



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	12,911.800,00 S	Einkommensteuer	262.038,09 €
			abzüglich Lohnsteuer	-4.968,85 €
			abzüglich Kapitalertragsteuer	-611,27 €
			Abgabenschuld	<b>256.458,00 €</b>
Obige Abgabenschuld ergibt in ATS: 3,528.939,00				

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

## **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 - abgesehen 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**

Der Bw. erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Zivilingenieur. Mit 31. Dezember 1997 wurde diese Tätigkeit aufgegeben.

Strittig ist die begünstigte Besteuerung eines Übergangs- und eines Veräußerungsgewinnes im Zuge des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 1998 wurde durch den Bw. die Betriebsaufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz wie folgt mitgeteilt:

Der Bw. hätte mit 31. Dezember 1997 seine Tätigkeit als Zivilingenieur aufgegeben und das Büro unentgeltlich an seinen Sohn übergeben.

Mit Schreiben vom 7. Jänner 1998 wurde durch den Sohn des Bw. mitgeteilt, dass dieser am 1. Jänner 1998 das Büro seines Vater mit allen Dienstnehmern übernommen hätte. Der Übernahmevertrag als Bemessungsgrundlage für die Errechnung der Schenkungssteuer werde nachgereicht.

Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 geht unter Anderem Folgendes hervor:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diversen Beteiligungen wurden mit -1.906.071,00 S angegeben, die sonstigen Einkünfte bzw. Einkünfte gemäß § 37 EStG 1988, für die der Hälftesteuersatz beansprucht werde, in Höhe von 224.310,00 S aus der Veräußerung der Beteiligung I.B..

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 12.825.078,00 S erklärt, wobei 2.224.581,79 S auf den Gewinn laut Überschussrechnung, 9.018.616,26 S auf den Übergangsgewinn von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Bilanzierung zum 31. Dezember 1997 und 1.581.880,00 S auf den Veräußerungsgewinn entfallen würden.

Diese Beträge würden sich wie folgt errechnen:

Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes		
Gewinn laut Überschussrechnung		+2.224.581,97
Ermittlung des Übergangsgewinnes		
von E/A auf Bilanzierung per 31.12.1997		
Offene Forderung (netto)	+9.453.903,45	
Verbindlichkeiten	-377.287,19	
Kloimstein 1997 (Rückstellg.)	-58.000,00	+9.018.616,26
		+11.243.198,23
Ermittlung des Veräußerungsgewinnes		
Entnahmewert Pkw lt. Händlerbestätigung		
Renault Espace	+112.516,00	
Audi 100	+35.000,00	
Entnahmewert betr. Wohnung	+728.500,00	
Entnahmewert Büro betr. Gebäudeteil	+1.100.000,00	
	+1.976.016,00	

Buchwerteinsatz:		
Pkw (Audi, Renault, Espace)	-2,00	
Betriebswohnung	-213.597,00	
Betr. Gebäudeteil Büro	-180.537,00	
Veräußerungsgewinn	+1.581.880,00	+1.581.880,00
Steuerpflichtiger Gewinn:		<u>+12.825.078,23</u>
Bemerkung: Das übrige bewegliche Betriebsvermögen wurde unentgeltlich an den Sohn mit Übergabsvertrag vom 30.12.1997 übertragen.		

Für die Jahre 1995 bis 1997 wurde eine Betriebsprüfung im Hinblick auf die Umsatz- und Einkommensteuer durchgeführt. Unter Anderem wird darin wie folgt ausgeführt:

#### Tz. 30 Übergangsgewinn

Der für den Stichtag 31. Dezember 1997 ermittelte Übergangsgewinn sei bisher dem Hälftesteuersatz unterworfen worden. Die Begünstigung würde nicht zustehen, weil das zu untersuchende Kriterium der Außerordentlichkeit im gegenständlichen Fall nicht erfüllt sei. Die im Jahre 1997 entstandenen Forderungen würden den überwiegenden Anteil (98,93 %) an den gesamten Forderungen zum Übergabestichtag darstellen.

Hinsichtlich der Vereinnahmung sei festgestellt worden, dass dem Folgejahr nach der Betriebsaufgabe der wesentliche Teil (96,3 %) der Gesamtfordernungen auf den betrieblichen Konten eingegangen wären.

Im Jahre 1997 würde daher ein Übergangsgewinn in Höhe von 9.018.616,00 S nicht begünstigt sein.

#### Tz. 31 Einkünfte gemäß § 37

	<u>1997</u>
begünstigte Einkünfte bisher	10.824.806,00
- Kürzung lt. Tz 30	-9.018.616,00
+ Erhöhung lt. Tz 23	147.000,00
+ Erhöhung lt. Tz 24	150.775,00
+ Erhöhung lt. Tz 24	49.541,00
- Kürzung lt. Tz 25	-18.753,00
<u>begünstigte Einkünfte lt. BP</u>	<u>2.134.753,00</u>

Im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung findet sich unter Anderem Folgendes:

Der Übergabevertrag vom 30. Dezember 1997, abgeschlossen zwischen dem Bw. als Übergeber einerseits und seinem Sohn H.S. als Übernehmer andererseits.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

I.

Der Bw. betreibe ein Zivilingenieurbüro für Bauwesen und beende mit 31. Dezember 1997 seine berufliche Tätigkeit.

Mit 31. Dezember 1997 übergebe der Bw. den Betrieb seines Ingenieurbüros an seinen leiblichen Sohn H.S., der bereits die Befugnis für die Tätigkeit als Zivilingenieur besitze.

II.

Die Übergabe umfasse insbesondere die beweglichen Anlagegüter, wie sie im Betrieb des Ingenieurbüros bisher in Verwendung gewesen wären (laut Anlagenliste); weiters würden die Dienstverhältnisse der Arbeitnehmer mit allen erworbenen Ansprüchen (wie sie sich aus der Dauer der Dienstverhältnisse ergeben würden) übergeben werden. Die Wertpapiere zur Deckung des steuerfreien Betrages für Abfertigungen würden im erforderlichen Ausmaß ebenfalls übergeben werden. Nicht erfasst durch die Übergabe sei ausdrücklich:

-	der Gebäudeteil, in welchem sich die Büroräume befinden würden
---	--

-	die Dienstwohnung A.
-	der Pkw Audi 100
-	der Pkw Renault Espace
-	die zum Übergabestichtag bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten
-	die laufenden Bauprojekte würden zum Übergabestichtag abgerechnet und vom Übergeber den Auftraggebern in Rechnung gestellt werden.

### III.

Die Übergabe erfolge ohne Gegenleistung unentgeltlich.

Der Übergeber trage die Betriebssteuern, die für Zeiträume bis zum Übergabestichtag anfallen würden selbst, ebenso wie die Einkommensteuer. Eventuell später hervorkommende Steuern (Betriebssteuern oder Einkommensteuer) für Zeiträume bis zum Übergabestichtag trage der Übergeber.

.....

### V.

Für die Nutzung der Räume, in denen das Zivilingenieurbüro untergebracht sei, würden der Übergeber und der Übernehmer beabsichtigen, einen Mietvertrag abzuschließen.

Das Finanzamt folge den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 4. November 1999 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 13.163.641,00 S (davon 2.234.582,00 S Jahresüberschuss aus 1997), die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -1.906.071,00 S festgesetzt. Die sonstigen Einkünfte würden 224.310,00 S betragen, die Halbsatzeinkünfte 2.134.753,00 S.

Gegen obigen Bescheid wurde aus folgenden Gründen Berufung erhoben:

Im Zuge der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 1997 sei für den Übergangsgewinn der Hälftesteuersatz mit der Begründung nicht gewährt worden, dass das Kriterium der Außerordentlichkeit nicht gegeben sein würde, dagegen würde eingewendet werden:

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung solle die Progressionsmilderung durch den Hälftesteuersatz grundsätzlich nur für außerordentliche Einkünfte zur Anwendung kommen;

außenordentlich seien solche Einkünfte, die zusammengeballt in einem Jahr anfallen würden, üblicherweise aber verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen sein würden.

Bezogen auf die Außerordentlichkeit des Übergangsgewinnes würde das heißen, dass es zu einer Zusammenballung von Forderungen von mehr als zwei Kalenderjahren kommen müsste oder dass ein wesentlicher Teil – mehr als 25 % - des Übergangsgewinnes aus Forderungen resultiere, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf mehrere Perioden zu erfassen sein würden.

Im Folgenden solle der Zeitablauf von Leistungserbringung, Leistungsverrechnung und Zahlungseingang, wie er sich im Betrieb des Bw. abgespielt hätte, dargestellt werden:

Der Bw. wäre Zivilingenieur für Bauwesen gewesen und hätte sein Büro für Baustatik bis zum Ende des Jahres 1997 betrieben, hätte damit seine berufliche Tätigkeit beendet und hätte hierauf seine Befugnis bei der Zivilingenieurkammer zurückgelegt. Die Auftraggeber wären überwiegend Wohnbaugesellschaften, öffentliche Institutionen und größere Vereinigungen oder private Personen gewesen.

Die Tätigkeit des Statikers beginne typischerweise bereits mit den Vorplanungen für ein Projekt – in einer Phase in der oft noch nicht feststeht, ob das Projekt auch realisiert (d.h. finanziert) werden könne – und ende, wenn der letzte Handwerker das fertig gestellte Objekt verlässe (sehr häufig würden sich in der letzten Ausführungsphase noch Zusatzarbeiten für Aussparungen, Sturzwände, etc. ergeben, die statische Berechnungen erfordern würden).

Der Zeitrahmen für die Statikerleistungen von der Vorplanung bis zur letzten Zusatzarbeit würde sich meist über drei bis fünf Jahre, in Sonderfällen noch wesentlich darüber hinaus erstrecken. Für die einzelnen Leistungsabschnitte seien Teilrechnungen entsprechend den geplanten Baukosten je Abschnitt gelegt worden, wobei der Anteil für die letzte Teilrechnung rund 40 % des Gesamtauftrages ausmachen würde, die Zahlung für die letzte Teilrechnung wäre jedoch erst erfolgt, wenn die letzten Zusatzarbeiten erledigt sein würden und das wäre oft bis zu einem Dreivierteljahr später. Aus der Schlussrechnung ergebe sich meist noch eine größere Nachzahlung, besonders bei Kostenüberschreitungen des Bauvorhabens.

Die Schlussrechnung könne erst nach Vorliegen der gesamten vom planenden Architekten korrigierten Baukosten gelegt werden, da die Honorarvereinbarungen aller Regel nach den tatsächlichen Gesamtbaukosten getroffen werden würde. Meist würde das noch ein Zeitraum von bis zu einem Jahr ab Fertigstellung des Bauvorhabens sein; bis zur tatsächlichen Erstellung der Schlussrechnung würde der Bw. meist noch die Winterzeit abgewartet haben, da er dann für die zeitaufwändige Erstellung der Schlussrechnung eher Zeit gefunden hätte.

Da der Bw. genügend verdient hätte, hätte er aus finanziellen Gründen keinen Druck gehabt, die Schlussrechnung besonders rasch zu erstellen; und auch die Auftraggeber hätten es zu schätzen gewusst, wenn sie etwas später die Rechnung erhalten hätten und hätten dies bei der Vergabe von Folgeaufträgen bedacht. Bis zur erlöswirksamen Einnahme wäre dann noch die übliche Frist von bis zu drei Monaten vergangen.

Dies würde die während des Bestandes des Betriebes des Bw. übliche Zeit vor laufender Leistungserbringung bis zur gewinnwirksamen Einnahme sein. Zweifellos unterscheide sich diese Spanne wesentlich von der anderer technischer Freiberufler, die im Allgemeinen unmittelbar nach Leistungserbringung mit vereinbarten Pauschalen abrechnen würden.

Der Bw. hätte bis zuletzt mit vollem Einsatz in seinem Statikbüro gearbeitet und er hätte wegen der Zurücklegung seiner Befugnisse mit 31. Dezember 1997 alle bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten abrechenbaren Leistungen und Teilleistungen auch abrechnen müssen (sein Sohn, der am selben Standort mit 1. Jänner 1998 ein eigenes Statikbüro eröffnet hätte, hätte begonnene Projekte mit seinen Teilleistungen fortgesetzt).

Wie sich aus dem oben geschilderten üblichen Zeitablauf für die Abwicklung eines Auftrages ergebe, müsse es durch das Einziehen der fixen Zeitschwelle, zu der (abrechenbare Teil-)leistungen abgerechnet werden würden und ebenso die bestehenden Forderungen gewinnmäßig erfasst werden müssten, die bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 erst in der folgenden oder einer der darauf folgenden Perioden zu erfassen gewesen wären, zu einer wesentlichen Zusammenballung von Einkünften im Jahr der Betriebsaufgabe kommen.

Tatsächlich mache der Anteil des Übergangsgewinnes, der bei fortgedachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf mehrere Perioden verteilt zu erfassen gewesen sein würde, rund 42 % aus.

Damit sei die Außerordentlichkeit für den Übergangsgewinn nach den Kriterien der Rechtsprechung des VwGH gegeben und es würde daher die Tarifbegünstigung des Hälftesteuersatzes für den Übergangsgewinn beantragt werden.

Am 6. März 2000 wurde durch die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes folgende Stellungnahme zur obigen Berufung abgegeben:

Laut der Berufungsschrift mache der Anteil des Übergangsgewinnes, der bei fortgedachter Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf mehrere Perioden verteilt zu erfassen gewesen sein würde, circa 42 % aus.

Die entsprechenden Berechnungsgrundlagen würden in der Kanzlei bereits erstmals Mitte Jänner 2000 von Mitarbeitern der Kanzlei angefordert worden sein.

Da bis zum Zeitpunkt der Stellungnahme keine Belege nachgereicht worden wären, hätte die Berufung seitens der Betriebsprüfungsabteilung nicht erledigt werden können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2000 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit -1,609.031,00 S festgesetzt.

Dies mit folgender Begründung:

Im Zuge der Berufungsvorentscheidung sei die Mitteilung des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien betreffend die Firma M.K. vom 6. März 2000 berücksichtigt worden.

Das Berufungsbegehren hinsichtlich der Anerkennung des Hälftesteuersatzes wäre abzuweisen gewesen, da trotz mehrmaliger Aufforderung die erforderlichen Berechnungsunterlagen nicht nachgereicht worden seien. Ungeachtet dessen sei auch die Stellungnahme des Prüfers vom 6. März 2000 unbeantwortet geblieben.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2000 wurde durch den Bw. der Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Dieser wurde unter Anderem wie folgt begründet:

Das Berufungsbegehren hinsichtlich der Anerkennung des Hälftesteuersatzes für den Übergangsgewinn werde erneuert. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 2.2.2000, 98/13/0164, seien die Voraussetzungen des ermäßigten Steuersatzes für die außerordentlichen Einkünfte im EStG 1988 selbst abschließend geregelt.

*"Dass der Gesetzgeber über die im EStG 1988 die Außerordentlichkeit durch diese Sperrfristen definierenden Voraussetzungen des ermäßigten Steuersatzes hinaus im Bereich der Besteuerung eines Übergangsgewinnes noch weitere Umstände in dem von der belangten Behörde gemeinten Sinne verwirklicht wissen wollte, kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Insbesondere kommt es somit im Gegensatz zur Auffassung der belangten Behörde nicht darauf an, dass es im Übergangszeitpunkt zu einer Zusammenballung von Forderungen aus mehreren Jahren gekommen sein muss. Auch ist es nicht von Bedeutung, wann die im Übergangszeitpunkt bestandenen Forderungen beglichen worden sind".*

Die Fassung des EStG 1988 in dem das Jahr 1990 betreffenden Beschwerdefall hätte als Voraussetzung für die Ermäßigung der Progression hinsichtlich von Gewinnen auf Grund eines freiwilligen Wechsels der Gewinnermittlungsart als einzige Voraussetzung die Einhaltung einer Sperrfrist von sieben Jahren enthalten.

Die für den gegenständlichen Berufungsfall geltende Fassung des EStG 1988 regle ebenso abschließend, dass Übergangsgewinne außerordentliche Einkünfte seien, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben werde, weil der Steuerpflichtige gestorben sei, erwerbsunfähig sei oder das 60. Lebensjahr vollendet hätte und seine Erwerbstätigkeit einstellen würde. Weitere Umstände als Voraussetzung des ermäßigten Steuersatzes seien dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Die zitierte Entscheidung des VwGH sei also für die gegenständliche Berufung zutreffend und daher sei für die Einstufung des Übergangsgewinnes als außerordentliche Einkünfte, die dem Hälftesteuersatz unterliegen würden nicht zu prüfen, ob es zum Übergangszeitpunkt zu einer Zusammenballung von Forderungen aus mehreren Jahren gekommen sei und es nicht von Bedeutung, wann die im Übergangszeitpunkt bestandenen Forderungen beglichen worden seien.

Am 28. Juli 2000 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Mit Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 2000 durch den Berufungssenat III der Finanzlandesdirektion für OÖ. wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wurde abgeändert.

Die Einkünfte wurden – auch nicht teilweise – nicht dem begünstigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 unterworfen. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 13,163.641,00 S und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -1,609.031,00 S festgesetzt.

Auf Grund des obigen Sachverhaltes wurde die Berufungsentscheidung wie folgt begründet:

Im Rahmen der Neufassung des § 37 EStG 1988 durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBI. 1996/201) sei die Begünstigung des halben Einkommensteuersatzes bei Veräußerungs-, Aufgabe- und Übergangsgewinnen iSd § 24 EStG 1988 auf "außerordentliche Einkünfte" iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 – das seien bestimmte Pensionierungs- und Zwangsbeendigungsfälle – eingeschränkt.

Im gegenständlichen Fall handle es sich um einen so genannten "Pensionsfall". Der Bw. hätte mit Ende des Jahres 1997, also im Alter von 69 Jahren, seine Tätigkeit als Zivilingenieur beendet und damit seine Erwerbstätigkeit eingestellt iSd § 37 Abs. 5 EStG.

Ab dem Jahr 1998 beziehe dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb im passiven Sinne, im Rahmen von bloßen Beteiligungen, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte), Einkünfte aus Kapitalvermögen (bloße Vermögensverwaltung) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Keine der genannten Einkunftsquellen hindere die Anwendung der Folgen des "Pensionsfalles".

Abgesehen von diesen spezifischen Voraussetzungen sei es jedoch wesentlich, dass der Betrieb des Steuerpflichtigen aus obigem Grunde veräußert oder aufgegeben werde. Die Begriffe der Aufgabe und Veräußerung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 würden an diese in § 24 Abs. 1 EStG 1988 anknüpfen.

Somit sei weitere Voraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes die, dass eine Betriebsaufgabe oder –veräußerung iSd § 24 EStG 1988 vorliege.

Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen iSd § 24 EStG setze die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Die Aufgabe eines Betriebes liege immer dann vor, wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begebe oder sie in sein Privatvermögen überführe. Beide Tatbestände würden sich am Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen orientieren, die Zurückbehaltung unwesentlicher Wirtschaftsgüter ändere nichts an der Beurteilung des Vorganges.

Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um eine unentgeltliche Betriebsübergabe. Laut Übergabsvertrag vom 30. Dezember 1997, Punkt III., sei die Übergabe ohne Gegenleistung und unentgeltlich erfolgt. Dies sei auch durch ein Schreiben des damaligen steuerlichen Vertreters des Bw. vom 13. Jänner 1998 an die Abgabenbehörde erster Instanz bestätigt worden. Weiters liege ein Schreiben des Sohnes des Bw. vom 7. Jänner 1998 an die Abgabenbehörde erster Instanz vor, in dem darauf hingewiesen werde, dass der Übergabevertrag als Grundlage für die Bemessung der Schenkungssteuer diene.

Die Übergabe umfasse:

-	sämtliche beweglichen Anlagegüter, wie sie bisher im Betrieb Anwendung gefunden hätten,
-	sämtliche Dienstverhältnisse mit Arbeitnehmern, inklusive der bereits erworbenen Rechte,
-	die Wertpapiere zur Deckung des steuerfreien Betrages für Abfertigungen im erforderlichen Ausmaß,
-	für jene Projekte, die vom Bw. begonnen worden seien und auch mit Teilrechnungen abgerechnet worden seien, sei vom Sohn die Fertigstellung übernommen worden.

Vor Allem der letzte der angeführten Punkte lasse auch auf die Übernahme des Kundenstocks schließen.

Von der Übergabe nicht erfasst seien:

-	der Gebäudeteil, in dem sich die Büroräume befunden hätten (diese würden vom Bw. an seinen Sohn vermietet werden),
-	die Dienstwohnung A.,
-	der Pkw Audi 100,
-	der Pkw Renault Espace,
-	die zum Übergabestichtag bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten.

Die Frage, welche Wirtschaftsgüter als die wesentliche Grundlage des Unternehmens anzusehen seien, sei in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus zu beantworten (VwGH vom 30.9.1999, 97/15/0016).

In einem Zivilingenieursbetrieb – wie wohl auch im Bereich sämtlicher freier Berufe – sei als wesentliche Betriebsgrundlage der Kundenstock zu sehen. Dieser sei im Prinzip durch die Fortsetzung sämtlicher noch offener Projekte durch den Sohn gegeben. Weiters werde als wichtiger Punkt auch die Übernahme der Arbeitnehmer und der gesamten Büroeinrichtung gewertet. Die dem Sohn übergebenen Wirtschaftsgüter würden es abstrakt möglich machen, den Betrieb mit diesem fortzuführen.

Es könne jedoch kein Zweifel bestehen, dass der Bw. seinem Sohn die wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeben haben wollte und auch übergeben habe.

Eindeutig liege folglich eine unentgeltliche Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes vor.

Diese Einstufung als solche schließe gleichzeitig eine Subsumption unter den Tatbestand der Betriebsveräußerung oder –aufgabe aus. Da dies aber eine Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 37 Abs. 5 EStG 1988 darstelle, sei eine Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz nicht zulässig. Obige Grundsätze seien jedoch nicht nur auf dem vom Bw. als Übergangsgewinn geltend gemachten Betrag von 9,018.616,26 S anzuwenden.

Weiters sei in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 ein Betrag von 1,581.880,00 S der Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz unterworfen worden. Dieser Betrag würde einen errechneten Veräußerungsgewinn darstellen.

Wie oben angeführt knüpfe auch der Begriff Veräußerungsgewinn im Hinblick auf die Anwendbarkeit von Begünstigungen des § 37 EStG 1988 an § 24 Abs. 1 EStG 1988 an.

Eine Veräußerung eines ganzen Betriebes liege jedoch nur dann vor, wenn alle für eine im Wesentlichen unveränderte Fortführung des Betriebes notwendigen Wirtschaftsgüter unter Mitwirkung des Veräußerers in einem einzigen, einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber entgeltlich übertragen werden würden (VwGH vom 24.4.1996, 94/15/0025). Gerade dieser Sachverhalt liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Vielmehr seien die wesentlichen Betriebsgrundlagen ja bereits dem Sohn unentgeltlich übergeben worden. Wie auch im Erkenntnis des VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0158 ausgeführt, führe die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes nicht dazu, wegen der gleichzeitigen Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen eine Betriebsaufgabe zu fingieren. Somit sei auch die Anwendbarkeit des § 37 EStG nicht gegeben.

Tatsächlich seien die ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter als Entnahme mit dem Teilwert anzusetzen und im Zeitpunkt der Entnahme die Betriebseinnahmen dem Gewinn zuzurechnen. Diese Form der Gewinnerhöhung sei nicht durch die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes begünstigt. Auch ein teilweiser Verkauf der nicht unentgeltlich übergebenen Wirtschaftsgüter lasse daher keinen Veräußerungsgewinn im geforderten Sinne entstehen. In diesem Fall sei lediglich der Verkaufspreis dem entweder vorhandenen Buchwert gegenüber zu stellen und die Differenz dem laufenden Gewinn zuzurechnen.

In Summe könne weder die Versteuerung des errechneten Veräußerungs- noch des Übergangsgewinnes mit dem Hälftesteuersatzes erfolgen.

Beide Beträge seien in den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit enthalten und mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Übergangsgewinn	9,018.616,26 S
Veräußerungsgewinn laut Betriebsprüfung	2,134.753,00 S
Summe:	11,153.369,26 S

Mit Schreiben vom 15. März 2001 wurde durch den Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof eingebbracht. Diese lautet wie folgt:

*"I. Sachverhalt*

*Der Steuerpflichtige, von Beruf Zivilingenieur für Bauwesen, hat sein Büro für Baustatik bis zum Ende des Jahres 1997 betrieben, seine berufliche Tätigkeit beendet und die Befugnis bei der Zivilingenieurkammer zurückgelegt. Am 30. Dezember 1997, also am vorletzten Arbeitstag, hat er in einem Übergabsvertrag mit seinem Sohn die Schenkungsweise Überlassung bestimmter Wirtschaftsgüter (vgl. II. Übergabsvertrag) ohne Bezugnahme auf den Kundenstock vereinbart. Dieser Übergabevertrag ist zur Bemessung der Schenkungssteuer angezeigt worden.*

*In dem Schenkungsvertrag wurde die unentgeltliche Überlassung sämtlicher beweglicher Anlagegüter, sämtlicher Dienstverhältnisse mit Arbeitnehmern, einschließlich der bereits erworbenen Rechte und der Wertpapiere zur Bedeckung der Abfertigungsrückstellung vereinbart.*

*Vom Steuerpflichtigen sind entnommen worden: jener Gebäudeteil, in dem sich Büroräume befinden haben, eine Dienstwohnung, zwei Pkw, die zum Übergabestichtag bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten, alle Projekte.*

*Auf Grund dieser Sachverhalte wurde in der Einkommensteuererklärung für 1997 bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit folgende Unterteilung getroffen und als Beilage offen gelegt:*

<i>Gewinn aus dem laufenden Jahr</i>	2,224.581,97 S
<i>Ermittlung des Übergangsgewinnes von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Bilanzierung zum 31.12.1997 mit</i>	9,018.616,26 S
<i>Veräußerungsgewinn auf Grund der Entnahmen von Wirtschaftsgütern mit</i>	1,581.880,00 S
<i>ergibt in Summe die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit</i>	12,825.078,00 S

*Für den Übergangsgewinn mit 9,018.616,26 S und für den Veräußerungsgewinn mit 1,581.880,00 S wurde der Hälfteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 beantragt.*

*Der Einkommensteuerbescheid 1997 wurde erklärungsgemäß am 3. März 1999 erlassen.*

*Mit Prüfungsauftrag vom 10. August 1999 wurde eine Betriebsprüfung auf Grundlage des § 151 Abs. 3 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführt.*

*Im Verlaufe der Prüfung war unter Anderem strittig, ob für den Übergangsgewinn mit 9,018.616,26 S der Hälftesteuersatz iSd § 37 EStG 1988 zur Anwendung kommt. Die Betriebsprüfung kommt zu dem Ergebnis, dass die Begünstigung des § 37 EStG 1988 für den Übergangsgewinn nicht zusteht "weil das zu untersuchende Kriterium der Außerordentlichkeit im gegenständlichen Fall nicht erfüllt ist".*

*Die Außerordentlichkeit war aus der Sicht der Finanzbehörde deswegen nicht gegeben, weil 96,3 % der Forderungen im Folgejahr auf den betrieblichen Konten eingegangen sind und bei rechtzeitiger Abrechnung dem Jahresgewinn 1997 zugerechnet worden wären. Dabei wird übersehen, dass die Zusammenballung der Abrechnung die Außerordentlichkeit bewirkt und nicht der nachfolgenden Zahlungseingang.*

*Gegen diese Feststellung wurde am 31. Dezember 1999 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.*

*In der Berufung wurde hauptsächlich damit argumentiert, dass der Gesetzgeber die Außerordentlichkeit durch Sperrfristen definiert hätte und für die Besteuerung eines Übergangsgewinnes keine weiteren Voraussetzungen verlangt. Genauso findet sich jetzt die Feststellung in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 7323, "ein Übergangsgewinn ist auch dann begünstigt, wenn ihm das Merkmal der Außerordentlichkeit fehlt".*

*Am 8. Juni 2000 wurde eine Berufungsvorentscheidung iSd § 276 BAO betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 erlassen. Diese Berufungsvorentscheidung wurde, weil sie die gleichen Argumente wie im Rahmen der Betriebsprüfung vorgebracht hat, vom Abgabepflichtigen nicht akzeptiert. Es erfolgte ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz am 15. Juni 2000.*

*In der Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 20. Dezember 2000, zugestellt am 5. Februar 2001, ist festgehalten worden, dass der Hälftesteuersatz weder auf den Übergangsgewinn mit 9,018.616,26 S, noch auf den Veräußerungsgewinn von 2,134.753,00 S (nach Betriebsprüfung) anzuwenden wäre, weil die unentgeltliche Übertragung den Tatbestand der Betriebsveräußerung oder der Betriebsaufgabe ausschließt. Die unentgeltliche Übertragung auf den Sohn ist unstrittig, zumal ein Vertrag vorliegt und dies dem Steuerpflichtigen bzw. von seinem Vertreter ausdrücklich bestätigt worden ist. Die Begünstigung des Hälftesteuersatzes iSd § 37 EStG setzt aber eine Betriebsaufgabe oder Veräußerung iSd § 24 EStG 1988 voraus. Eine solche war aber durch die Schenkungsweiseüberlassung nicht gegeben.*

*In Summe konnte weder die Besteuerung des errechneten Veräußerungsgewinnes, noch die Besteuerung des Übergangsgewinnes mit dem Hälftesteuersatz erfolgen. Der Übergangsgewinn mit 9.018.616,26 S und der Veräußerungsgewinn nach der Betriebsprüfung mit 2.134.753,00 S, zusammen 11.153.369,26 S werden mit dem Normalsteuersatz versteuert. Der halbe Durchschnittssteuersatz des § 37 kommt daher nicht zur Anwendung.*

*Wenn man dem Argument der Berufungsbehörde folgt, dann ist die Begünstigung für den Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.134.753,00 S deswegen nicht gegeben, weil kein Betrieb aufgegeben worden ist. Die Entnahme von Wohnung und Auto erfüllt auch nicht die Funktion eines Teilbetriebes als Voraussetzung für die Begünstigung.*

*Für den Übergangsgewinn kann ich mich der Argumentation der Berufungsbehörde nicht anschließen und stelle fest, dass durch die unrichtige Rechtsanwendung der Bw. mit einer Einkommensteuer belastet ist, obwohl es keine Bemessungsgrundlage für diese Steuer gibt. Die Anwendung oder Nichtanwendung des Hälftesteuersatzes sind dann, wenn die Bemessungsgrundlage fehlt, kein Thema.*

## *II. Beschwerde*

*Es wird Beschwerde an den VwGH wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides sowie Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhoben. Der Bw. erachtet in seinem Recht auf eine materiell richtige Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 insofern verletzt, als die belangte Behörde vom Vorliegen eines Übergangsgewinnes ausgegangen ist und diesen Übergangsgewinn, der gar nicht zu veranlagen war, besteuert hat.*

*Darüber hinaus erachtet sich der Bw. in seinem Recht auf ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren verletzt, da die Abgabenbehörde hinsichtlich des Sachverhaltes ohne weitere Erhebungen von Voraussetzungen ausgegangen ist, die in dieser Form und in diesem Inhalt nicht gegeben waren.*

## *III. Begründung*

### *Rechtswidrigkeit des Inhaltes*

*Zunächst ist festzustellen, dass die Berufungsbehörde zweifelsfrei zum Ausdruck bringt, dass die in Folge einer Betriebsprüfung vorgenommene Abgabenfestsetzung für den Übergangsgewinn mit 9.018.616,26 S materiell richtig wäre.*

*Zu diesem Sachverhalt ist auszuführen:*

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist im Fall der Betriebsveräußerung und im Fall der Betriebsaufgabe ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich anzustellen (Einkommensteuerrichtlinien 1984, Abschnitt 16 Abs. 5).

Die Begünstigung für den Übergangsgewinn ist damit gleichzeitig auf den Übergang von § 4 Abs. 3 auf den § 4 Abs. 1 EStG eingeschränkt, weil es nur hier aus Anlass der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart kommt (VwGH 20.6.1995, 92/13/0106).

Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes durch einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist weder ein Übergangsgewinn noch ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist vom Rechtsnachfolger wie bisher fortzuführen (Kortner, Leitfaden des österreichischen Einkommensteuerrechts, Grundzüge und Grundsätze, Leseverlag, Seite 222).

§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988 ordnet beim Übernehmer eine Buchwertfortführung an. Die Gewinnneutralität dieses Vorgangs beruht auf der Vorstellung, dass der Betrieb unverändert fortgeführt wird.

Zumal eine Buchwertvorführung Übergang der stillen Reserven bedeutet, stillen Reserven Einkünfte dem Grunde nach darstellen und damit eine potenzielle Steuerbelastung auf die Übernehmer übertragen wird, mag argumentiert werden, dass diese Regelung eine Durchbrechung des Grundsatzes darstellt, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der sie erwirtschaftet hat. So richtig diese Bedenken auch sind, so widersprüchlich ist indes auch die Annahme, dass der Betrieb durch den Geschenkgeber beendet und durch Geschenkgeber eröffnet wird – im Gegenteil der Betrieb wird durch den Geschenknehmer unverändert weitergeführt. Ruppe weist darauf hin, dass das Verhältnis von Einkommensteuer und Schenkungssteuer keineswegs de lege lata so klare dogmatische Konturen aufweist, dass dadurch Interpretationshilfen gewonnen werden können.

Diese Beurteilung leitet über zur Beantwortung der Frage, ob der unentgeltliche Übergang beim § 4 Abs. 3 – Gewinnermittler das Erfordernis des Wechsels der Gewinnermittlung auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 bedeutet.

Die Regelung des § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 geht von der Vorstellung aus, dass der Betrieb als solcher durch den Personenwechsel nicht berührt wird. Insofern wäre auch keine Zäsur im Sinne des Bilanzstichtages oder einer Vermögensfeststellung von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 erforderlich (Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bertl, Djanini, Kofler, Seite 869).

*Ein dem Grundsatz laufender Bilanzierung entsprechender Jahresabschluss bedeutet auch eine dem Grundsatz der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entsprechende Ermittlung, also eine Ermittlung des Erfolges nach dem Zuflussprinzip. Die Erstellung eines Jahresabschlusses nach einem Betriebsvermögensvergleich würde zur Zuweisung/Verlegung von Gewinnen des Einnahmen-Ausgaben-Rechners führen und somit zu einem Übergangsgewinn/Verlust, zu dessen Ermittlung kein Anlass besteht. Sie wäre der Intension der Buchwertfortführung widersprechend, wobei überhaupt in Zweifel gezogen werden kann, was Buchwertfortführung für den § 4 Abs. 3 EStG-Gewinnermittler bedeutet.*

*So auch Stoll in Rentenbesteuerung, Seite 190: "Das Verbot der Gewinnrealisierung und das Gebot der Buchwertfortführung gelten für alle Fälle der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes, gleichgültig, ob die Übertragung aus Anlass eines Todesfalls oder unter Lebenden im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge oder Einzelrechtsnachfolge stattfindet. Ferner gelten diese Grundsätze auch bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles an einer Personengesellschaft".*

*Wenn also das Unternehmen des Bw. mit Aktiven und Passiven in klarer Absicht des unentgeltlichen Übergangs übergeben wird, so liegt kein einkommenssteuerlicher Veräußerungsvorgang vor, obwohl der Übernehmer auch Verpflichtungen übernommen hat (VwGH 24.9.1996, 95/13/0209). Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes ist deswegen gegeben, weil ein Übergangsgewinn angenommen wird, der in Wirklichkeit gar nicht gegeben war und dieser Übergangsgewinn voll besteuert wurde. Ausgehend von der Steuererklärung, bis zum Berufungsverfahren, ist von einem Vorliegen eines Übergangsgewinnes ausgegangen worden. Die thematische Auseinandersetzung hat nur die steuerliche Begünstigung mit dem Hälfteuersatz eines vermeintlichen Überganges betroffen.*

*Wenn aber nach genauer Prüfung des Sachverhaltes festgestellt wird, dass der Bw. lediglich Wirtschaftsgüter und Dienstnehmer unentgeltlich seinem Sohn überlassen und alles andere selbst verwertet hat, dann würde eine Betriebsaufgabe vorliegen. Wie gesagt, eine genaue Sachverhaltsermittlung könnte auch zu diesem Ergebnis führen. Eben diese Sachverhaltsermittlung wurde in der zweiten Instanz nicht durchgeführt, denn in der Berufungsentscheidung ist auf Seite 8 festgehalten, dass begonnene Projekte an den Sohn übergeben wurden, tatsächlich ist im Übergabsvertrag unter Punkt II. festgehalten, dass laufende Projekte abgerechnet worden sind und nicht in der Übergabe erfasst werden. Diese Feststellung ist deswegen von großer Bedeutung, weil aus der unrichtigen Darstellung messerscharf geschlossen worden ist, dass eine Übergabe des Kundenstocks erfolgte und damit die unentgeltliche Betriebsübergabe vorliegen würde. In Wirklichkeit sind nur leicht ersetzbare Anlagegüter und zwei verdiente Mitarbeiter dem Sohn überlassen worden.*

*Verletzung des Verfahrensvorschriften:*

*Wenn Originalverträge "schlampig" gelesen und auf Grund einer unrichtigen Darstellung falsche Schlüsse gezogen werden, kann man nicht davon ausgehen, dass eine ordentliche Sachverhaltsermittlung iSd § 115 BAO stattgefunden hat. Nachdem die Sachverhaltsermittlung aber entscheidend für die rechtliche Beurteilung ist, wird es erforderlich sein, diese nachzuholen.*

*Hinsichtlich der Ermittlung des Sachverhaltes iSd § 115 wird gerügt, dass die Berufungsbehörde ohne hinreichende Erhebungen den Übergangsgewinn angenommen hat. Im Einzelnen betrifft dies den Verlauf und den Inhalt der Schlussbesprechung, dass seitens der Prüfer generell keine Handlung gesetzt wurde, die den Abgabepflichtigen auf den Irrtum aufmerksam gemacht hätte (Feststellungen zu Gunsten des Abgabepflichtigen).*

*In der Berufungsentscheidung wird festgehalten, dass die angenommene unentgeltliche Betriebsübergabe am 13. Jänner 1998 vom damaligen Steuerberater dem Finanzamt bestätigt worden wäre. Tatsächlich gibt es keine solche Bestätigung, sondern lediglich die simple Mitteilung der Betriebsaufgabe wie folgt: "Mein Klient hat mit 31. Dezember 1997 seine Tätigkeit als Zivilingenieur aufgegeben und das Büro unentgeltlich an seinen Sohn übergeben". In der Folge wurde in der Berufungsentscheidung Büro mit Betrieb gleich gesetzt und die Tatsache, dass von der Betriebsaufgabe gesprochen wird, nicht berücksichtigt. Die Möglichkeit, dass mit dem Begriff Büro auch die Büroeinrichtung gemeint sein könnte, wurde nicht überprüft.*

## **V. Anträge**

*Aus den dargestellten Gründen stellt den Bw. folgende Anträge:*

*Der VwGH möge*

*1. den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und/oder wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufheben und den Übergangsgewinn mit 9,018.616,26 S für die Besteuerung außer Ansatz zu lassen.*

*....."*

*In der Gegenschrift vom 3. Mai 2001 wurde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Beschwerde Folgendes entgegen gehalten:*

*Nach Ansicht des Beschwerdeführers erscheine der gegenständliche Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes behaftet, insbesondere dadurch, dass die belangte Behörde vom Vorliegen eines Übergangsgewinnes ausgegangen sei und diesen Übergangsgewinn, der gar nicht zu veranlagen gewesen wäre, besteuert habe.*

Nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 darf dann der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung bestehen und auch freiwillig keine Bücher geführt werden würden. Diese als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bezeichnete Form der Gewinnermittlung sei vom Beschwerdeführer für sein Unternehmen gewählt worden, da eben keine Pflicht zur Buchführung bestanden hätte. Wie aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 zu entnehmen sei, sei mit 31. Dezember 1997 ein Wechsel zur Gewinnermittlungsart der Bilanzierung erfolgt, weshalb ein Übergangsgewinn berechnet worden sei.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers würden sich zum Großteil darauf beziehen, dass bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes kein Übergangs- oder Veräußerungsgewinn zu ermitteln sein würde.

Nehme man eine unentgeltliche Übertragung des Betriebes des Beschwerdeführers an seinen Sohn an, so bestehe nach § 6 Z 9 EStG 1988 keine Verpflichtung zum Wechsel der Gewinnermittlungsart, zur Ermittlung des Gewinnes durch Bilanzierung. Im Gegenteil ist im § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 eine Buchwertfortführung durch den Übernehmer angeordnet.

Strittig sei demnach, ob bei unentgeltlichen Betriebsübergängen ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von der nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu der nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 stattzufinden habe.

Im beschwerdegegenständlichen Fall sei jedoch ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgt, weshalb auch ein Übergangsgewinn zu berechnen sei. Dass dies nicht in Erfüllung einer gesetzlichen Pflicht geschehen sei, sondern eine freiwillige Führung von Büchern darstelle, sei unwesentlich im Hinblick auf das grundsätzliche Existieren einer Bemessungsgrundlage, die einer Besteuerung zu unterziehen sei.

Die Grundfrage des Vorliegens eines Übergangsgewinnes ergebe sich daher eindeutig aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung und aus der Möglichkeit, freiwillig Bücher zu führen nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Des Weiteren sei darauf hinzuweisen, dass laut Übergabevertrag eine Abrechnung der begonnenen Projekte stattgefunden habe. Dies offensichtlich zu dem Zweck, in Kombination mit dem Übergang zur Bilanzierung die Besteuerung der noch offenen Forderungen und der zukünftigen Erlöse aus schon begonnenen Projekten beim Übernehmer zu vermeiden. Wie auch in III. des Übergabevertrages festgehalten sei, hätte sich der Beschwerdeführer nicht nur verpflichtet, die Betriebssteuern und die Einkommensteuer für die Zeiträume bis zum

Übergabestichtag, sondern auch alle später hervorgekommenen Steuern (Betriebssteuern und Einkommensteuer) für Zeiträume bis zum Übergabestichtag zu übernehmen.

Es sei offensichtlich, dass vom Beschwerdeführer nicht die klassische Variante des unentgeltlichen Betriebsüberganges gewählt worden sei, die keinerlei Gewinnrealisierung vorsehe, sondern eben durch den freiwilligen Wechsel zur Bilanzierung eine solche Gewinnrealisierung beabsichtigt gewesen wäre. Der Übergabevertrag bestätige mit seinen Ausführungen – vor allem unter II. und III. –, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vorgangsweise in einer Gewinnrealisierung beim Übergeber liege. Nach § 21 Abs. 1 BAO sei bei Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eben vom wahren wirtschaftlichen Gehalt auszugehen.

Vom Beschwerdeführer werde negiert, dass es zu einem freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart gekommen sei. Diese Negation stelle einen neuen Einwand dar, der bisher im Verfahren nicht zu Tage getreten sei, der gesamten Vorgangsweise im bisherigen Verfahren widerspreche.

Zusammenfassend sei daher zu erläutern, dass die unentgeltliche Betriebsübergabe nach § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 zwar den Grundsatz der Gewinnrealisierung bei Anknüpfen des Betriebsvermögens mit dem Steuersubjekt, dem das Betriebsvermögen zuzurechnen sei, durchbricht (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz 371), in dem sie quasi einen "Übergang der stillen Reserven" auf den Übernehmer vorsehe. Dieser Grundsatz schließe jedoch nicht aus, dass aus den persönlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten heraus dennoch eine Gewinnrealisierung vorgenommen werde. Wenn von einem "Verbot der Gewinnrealisierung" ausgegangen werde, sei dies jedenfalls nicht in wörtlicher Interpretation auszulegen.

Vielmehr stehe es dem Übergeber auch frei, Wirtschaftsgüter zurückzubehalten oder zu veräußern, ohne dass die grundsätzliche Einstufung als unentgeltlicher Betriebsübergang wegfallen würde (VwGH vom 29.6.1995, 93/15/0134).

Würde der errechnete und als solche detaillierte Übergangsgewinn in wirtschaftlicher Interpretation daher als schlichte Entnahme von Forderungen und Verbindlichkeiten eingestuft werden, würde eine Bemessungsgrundlage in eben solcher Höhe vorliegen, die wiederum zum vollen Steuersatz zu besteuern wäre.

Einerseits werde vom Beschwerdeführer dahingehend argumentiert, dass ein unentgeltlicher Betriebsübergang vorliegen würde, andererseits weder aber auch betont, dass eine Betriebsaufgabe vorliegen würde.

Zum Einwand des Vorliegens einer Betriebsaufgabe werde Folgendes ausgeführt:

Zunächst werde festgehalten, dass es sich bei der Feststellung der belangten Behörde, dass es im gegenständlichen Fall zur Fortführung begonnener Projekte durch den Sohn des Beschwerdeführers gekommen sei, nicht um ein "messerscharfes Schließen aus einer unrichtigen Darstellung" handle.

Vielmehr werde in der Berufungsschrift vom 31. Dezember 1999 ausdrücklich darauf verwiesen, dass der Sohn des Beschwerdeführers am selben Standort mit 1. Jänner 1998 ein eigenes Statikbüro eröffnet hätte, und begonnene Projekte mit seinen Teilleistungen fortgesetzt habe. Es liege daher keineswegs ein "schlampiges" Lesen von Originalverträgen durch die belangte Behörde vor.

Die belangte Behörde vertrete vielmehr die Ansicht, dass es sich um eine unrichtige Feststellung des Sachverhaltes durch den Beschwerdeführer handle.

Zum einen sei folglich auf die in der Berufungsentscheidung erfolgten Ausführungen zur Nichtqualifikation als Betriebsaufgabe zu verweisen. Zum anderen sei eine gewisse Widersprüchlichkeit innerhalb der Argumentationslinie des Beschwerdeführers festzustellen. Werde doch im Hinblick auf die Nichtanerkennung des begünstigten Veräußerungsgewinnes in der Beschwerdeschrift ausgeführt, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um die Aufgabe eines Betriebes gehandelt hätte.

Die behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes liege nach der Ansicht der belangten Behörde aus den dargelegten Gründen nicht vor.

Weiters rüge der Beschwerdeführer eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, da einerseits die Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung dem Beschwerdeführer nicht über vorliegende "Irrtümer" aufgeklärt hätte, und andererseits die belangte Behörde Originalverträge "schlampig" gelesen hätte und auf Grund einer unrichtigen Darstellung falsche Schlüsse gezogen worden wären, demnach eine ordentliche Sachverhaltsermittlung iSd § 115 BAO nicht stattgefunden hätte.

Zum ersten Vorwurf in Bezug auf die Abgabenbehörde erster Instanz sei darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer durchgehend steuerlich vertreten gewesen wäre und auch während der gerügten Schlussbesprechung die Vertretung durch einen Wirtschaftstreuhänder wahrgenommen worden sei. Auf Grund der vorliegenden Gegebenheiten und der Offenlegung der Berechnung eines Übergangsgewinnes könne daher nicht von einer Pflicht der Behörde ausgegangen werden, dem Beschwerdeführer über diverse Möglichkeiten der Beendigung einer selbständigen Tätigkeit aufzuklären.

Zum zweiten Vorwurf an die belangte Behörde werde Folgendes ausgeführt:

Wie oben bereits erläutert, liege kein "schlampiges" Lesen des Übergabevertrages durch die belangte Behörde vor. Vielmehr werde in der Berufungsschrift ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Sohn des Beschwerdeführers die begonnenen Projekte mit seinen Teilleistungen fortgesetzt habe. Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt entspreche daher dem Akteninhalt, der den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers selbst. Es hätte daher für die belangte Behörde keinen Grund gegeben, an der Richtigkeit der Aussage zu zweifeln.

Die Bezugnahme der Berufungsentscheidung auf die Mitteilung des Beschwerdeführers über die erfolgte "Betriebsaufgabe" sei lediglich im Hinblick auf die Einstufung als unentgeltlich erfolgt. Eine Beurteilung im Hinblick auf die steuerrechtliche Relevanz der Begriffe "Betriebsaufgabe", "unentgeltlich übergeben" sei daher nicht erfolgt. Vielmehr werde in der Berufungsentscheidung eine genaue Untersuchung der erfolgten Beendigung der Tätigkeit des Beschwerdeführers auf ihre steuerlichen Folgen vorgenommen. Es könne keinesfalls davon ausgegangen werden, dass allein auf Grund der Mitteilung des Beschwerdeführers bzw. des Sohnes des Beschwerdeführers über eine "unentgeltliche Übergabe" eine Einstufung als solche erfolgt sein würde.

Des Weiteren verweise der Beschwerdeführer auf eine fälschliche Interpretation des Wortes "Büro" in der Mitteilung des Beschwerdeführers an das Finanzamt durch die belangte Behörde.

Es werde in diesem Zusammenhang lediglich darauf hingewiesen, dass unter I. des Übergabevertrages ausdrücklich von einer Übergabe des Betriebes des Ingenieurbüro ausgegangen werde. Folglich handle es sich weder um einen Interpretations-, noch um einen Ermittlungsfehler durch die belangte Behörde.

Die belangte Behörde hätte – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – alle für die Klärung des maßgeblichen Sachverhaltes notwendigen Sachverhaltsfeststellungen getroffen und diese bei ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Dass die daraus (in freier Beweiswürdigung) resultierenden Schlussfolgerungen der belangten Behörde nicht mit jenen des Beschwerdeführers übereinstimmen würden, könne ihr nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Eine Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften liege daher nicht vor.

Auf Grund der dargestellten Erwägungen sei der angefochtene Bescheid nach Ansicht der belangten Behörde weder mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes, noch mit Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 16. September 2003, 2001/14/0039, wurde der gegenständliche Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der VwGH begründet dies wie folgt:

*"Zutreffend rügt der Beschwerdeführer vor dem Hintergrund der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde im Beschwerdefall (gegenständlich habe eine unentgeltliche Betriebsübergabe und damit weder eine Betriebsveräußerung, noch eine Betriebsaufgabe stattgefunden), dass die Besteuerung eines Übergangsgewinnes verfehlt sei, weil in diesem Fall ein solcher gar nicht zu ermitteln gewesen wäre. Die belangte Behörde räumt zu der diesbezüglichen Beschwerderüge in ihrer Gegenschrift zwar ein, dass im Fall einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebes des Beschwerdeführers keine Verpflichtung zum Wechsel der Gewinnermittlungsart bestanden habe, sie meint aber, dass im Beschwerdefall – wie den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für 1997 zu entnehmen sei – mit 31. Dezember 1997 ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgt sei. Die Grundfrage des Vorliegens eines Übergangsgewinnes ergebe sich daher "eindeutig aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung und der Möglichkeit freiwillig Bücher zu führen". Mit dieser Argumentation übersieht die belangte Behörde aber, dass der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig ist (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 24. November 1993, 92/15/0110). Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer vor dem Hintergrund einer von ihm angenommenen Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1997 zu diesem Zeitpunkt einen Übergangsgewinn ermittelt und seinen Einkommensteuererklärungen zu Grunde gelegt hat, ist daher für die belangte Behörde unter Zugrundelegung ihrer Sachverhaltsannahme, dass eine Betriebsaufgabe nicht erfolgt ist, nichts zu gewinnen.*

*Da die belangte Behörde insofern in Verkennung der Rechtslage einen nicht zu ermittelten Übergangsgewinn der Besteuerung unterzogen hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.*

*Ob die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegte Sachverhaltsannahme allerdings zutrifft, dass eine Betriebsaufgabe nicht stattgefunden hat, kann vom VwGH nicht abschließend beurteilt werden. Im Ergebnis zutreffend rügt der Beschwerdeführer nämlich auch, dass der belangten Behörde bei dieser Sachverhaltsannahme Verfahrensfehler unterlaufen sind. Zwar ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die vertragliche Vereinbarung*

*einer Abrechnung laufender Projekte einer von der belangten Behörde – gestützt auf ein ausdrückliches Vorbringen in der Berufung – angenommenen Übergabe begonnener Projekte durch den Sohn des Beschwerdeführers ungeachtet des darin enthaltenen Widerspruchs nicht zwingend entgegen steht. Bei einem bestehenden Widerspruch zwischen einer vertraglichen Vereinbarung und einem dieser Vereinbarung entgegenstehenden Vorbringen hätte die belangte Behörde diesen Widerspruch mit den ihr zu Gebote stehenden Mitteln aufklären müssen. Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde aber ohne weitere Ermittlung und ohne jede Begründung vor einer der beiden widersprüchlichen Varianten – nämlich der Übernahme begonnener Projekte durch den Sohn des Beschwerdeführers – ausgegangen. Hinzu kommt, dass die belangte Behörde im Beschwerdefall aus dieser Sachverhaltsannahme auf ein weiteres Sachverhaltselement, nämlich die "Übernahme des Kundenstockes" durch den Sohn des Beschwerdeführers geschlossen hat und dieses Sachverhaltselement ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt hat, ohne den Beschwerdeführer hierzu Parteienehör einzuräumen. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher aus diesem Grund als rechtswidrig.*

*Auf Grund der Aufhebung des obigen Bescheides ist der unabhängige Finanzsenat zur Abführung des fortgesetzten Verfahrens zuständig."*

Mit Schreiben vom 13. September 2004 wurde durch den Bw. Folgendes vorgebracht:

Mit dem vorliegenden Schreiben solle hervorgehoben werden, dass steuerlich eine Betriebsaufgabe vorgelegen sei.

Der Bw. hätte mit 31. Dezember 1997 seine berufliche Tätigkeit beendet, also seine werbende Tätigkeit eingestellt und alle in Arbeit befindlichen Leistungen gegenüber den Auftraggebern abgerechnet. Das würde ohne Zustimmung der Auftraggeber nicht möglich gewesen sein. Es seien damit sämtliche Forderungen und auch die bestehenden Verbindlichkeiten des Bw. vereinnahmt und bezahlt worden. Daher sei aus dieser typischen Betriebsaufgabesituation eine Übergangsbilanz zum 31. Dezember 1997 erstellt worden. Es würden ja ansonsten bei einem unentgeltlichen Übergang im Jahr 1997, wie vom VwGH auch ausgeführt worden wäre, die Forderungen noch nicht im Jahr 1997 versteuert worden. Wie vom VwGH auch ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, komme bei einem Widerspruch zwischen vertraglicher Vereinbarung und tatsächlicher Vorgangsweise die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Tragen.

Die Tätigkeit von Zivilingenieuren sei in der Regel auf eine einmalige Geschäftsbeziehung ausgerichtet. Wollny hebe für Deutschland hervor und dies werde auch von der österreichischen Zivilingenieurskammer so gesehen – aus der 25-jährigen Tätigkeit des Vertreters des Bw. als Steuerkonsulent der Ingenieurkammer für OÖ. und Salzburg könne er

dies bestätigen – dass es quasi nicht zur Übertragung eines Geschäftswertes und Kundenstocks komme, da der Standort regelmäßig etwa im Gegensatz zu Arzt und Apotheken ohne Belang sei, weiters könne der Name nicht übertragen werden. Wenn in den Einkommensteuerrichtlinien Rz 5514 ausgeführt sei, dass entweder der Kundenstock bei einem Notar nur bei gefestigten Kundenbeziehungen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle, so treffe dies bei Zivilingenieuren noch weniger zu. Darauf verweise Wollny ebenfalls.

Die Leistungen eines Zivilingenieurs seien höchstpersönliche Leistungen, die an die Person gebunden seien und nur von dieser eigenverantwortlich erbracht werden könnten.

Für die Betriebsaufgabe seien die bis zum Stichtag erbrachten Leistungen abgerechnet und jemand gesucht worden, der bereit gewesen wäre, wiederum höchstpersönlich Aufträge zu übernehmen.

In der Beschwerdeschrift sei ausgeführt, dass vom Sohn des Bw. lediglich bewegliche Wirtschaftsgüter und Dienstnehmer übernommen worden wären. Daraus sei der Schluss gezogen worden, dass hier eine Betriebsaufgabe vorliege. Dies sei vom VwGH auch so gesehen worden. Daher sei der Bw. in dieser Darstellung auf die Frage des Vorhandenseins bzw. der Übergabe von immateriellen Wirtschaftsgütern eingegangen.

Beigelegt wurde ein Auszug aus Unternehmens- und Praxisübertragungen, Handbücher für die Beratungspraxis, Dr. Paul Wollny, Richter am BFH a.D., 5. Auflage, Rz 3708:

Ingenieur

Bei Ingenieuren komme die Veräußerung von Ingenieurbüros im Sinne einer Unternehmensveräußerung seltener vor, als man erwarten solle. Das hätte verschiedene Gründe:

Die Veräußerung der Einrichtung – als des der freiberuflichen Tätigkeit dienenden Vermögens – werde abgewickelt, wie sich auch sonst der Verkauf von Wirtschaftsgütern vollziehe.

Einen Geschäftswert zu übertragen erweise sich jedoch als hindernisreich. Der Standort eines Ingenieurbüros sei im Gegensatz zu dem der Anwalts- oder Arztpraxis, der Steuerberatungs- oder Wirtschaftsprüferpraxis regelmäßig ohne Belang.

Der Name könne anders als die Firma nicht übertragen werden. Dass sei zwar bei den freien Berufen der Ärzte und Anwälte auch nicht möglich. Dauerbeziehungen (bei Ärzten beispielsweise zu den Patienten) würden stärker ausgeprägt sein als beispielsweise die mehr auf einmalige Beziehung ausgerichtete Tätigkeit eines Architekten.

Der Geschäftswert werde sozusagen durch den gleichzeitigen Wechsel von Inhaber und Namen des Ingenieur-Unternehmens im Bewusstsein des Wirtschaftsverkehrs aufgelöst.

Hinzu komme, dass die Angehörigen der Ingenieurberufe der späteren Übertragung ihrer "Unternehmens" unter diesem Gesichtspunkt nicht das vorausschauende Augenmerk zuwenden würden.

Bei der Aufnahme eines Sozials, der später das Büro übernehme, komme es regelmäßig ebenfalls nicht zur Abgeltung eines Geschäftswertes, weil der Sozials durch die Auflösung der Gemeinschaft wirtschaftlich kaum anders gestellt werde, als wenn er sich unter Ausscheiden aus der Gemeinschaft selbstständig machen würde.

Im Zuge eines Erörterungstermines am 15. September 2004 wurden folgende Argumente vorgebracht:

Von Seiten des Bw. wird eingewendet, dass ein Ziviltechnikerbetrieb nicht veräußert werden könne, das würde auch durch eine Diplomarbeit der Wirtschaftsuniversität Wien bestätigt werden, wonach auch die Kammer eine solche Auskunft gegeben hätte. Es werde das Vorliegen eines Kundenstocks bezweifelt, da im gegenständlichen Bereich alles über Ausschreibungen passieren würde, diese seien zwar beschränkt, würden jedoch dem Objektivitätsgesetz und dem Wohnungsgemeinnützigeitsgesetz entsprechen müssen. Von Seiten der Amtspartei wird vorgebracht, dass laut Berufungsschrift der Bw. auch immer deshalb sehr spät abgerechnet hätte, weil die Kunden ihm dies mit weiteren Aufträgen belohnt haben würden. Daraufhin wird von Seiten des Vertreters des Bw. entgegnet, dass im Gemeinnützigeitsbereich die Rechnungen schnell gelegt werden müssten im Hinblick auf die Förderung, dieses Argument daher für private Auftraggeber gelten würde, nicht im gemeinnützigen Bereich. Das Bauvolumen sei seit 1990 stark zurück gegangen, es würde größere Konkurrenzverhältnisse geben. Weiters wird von diesem ausgeführt, dass nur einzelne Vermögensgegenstände unentgeltlich übernommen worden wären, man würde froh gewesen sein, dass jemand die Aufträge zu Ende führen würde. Weiters wird auf die lange Projektdauer verwiesen, man würde zwangsläufig jemanden suchen müssen, der diese zu Ende führe. Der Bw. hätte natürlich den Übergang auf den Sohn nicht im Besonderen publik gemacht, der Name sei gleich geblieben.

Auf die Frage von Seiten des Senates, was geschehen würde, wenn kein Familienmitglied oder Sozials vorhanden wäre, dem übergeben werden könne, wird vom Vertreter des Bw. angegeben, dass der Markt so sei, dass sich genug finden würden, die übernehmen, allerdings nicht gegen Geld. Der Vorteil würde darin bestehen, dass der Übernehmer die Büroeinrichtung und –ausstattung übernehme. Es hätte sich im gegenständlichen Fall fast

ausschließlich um abgeschriebene Wirtschaftsgüter gehandelt, nur die EDV-Anlage sei noch im Anlageverzeichnis mit einem Wert aufgeschrieben. Die wesentliche Betriebsgrundlage bei einem Ziviltechniker würde die Person des Ziviltechnikers sein, dieser würde auch haften. Bei einem Steuerberater oder Wirtschaftstreuhänder würde das nicht so sein. Dieser Betrieb würde abstrakt fortgeführt werden können. Auch die Software sei eine wesentliche Grundlage des Betriebes. Ein Ziviltechnikerbetrieb könne grundsätzlich nicht veräußert werden.

Von der Amtspartei wird eingewendet, dass ein selbst gefertigter Übergabevertrag ein Indiz für die Absicht darstellen würde, dass jedenfalls der Betrieb und nicht einzelne Einrichtungsgegenstände übergeben werden wollten.

Durch den Vertreter des Bw. wird ausgeführt, dass zum Stichtag abgerechnet worden sei, ein Indiz sei, dass der Bw. einen klaren Schnitt haben wollte.

Der Vertreter der Amtspartei führt aus, dass es ein Vorteil für den Sohn gewesen wäre, dass er eben schon von Beginn seiner Tätigkeit weg Aufträge gehabt hätte.

Entgegnet wird, dass im gegenständlichen Fall auch von einem Fremden für diese Projektübernahme nichts bezahlt worden wäre. Weil eben der neue Ziviltechniker neu beginnen würde, würde es sich um eine Betriebsaufgabe handeln.

Von Seiten der Amtspartei wird bezweifelt, dass diese Übernahme der Projekte unentgeltlich sein würde.

Nachgereicht wird von Seiten des Bw. der Auszug einer Diplomarbeit an der Wirtschaftsuniversität Wien zum Thema "Der Praxiswert, Determinanten, Wertermittlung sowie handels- und steuerrechtliche Behandlung", eingereicht im Juni 1996.

Unter der Überschrift Ingenieurbüros (Architekten-, Statiker-, Maschinenbau-, Entwurfsbüros usw.) werden die bereits oben zitierten Erläuterungen von Wollny wiederholt und darauf hingewiesen, dass diese der Auskunft, die von der österreichischen Architektenkammer gekommen wäre, entsprechen würden.

Der Geschäftswert werde sozusagen durch den gleichzeitigen Wechsel von Inhaber und Namen des Ingenieurunternehmens aufgelöst. Bei der Aufnahme eines Sozials, der später das Büro übernehme, komme es regelmäßig ebenfalls nicht zur Abgeltung eines Geschäftswertes, weil der Sozials durch die Auflösung der Gemeinschaft wirtschaftlich kaum anders gestellt werde, als wenn er sich unter Ausscheiden aus der Gemeinschaft selbstständig machen würde.

Möglich sein würde die Verwertung des durch die Tätigkeit entstandenen "Büro-Wertes", wenn das Unternehmen in eine GmbH & Co KG eingebracht werde. Die GmbH könne Träger

eines Sachnamens sein. Dieser Name könne im Wirtschaftsverkehr einen selbstständigen Wert gewinnen, der sich später verwertern lasse.

Durch den Senat wurde am 14. September 2004 ein Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO an die Anzeigenabteilung der Druckschrift "Daskonstruktiv" versendet. In diesem wurde gebeten, die in den Jahren 1999 bis 2004 geschalteten Inserate im Hinblick auf Büroübergabe, Betriebsübergabe, Kundenstockveräußerung, Betriebsveräußerung zu übersenden.

Im Hinblick auf eine eventuelle Betriebsübergabe findet sich lediglich ein Inserat mit folgendem Wortlaut:

*"Für langjähriges eingeführtes Vermessungsbüro im Raum Pinzgau wird Partner/In- oder Nachfolger/In (Ingenieurkonsulent für Vermessungswesen oder Anwärter) gesucht. Nähere Auskünfte erteilt die Kammerdirektion in Linz".*

Ein eben solches Auskunftsersuchen im Hinblick auf die Jahre 2003 und 2004 wurde an die Anzeigenabteilung der Bau. Zeitung versendet. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 wurde geantwortet, wobei keinerlei Betriebsübergaben im gegenständlichen Sinne zu finden waren.

Weiters wurde am 14. Oktober 2004 ein Ergänzungsvorhalt an den Bw. persönlich versendet, in dem dieser aufgefordert wird bekannt zu geben, wer den gegenständlichen Übergabevertrag vom 30. Dezember 1997 erstellt habe.

Mit Schreiben vom 29. November 2004 wurde diese Frage dahingehend beantwortet, dass der Übergabevertrag vom ehemaligen Steuerberater des Bw., Mag. K. erstellt worden sei.

Es wurde am 14. Oktober 2004 ein Auskunftsersuchen an den Sohn des Bw. mit folgendem Wortlaut gerichtet:

Mit Schreiben vom 7. Jänner 1998 sei von diesem bekannt gegeben worden, dass er am 1. Jänner 1998 das Büro sein Vaters übernommen hätte. Er würde nun aufgefordert werden, die von seinem Vater übernommenen Projekte aufzulisten mit Auftraggeber und daraus erzieltem Honorar, sowie dem Zuflussdatum des Honorars.

Weiters würde eine Auflistung der Auftraggeber des Sohnes des Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 benötigt werden. Dieser solle das Auftragsvolumen, die erzielten Erlöse sowie das Datum des Zuflusses enthalten. Auch enthalten sein müssten angefangene Projekte samt obigen Informationen – trotz Honorarentrichtung nach dem Jahr 2002.

Ebenfalls am 14. Oktober 2004 wurde ein Ergänzungsvorhalt an den Bw. abgefertigt:

In der Berufungsschrift gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 31. Dezember 1999 sei ausgeführt worden, dass der Sohn des Bw. die begonnenen Projekte mit seinen Teilleistungen fortsetzen würde. Der Bw. würde nun ersucht werden, diese vom Sohn übernommenen Projekte aufzulisten mit Auftraggeber und den ihm daraus zugeflossenen Honoraren.

Weiters wäre eine Auflistung der Auftraggeber des Bw. in den Jahren 1993 bis 1997 samt den zugeflossenen Honoraren vorzunehmen. Auch im Jahr 1993 schon begonnene Projekte sollte darin enthalten sein.

Mit Schreiben vom 29. November 2004 wurden die angeforderten Listen durch den Bw. eingereicht.

Unter Anderem geht aus diesen hervor, dass es sich um elf von H.S. fortgesetzte Projekte mit in Summe sieben verschiedenen Auftraggebern handelt.

Für das Jahr 1997 befand sich unter 12 Auftraggebern von H.S. einer, der auch in der Liste der übernommenen Projekte aufscheint, im Jahr 1998 scheinen 4 von 51 auf, im Jahr 1999 2 von 50 und im Jahr 2000 4 von 55.

Weiters ergeben sich auch im Hinblick auf die Auftraggeber des Bw. und seines Sohnes in den angeführten Jahren keine auffallenden Übereinstimmungen.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2004 wurde weiters wie folgt ausführt:

Die gewünschte Zusammenstellung der Projekte, Auftraggeber und Honorare sei übermittelt worden. Ergänzend würde man dazu feststellen, dass der Sohn des Bw. sofort nach Ablegung der Prüfung und Vereidigung selbstständig geworden sei und ein eigenes Büro im Jahr 1996 eröffnet habe. Im Jahr 1997 seien bereits Aufträge von rund 5 Mio. S von ihm abgewickelt bzw. akquiriert worden. Die abgewickelten Aufträge 1997 seien in der übermittelten Liste nicht enthalten. Einnahmen 1997 bereits über 1 Mio. S. Das Briefpapier des Sohnes des Bw. (Ingenieurkonsulent für Bauwesen) und des Bw. würden beiliegen.

Während in früheren Jahren für Ingenieuraufträge die Gebührenordnung am Markt "durchgebracht" worden sei, würden in der Marktsituation zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, die weiter bestehe, die Aufträge auf Grund von Ausschreibungen und nach Angeboten erlangt werden. Wie ersichtlich sei, hätte der Sohn des Bw. wesentliche neue Klienten gehabt, wie etwa:

Wohnbauservice Bauträger & Immobiliengesellschaft, Walding

WSG, Gemeinnützige Oberösterreichische Wohn- und Siedlergemeinschaft, Linz

Silhouette International Schmied AG, Linz

Bau & Wohnen GesmbH, Mauthausen

Bauplan + Hausbau GesmbH, Steyregg

Dr. Shebl & Partner, Linz

Spar Österreichische Warenhandels-AG, Marchtrenk

Architekt Dipl.Ing. Pointner, Freistadt

Volkskreditbank AG, Linz

Baufirma Wachberger, Linz

Die übermittelten Unterlagen würden zeigen wie in den Eingaben ausgeführt, dass der Sohn des Bw. zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe des Bw. als selbständiger Ingenieurkonsulent für Bauwesen am Markt aufgetreten sei und nachweislich bereits im wesentlichen Umfang Aufträge akquiriert habe und die Firmenkontakte um ein Vielfaches intensiviert worden seien.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 8. Februar 2005 wurde dem Bw. das bisherige Ergebnis des Ermittlungsverfahrens übermittelt. Weiters wurde er aufgefordert, eine Auflistung des nun beantragten begünstigten Gewinnes gemäß § 37 EStG 1988 einzureichen.

Weiters wurde mit Schreiben vom 8. Februar 2005 der Amtspartei das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens übermittelt. Zusätzlich wurde die Übermittlung von Mitteilungen im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 1997, die mittlerweile im Finanzamt vorhanden sein könnten, angefordert.

Laut Aktenvermerk vom 9. Februar 2005 wird durch den Vertreter der Amtspartei keine Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnissen abgegeben.

Mit Schreiben vom 3. März 2005 wurde durch die Amtspartei Folgendes übermittelt: Eingereicht wurde eine Mitteilung, wonach die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung V.N. -143.603,00 S ausmachen würden (Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden -143.861,00 S erklärt, was eine Differenz von 258,00 S ergibt).

Weiters liegt eine Mitteilung des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vor, wonach sich aus der Beteiligung an der V.L. Einkünfte in Form eines Veräußerungsgewinnes in Höhe von 244.150,00 S ergeben würden.

Zusätzlich liegt eine Mitteilung eines Finanzamtes vor, wonach die aus der Beteiligung an der I.I. erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb 40.022,00 S betragen würden (in den erklärten Einkünften sind daraus 51.669,00 S enthalten, weshalb sich in Summe eine Minderung von 11.647,00 S ergibt.

Am 3. März 2005 wurde durch den Bw. folgendes Schreiben eingereicht:

Die zugestellten Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens würden die insbesondere im Schreiben vom 13. September 2004 und in der mündlichen Besprechung vorgebrachten Argumente, dass kein Markt für Zivilingenieurbüros sei, bestätigen.

Der begünstigte Steuersatz komme auf Einkünfte von 10.930.059,00 S im Jahr 1997 zur Anwendung. Verwiesen werde dabei auf folgende Aufstellung:

Die außerordentliche Einkünfte (§ 37 Abs. 5 EStG) würden sich wie folgt zusammen setzen:

Übergangsgewinn			9.019.616,00 S
Aufgabegewinn laut Betriebsprüfung			
	Entnahmewert Renault Espace	93.763,00 S	
	Entnahmewert Audi 100	35.000,00 S	
	Entnahmewert Betriebswohnung	875.500,00 S	
	Entnahmewert Büroräumlichkeiten	1.250.755,00 S	
	Buchwerteinsatz	-344.595,00 S	1.910.443,00 S
<b>Summe außerordentliche Einkünfte 1997:</b>			<b>10.930.059,00 S</b>

Nach Tz 31 des BP-Berichtes würden die begünstigen Einkünfte 2.134.753,00 S betragen. Diese Position entspreche dem obigen Aufgabegewinn. Die Differenz von 224.310,00 S könnte nicht erklärt werden.

Obiges Schreiben wurde der Amtspartei mit Schreiben vom 31. März 2005 zur eventuellen Stellungnahme übermittelt.

Laut Telefonat und Aktenvermerk vom 1. April 2005 wurde von Seiten der Amtspartei keine Stellungnahme abgegeben.

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

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

Nach Abs. 5 leg cit sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

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

Unstrittig liegt ein solcher "Pensionsfall" iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 vor, auf die in der Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 2000 dargelegten Ausführungen darf verwiesen werden.

Strittig ist lediglich, ob eine weitere Voraussetzung für den begünstigten Steuersatz iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 vorliegt, die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes iSd § 24 EStG 1988.

Veräußerungsgewinne sind solche, die bei Veräußerung des ganzen Betriebes oder Teilbetriebes erzielt werden. Ein solcher liegt im gegenständlichen Fall unstrittig nicht vor, da ein Teil des Betriebes unentgeltlich an den Sohn des Bw. übergeben worden ist, ein weiterer Teil vom Bw. ins Privatvermögen überführt wurde.

Es könnte somit lediglich das Vorliegen einer Betriebsaufgabe die Begünstigung herbeiführen. Der VwGH führte in seinem Erkenntnis vom 19.9.1995, 91/14/0222, aus, dass eine Betriebsaufgabe dann vorliegt, *"wenn der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges sich in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt."*

Eine Betriebsaufgabe setzt voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder ins Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden.

Im gegenständlichen Fall ist folglich zu prüfen, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Sohn des Bw. unentgeltlich übergeben worden sind.

Laut Übergabevertrag wurden folgende Teile des Betriebes an den Sohn unentgeltlich übergeben:

- sämtliche beweglichen Anlagegüter, wie sie bisher im Betrieb Anwendung gefunden hätten,
- sämtliche Dienstverhältnisse mit Arbeitnehmern, inklusive der bereits erworbenen Rechte,
- Wertpapier zur Deckung des steuerfreien Betrages für Abfertigungen im erforderlichen Ausmaß.

Ausdrücklich nicht umfasst wären gewesen:

- der Gebäudeteil, in dem sich die Büroräume befanden,
- die Dienstwohnung A.
- der Pkw Audi 100
- der Pkw Renault Espace
- die zum Übergabestichtag bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten.

Die laufenden Bauprojekte seien zum Übergabestichtag abgerechnet und vom Übergeber den Auftraggebern in Rechnung gestellt worden.

Strittig ist – wie in der Berufungsschrift des Bw. ausgeführt – wie die Fortsetzung der durch den Bw. begonnenen Projekte mit den Teilleistungen von H.S. zu qualifizieren ist.

Nach VwGH vom 30.9.1999, 97/15/0016, sowie vom 24.4.1996, 94/15/0025, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus zu beurteilen, welche Wirtschaftsgüter als die wesentlichen Grundlagen des Betriebes anzusehen sind. Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalles sowie das Gesamtbild der Verhältnisse des veräußerten Betriebes (VwGH 21.11.1990, 90/13/0145).

Innerhalb der freien Berufe stellt der Kundenstock regelmäßig die wesentliche Betriebsgrundlage dar (VwGH 11.11.1992, 91/13/0152).

Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Kundenbeziehungen in einem soliden Ausmaß gefestigt sind, als feste Geschäftsverbindungen anzusehen sind.

Nicht wesentlich in diesem Bereich sind das Personal, die Ausstattung, Vermögenswerte, Forderungen, Verbindlichkeiten oder Abfertigungsansprüche.

Die Auswertung der in Listenform eingereichten Auftraggeber des Bw. und seines Sohnes ergaben eine nur rudimentäre Überschneidung. Auch die Auftraggeber der übernommenen Projekte bilden nur einen geringen Anteil der Gesamtanzahl an Auftraggebern. Folglich geht der Senat nicht davon aus, dass feste Kundenbeziehungen übergeben worden sind.

Offensichtlich ist die Tätigkeit eines Ziviltechnikers in einem solchen Ausmaß vom persönlichen Vertrauensverhältnis zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer bestimmt, dass eine tatsächliche Weiterführung dieser unmöglich ist. Vielmehr hat der Übernehmer des Betriebes sich aufs Neue um Kunden zu bemühen und sich dem Wettbewerb in Ausschreibungen zu stellen.

Unterstrichen wird diese Ansicht auch durch die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in Bezug auf geschaltete Inserate in einschlägigen Zeitschriften. Es hat sich bestätigt, dass es weder üblich noch wahrscheinlich ist, dass ein Betrieb wie der gegenständliche im Sinne einer Übernahme der Kunden weitergegeben wird.

Der Senat geht daher davon aus, dass keine wesentlichen Betriebsgrundlagen an H.S. übergeben worden sind.

Auf Grund obiger Ausführungen ist daher von einer Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988 auszugehen, weshalb der ermäßigte Steuersatz sowohl für den Übergangsgewinn, wie auch für den laut Betriebsprüfung korrigierten Veräußerungsgewinn anzuwenden ist.

Die halbsatzbegünstigten Einkünfte ergeben sich daher wie folgt:

Übergangsgewinn	9,018.616,00 S
Veräußerungsgewinn	1,910.443,00 S
Beteiligung I.B.	224.310,00 S
Summe	<b>11,153.369,00 S</b>

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen:

Übergangsgewinn	9,018.616,00 S
Veräußerungsgewinn	1,910.443,00 S
Überschuss 1997 laut Betriebsprüfung	2,234.582,00 S
Summe	<b>13,163.641,00 S</b>

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen -1,376.270,00 S und setzen sich folgendermaßen zusammen:

Laut Berufungsvorentscheidung	-1,609.031,00 S
V.L.	+244.150,00 S

V.N.	+258,00 S
I.I.	-11.647,00 S
Summe	<b>-1,376.270,00 S</b>

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 30. Mai 2005