesellschaft ursprünglich unstrittig eine gewerbliche Tätigkeit (im vorliegenden Fall der Betrieb einer "Großtischlerei") vorliegt, es eines bewussten Willensaktes der Gesellschaft bedarf, um eine Beendigung dieser Tätigkeit zu bewirken. Auf den konkreten Fall angewandt bedeutet dies, dass eine nach außen in Erscheinung tretende bilanzmäßig durchgeführte Entnahme hätte erfolgen müssen, wie etwa die aliquote Übertragung des Gebäudes und des sonstigen Anlagevermögens in das Eigentum der Gesellschafter (vgl. UFSW 26.3.2003, RV/3285-W/02). Da dies jedoch unterblieben ist, kam es zu einer Realisierung der stillen Reserven nicht schon im Zuge der Einstellung der Produktionstätigkeit im Jahr 1985, sondern erst im Jahr 2000, da auf Grund der Gesamtheit der vorhin aufgezeigten objektiven Umstände erst für dieses Jahr mit hoher Wahrscheinlichkeit darauf geschlossen werden kann, dass der Betrieb der Tischlerei von der Bw., nunmehr in der Rechtsform einer Kommanditerwerbsgemeinschaft, nicht mehr wiederaufgenommen und fortgeführt wird.

Somit erweist sich die Rechtsauffassung des Finanzamtes, wonach von einer Betriebsaufgabe per 31. Dezember 2000 auszugehen ist, unter Bedachtnahme auf das vorhin im Einzelnen erörterte Gesamtbild der Verhältnisse sehr wohl als zutreffend.

Für diesen Zeitpunkt sprechen auch die nachstehenden, bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend angeführten, im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebenen Indizien:

Mit 1. Oktober 2000 sind der Komplementär, J. L. als Geschäftsführer der L. GmbH und seine Ehegattin als Angestellte der Bw. in Pension gegangen. Schließlich ist mit Beschluss vom 5. Oktober 2000 die J. L. KG in eine Kommanditerwerbsgesellschaft umgewandelt worden, wobei J. L. vom Komplementär zum Kommanditisten und dessen Sohn E. L. vom Kommanditisten zum persönlich haftenden Gesellschafter gewechselt haben. Überdies ist am 6. November 2000 eine Meldung an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft über das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erstattet worden. Und

schlussendlich ist am 23. März 2001 der Antrag auf Endigung der beiden Gewerbeberechtigungen, die mit 27. März 2001 rechtswirksam geworden ist, gestellt worden. Damit sind die wesentlichen Schritte für die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit erst mit Ende des Jahres 2000 nach außen erkennbar gesetzt worden.

Zu den Ausführungen der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach vor allem der in den Jahren 1984/85 stattgefundene Generationenwechsel von den Eltern auf die Kinder die wesentliche Zäsur darstelle, die diesen Zeitpunkt als eigentlichen Betriebsaufgabezeitpunkt bedinge und nicht so sehr das Jahr 2000 als das Jahr des Pensionsantrittes der Eltern, ist lediglich Folgendes festzustellen:

Der erkennende Senat hat sich bei seiner Entscheidungsfindung ohnedies nicht ausschließlich vom Zeitpunkt des Pensionsantrittes leiten lassen, sondern hat die vorhin im Einzelnen angeführten unbestrittenen Sachverhaltsumstände - vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung: ... Einkommensteuerrecht, "ungeachtet der formalen Richtigkeit der Indizienkette des Finanzamtes", ... - insgesamt einer Würdigung dahingehend unterzogen, in welchem Zeitpunkt - im Jahr 1985 oder 2000 - das Gesamtbild der Verhältnisse mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter den Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird. Im Übrigen hat die Bw. den Betriebsaufgabezeitpunkt insofern relativiert, als sie abschließend nicht mehr einen Stichtag, sondern völlig unbestimmt die "80er Jahre" ins Treffen geführt hat.

Die Tatsache, dass die Bw. die Buchführung für die L. GmbH gemacht und die "Betriebstankstelle" verwaltet und diese Tätigkeiten der GmbH verrechnet hat, ist für die Bestimmung des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe auf Grund der vorhin dargestellten Erwägungen nicht entscheidungswesentlich und bedarf daher keiner weiteren Erörterung.

Bezüglich der für das Streitjahr 2000 begehrten Änderung der Gewinnverteilung schließt sich der erkennende Senat der in diesem Punkt stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2003 an.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 11. Mai 2004