



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., vertreten durch Unger Wirtschaftstreuhand Ges. mbH:, 1220 Wien, Hirschstettner Straße 19-21, vom 3. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes x, vertreten durch CS, vom 11. August 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 nach der am 4. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Seitens des Berufungswerbers (= Bw.) wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 (OZ 25 ff./2000) mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 (OZ 6 ff./2000) am 20. September 2002 beim Finanzamt eingereicht. In der Einkommensteuererklärung gab der Bw. zunächst zwei bezugsauszahlende Stellen bekannt (Fa. A. KEG, 1170 Wien, vom 1. September bis 31. Dezember 2000 sowie Fa. B.ges. mbH:, 1230 Wien, vom 1. November bis 31. Dezember 2000). Weiters erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar als Einzelunternehmer S 564.577,00 und als Beteiligter S 2.390.997,00 und S- 1.296.420,00 [siehe dazu auch Tangenten vom 9. Juli 2002 und 4. September 2002 (OZ 18f./2000)]. Von diesen Einkünften seien S 1.593.998,00 auszuscheiden wegen ihrer Verteilung auf drei Jahre. Als Investitionsfreibetrag wurden S 1.194.991,00 (KZ 487) geltend gemacht, wovon laut KZ 344 S 552.841,99 als nichtausgleichsfähige Verluste erklärt wurden. Als Sonderausgaben wurden S 1.000,00 an Kirchenbeiträgen geltend gemacht.

B) Am 20. Jänner 2003 begann laut Tz 5 des BP-Berichtes vom 30. Juli 2003 (OZ 11 ff./Dauerbelege) eine Betriebsprüfung beim Bw. Die für dieses Verfahren relevanten Prüfungsfeststellungen lauten:

a) Tz 16 IFB-Berichtigung 2000: Der Steuerpflichtige habe von der C. Ges. mbH. laut Kaufverträgen am 1. Jänner 2000 den Betrieb „C.“ in der Adr.1 xx Wien inkl. dem Eigentumslokal und am 1. Dezember 2000 den Betrieb „C.“ in der Adr.2 xxx Wien gekauft. Der Betrieb „C.“ in der Adr.1 sei von der C. Ges. mbH. 1993 gekauft und seither von ihr geführt worden.

Der Betrieb „C.“ in der Adr.2 sei von der C. Ges. mbH. laut Gewerbeberechtigung seit 27. August 1997 geführt worden.

Der Steuerpflichtige sei Geschäftsführer und nunmehr alleiniger Gesellschafter der C. Ges. mbH. Obwohl diese beiden Betriebe von dem Steuerpflichtigen laut obigen Verträgen erworben worden seien, seien diese weiterhin von der C. Ges. mbH. betrieben und die Aufwandspositionen und Erträge monatlich weiterverrechnet worden. Für beide Betriebe sei von der C. Ges. mbH. Personal- und Mietaufwand verrechnet worden. Der Bw. habe im Jahr 2000 keine Dienstnehmer beschäftigt.

ad § 10 Abs. 5 EStG 1988:

In folgenden Fällen dürfe ein Investitionsfreibetrag weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden: Bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sei.

Der IFB sei nicht nur beim Betriebserwerb, sondern bei jedem Unternehmerwechsel ausgeschlossen. Davon sei auszugehen, wenn zumindest der wesentliche Teil des Unternehmens erworben werde, also jene Wirtschaftsgüter, die die hauptsächlichen Grundlagen des bisherigen Unternehmens bildeten und an sich geeignet seien, dem Erwerber die wesentlichen Grundlagen zur Unternehmensfortführung zu bieten. Daher sei der IFB, der für den Kauf der beiden oben genannten Betriebe geltend gemacht worden sei, von der Betriebsprüfung berichtigt worden:

(Kto. Nr.) 7960 Dotierung IFB, Gewinnerhöhung **S 642.150,00** für das Jahr 2000.

Laut Argumentation des Steuerberaters des Bw. seien nicht die wesentlichen Teile des Betriebes veräußert worden, da der Franchise-Vertrag den wichtigsten Teil darstelle und dieser erst mit dem Bw. abgeschlossen worden sei. Der Prüfer könne sich dieser Meinung nicht anschließen, da aufgrund der engen Verflechtung (Geschäftsführer der „C.“ Ges. mbH. = Erwerber der Filialen) bereits vor Abschluss des Kaufvertrages sichergestellt gewesen sei, dass der Franchise-Vertrag ebenfalls abgeschlossen werde.

b) Tz 19 Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer wurden entsprechend der Prüfungsfeststellung unter Tz 16 in Tz 17 wie folgt ermittelt:

Tabelle 1	Beträge in S
erklärter Gewinn als Einzelunternehmer	564.577,37
IFB-Berichtigung lt. Tz 16	642.150,00
Gewinn als Einzelunternehmer lt. BP	1,206.727,00

Der berichtigte IFB ergibt sich laut Berechnung des Prüfers aus dem erklärten IFB in Höhe von S 1,194.991,00 abzüglich der IFB-Berichtigung lt. BP (S 642.150,00) mit S 552.841,00.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb inklusive der Beteiligungen ermittelte der Prüfer wie folgt:

Tabelle 2	Beträge in S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Tabelle 1	1,206.727,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter a)	2,390.997,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter b)	- 1,296.420,00
abzüglich Freibetrag lt. § 24 Abs. 4 EStG (KZ 329)	- 50.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP (KZ 330)	2,251.304,00

C) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde am 11. August 2003 erstellt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit S 2,251.304,00 festgesetzt, die nichtausgleichsfähigen Verluste mit S 552.841,00. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wurden laut den an das Finanzamt übermittelten Lohnzetteln erklärungsgemäß veranlagt. Der Kirchenbeitrag wurde erklärungsgemäß berücksichtigt, der Pauschbetrag für Sonderausgaben wurde mit dem Wert S 0,00 angesetzt.

Die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich mit € 94.689,07 (= S 1,302.950,00), davon wurden die Einkommensteuervorauszahlungen von € 12.572,40 (= S 173.000,00) subtrahiert, sodass die Abgabennachforderung € 82.116,67 (= S 1,129.950,00) betrug.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde u. a. ausgeführt:

Der Sonderausgabenpauschbetrag werde ab 1996 bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als S 500.000,00 eingeschliffen, ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als S 700.000,00 stehe eine Sonderausgabenpauschale nicht mehr zu. Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

D) Mit Schreiben vom 3. September 2003 (OZ 30 ff./2000) wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt C) **berufen** und Folgendes ausgeführt:

In der angefochtenen Tz 16 des BP-Berichtes werde dargestellt, dass der Bw. am 1. Jänner 2000 den Betrieb „D., Adr.1 Nr., und am 1. Dezember 2000 den Betrieb „D. “, Adr.2 xxxx, von der C. Gb. Ges. mbH. gekauft habe. In weiterer Folge wird angeführt, dass gemäß § 10 Abs. 5 EStG ein Investitionsfreibetrag bei Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes nicht geltend gemacht werden dürfe. Nun sei in diesem Zusammenhang sicherlich zu untersuchen, ob es sich im gegebenen Fall um einen (Teil-)Betriebsverkauf bzw. –kaufgehandelt habe.

Gemäß VwGH vom 21. Dezember 1993, 89/14/0268, und VwGH vom 3. Dezember 1986, 86/13/0079, setze die Übertragung eines (Teil-)Betriebes voraus, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen bildeten und objektiv geeignet seien, dem Erwerber die Fortführung des (Teil-)Betriebes zu ermöglichen. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehörten, richte sich nach den Umständen des Einzelfalles und entscheide sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des veräußerten Betriebes. Abzustellen sei somit auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus (EStR 2000, RZ 5507, 5508).

Im gegenständlichen Fall handle es sich um ein E.-yy -Fachgeschäft, das unter der geschützten Marke „D. “ betrieben werde. Die wesentlichen Betriebsmittel seien daher das zur Verfügung stehende Lokal, die Betriebseinrichtung und das Recht, die Marke „D. “ verwenden zu dürfen. Nach Meinung des Bw. stelle der letzte Punkt im gegenständlichen Fall das wichtigste Betriebsmittel dar.

Nun seien gemäß Kaufvertrag vom 1. Jänner 2000 die Einrichtungsgegenstände, Ladeneinrichtungen und Geräte betreffend das Lokal in ab Wien, Adr.1 Nr. , und gemäß Kaufvertrag vom 6. Dezember 2000 das Eigentum am vorgenannten Lokal mit Wirkung 1. Jänner 2000 von der C. Gb. Ges. mbH. an den Bw. verkauft worden. Ebenso seien mit Kaufvertrag vom 1. Dezember 2000 die Einrichtungsgegenstände, Ladeneinrichtungen und Geräte betreffend das Lokal in abc Wien, Adr.2 xxxx , an den Bw. verkauft worden.

In beiden Fällen sei nicht Gegenstand des Verkaufes das Recht, die Marke „D. “ führen zu dürfen. Die entsprechenden Franchiseverträge seien gesondert zwischen der C. Gb. Ges. mbH. und dem Bw. abgeschlossen worden (am 1. Jänner 2000 für Adr.1 und am 1. Dezember 2000 für Adr.2). Diese Franchiseverträge lösten auch die Verpflichtung zur Bezahlung des entsprechenden Entgeltes aus, zusätzlich zu den Kaufpreiszahlungen aus den anderen Kaufverträgen.

Alle Beträge, die aus den Kaufverträgen resultierten, seien nachweislich geflossen. Die Art der Verträge sei nicht unüblich und habe die C. Gb. Ges. mbH. gleichartige Verträge mit anderen Franchisenehmern abgeschlossen. Da diese anderen Vertragspartner in keinem Naheverhältnis zur C. Ges. mbH. stünden, sei eine getrennte Beurteilung der Verträge mit den anderen Vertragspartnern und den Verträgen mit dem Bw. in Hinblick auf das Gleichheitsgebot nicht zulässig.

Das Argument, aufgrund des Naheverhältnisses zwischen dem Bw. und der C. Gb. Ges. mbH. sei von vornherein festgestanden, dass der Franchisevertrag abgeschlossen werde, gehe insofern ins Leere, als dieser Umstand auch bei allen anderen Kaufverträgen im Vorfeld geklärt und abgesprochen werde. Denn es sei sicherlich die kaufmännische Pflicht vor

Abschluss eines Kaufvertrages auch die anderen rechtlichen Gegebenheiten zu klären und etwa Markenrechte, Mietrechte, Gewerberechte, Konzessionen usw. abzusprechen und den Abschluss der entsprechenden Verträge vorzubereiten. Ebenfalls sei kein Indiz für das Vorliegen eines (Teil-)Betriebsverkaufes oder –kaufes der Umstand, dass im Jahr 2000 trotz des Verkaufes die beiden Betriebe von der C. Gb. Ges. mbH. weiterhin betrieben und die Aufwandspositionen und Erträge monatlich an den Bw. verrechnet worden seien. Denn es sei die freie Entscheidung eines Kaufmannes, wie er sein Unternehmen betreibe und ob er eigenes oder fremdes Personal einsetze.

Zusammenfassend könne also festgestellt werden, dass der Kauf der Ladeneinrichtungsgegenstände und Geräte nicht als Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes angesehen und somit der Investitionsfreibetrag nicht gemäß § 10 Abs. 5 EStG versagt werden könne.

E) Mit Schreiben vom 21. Jänner 2004 erstellte die Betriebsprüfung ihre **Stellungnahme** zur Berufung des Bw. (OZ 33/2000).

Der Bw. habe von der C. Ges. mbH. laut den Kaufverträgen am 1. Jänner 2000 den Betrieb „D. Adr.1, xx Wien inkl. dem Eigentumslokal gekauft; am 1. Dezember 2000 habe er den Betrieb „D. “ Adr.2 xxxx , 1040 Wien gekauft. Der Betrieb „D. “ Adr.1 sei von der C. Ges. mbH. 1993 gekauft und seither von ihr geführt worden. Der Betrieb „D. “ Adr.2 sei von der C. Ges. mbH. laut Gewerbeberechtigung seit 27. August 1997 geführt worden.

Der Bw. sei Geschäftsführer und nunmehr alleiniger Gesellschafter der C. Ges. mbH. Obwohl diese beiden Betriebe von dem Bw. laut obigen Verträgen erworben worden seien, seien diese Betriebe weiterhin von der C. Ges. mbH. betrieben und die Aufwandspositionen und Erträge monatlich weiterverrechnet worden. Für beide genannten Betriebe seien von der C. Ges. mbH. Personal- und Mietaufwand verrechnet worden.

In folgenden Fällen dürfe ein Investitionsfreibetrag (IFB) weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden: Bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sei (§ 10 Abs. 5 EStG). Der IFB sei nicht nur beim Betriebserwerb, sondern bei jedem Unternehmerwechsel ausgeschlossen. Davon sei auszugehen, wenn zumindest der wesentliche Teil des Unternehmens erworben werde, also jene Wirtschaftsgüter, die die hauptsächlichen Grundlagen des bisherigen Unternehmens bildeten und an sich geeignet seien, dem Erwerber die wesentlichen Grundlagen zur Unternehmensfortführung zu bieten. Daher sei der IFB 2000 in der Höhe von S 642.150,00, der für den Kauf der beiden Betriebe geltend gemacht worden sei, von der Betriebsprüfung berichtigt worden. Laut Argumentation des Steuerberaters seien

nicht die wesentlichen Teile des Betriebes veräußert worden, da der Franchise-Vertrag den wichtigsten Teil darstelle und dieser mit dem Bw. abgeschlossen worden sei.

Die Betriebsprüfung könne sich dieser Meinung nicht anschließen, da aufgrund der engen Verflechtung (Geschäftsführer C. Ges. mbH. = Erwerber der Filialen) bereits vor Abschluss des Kaufvertrages sichergestellt gewesen sei, dass der Franchise-Vertrag ebenfalls abgeschlossen werde.

Der Unterschied zu den mit firmenfremden Lizenznehmern abgeschlossenen Verträgen liege darin, dass diese die Betriebe erst neu eröffnen und auf eigenes Risiko einen Geschäftsbetrieb aufbauen müssten und nicht wie im gegenständlichen Fall schon seit Jahren von dem Lizenzgeber betrieben worden seien und dann erst an den Bw. verkauft worden seien. Die Betriebsprüfung könne daher nur von einem Unternehmerwechsel ausgehen, für den die Geltendmachung eines IFB ausgeschlossen sei.

F) Mit Ergänzungsersuchen vom 20. Februar 2004 (OZ 34/2000) wurde der Bw. ersucht zur Stellungnahme vom 21. Jänner 2004 bis 15. März 2004 eine Gegenäußerung abzugeben.

G) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. April 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass, da sich der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht geäußert habe, die Berufung im Sinne dieser Stellungnahme abzuweisen gewesen sei.

H) Mit Schreiben vom 8. Mai 2004 (OZ 35 f./2000) wurde seitens des Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt (**Vorlageantrag**). Die Berufung sei durch die Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2004 als unbegründet abgewiesen worden. In der Abweisung werde auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers verwiesen, der im vorliegenden Sachverhalt, wie schon im BP-Bericht dargestellt, einen Betriebserwerb sehe und deshalb den IFB als nicht zustehend aberkenne.

Es werde auf die Berufung und die dort angeführten Tatsachen verwiesen. Der Bw. stehe noch immer auf dem Standpunkt, dass es sich im gegebenen Fall keineswegs um einen Betriebsverkauf bzw. -kauf handle und somit der IFB sehr wohl zustehe. Denn die Beurteilung von steuerrelevanten Sachverhalten habe für alle Steuerbürger gleich zu erfolgen und eine engere Verflechtung könne darauf keinen Einfluss haben.

Im vorliegenden Fall sei also hauptsächlich zu prüfen, ob die erworbenen Betriebsmittel wesentlich im Sinne der VwGH-Erkenntnisse seien oder nicht. Seitens des Bw. werde im Hinblick auf die Darstellung in der Berufungsschrift nach wie vor die Ansicht vertreten, dass keineswegs die wesentlichen Betriebsmittel verkauft worden seien und somit der Investitionsfreibetrag nicht gemäß § 10 Abs. 5 EStG versagt werden könne.

Der Bw. stelle somit den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Neuherausgabe unter erklärungsgemäßer Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages. Weiters werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

I) Mit Ergänzungsersuchen vom 25. September 2007 wurde der Bw. ersucht, nachstehend angeführte Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen in Kopie beizulegen:

1) Welche wirtschaftlichen Motive seien für die Abschlüsse der Kaufverträge vom 1. Jänner 2000 (Lokal in der Adr.1 xx Wien) und vom 1. Dezember 2000 (Lokal in der Adr.2 Nr, abc Wien) maßgebend gewesen? Dies unter dem Aspekt, dass der Bw. Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Verkäuferin C. Gb. Ges. mbH., Adr.3, war und noch immer sei. Warum wolle der Bw. die beiden Geschäftslokale als Einzelunternehmen weiterbetreiben?

2) Um eine Übersendung des Kaufvertrages vom 6. Dezember 2000 betreffend die Liegenschaft Adr.1 Nr. werde ersucht. Warum sei die Liegenschaft Adr.2 Nr nicht ebenfalls vom Bw. erworben worden? Um Übersendung des Mietvertrages und der Belege betreffend Mietaufwand für das Jahr 2000 (laut Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2000 S 190.000,00 auf Konto 7000) werde ersucht. Weiters werde ersucht, Grundbuchsauszüge der gegenständlichen Liegenschaften beizubringen.

3) Warum betreibe der Bw. die beiden Geschäftslokale mit fremdem Personal? In der Gewinn- und Verlustrechnung für 2000 seien unter der Position „Fremdarbeit“ (Konto 4100) S 1,445.800,00 ausgewiesen. Um Übersendung des Kontoblattes werde ersucht.

4) Hinsichtlich des gemieteten Geschäftslokales in der Adr.2 Nr , 1040 Wien, werde ersucht, bekanntzugeben, ob und wann der Vermieter vom Übergang des Mietvertrages auf den Bw. in Kenntnis gesetzt worden sei.

5) Gebe es einen Gesellschafterbeschluss der C. Gb. Ges. mbH. über den Verkauf und die Ausgliederung der oben angeführten Standorte? Wenn ja, werde ersucht, diesen Gesellschafterbeschluss beizulegen.

J) Dieses Ergänzungsersuchen wurde weder vom seinerzeitigen noch vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter beantwortet.

K) In der am 4. Dezember 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Prinzipiell stimme der steuerliche Vertreter der Zusammenfassung des Sachverhaltes, wie er vom Referenten vorgetragen worden sei, zu. Im gegebenen Fall sei nach Ansicht des Bw. der wesentliche Teil der Franchiseverträge gewesen, die Marke „D. “ führen zu dürfen. Das bedeute die Belieferung mit den Waren ebenso wie, dass die Ges. mbH. der Franchisegeber sei und auch die Marke bewerbe. Es habe demnach keinen (Teil-) Betriebserwerb gegeben.

Zur persönlichen Verflechtung werde angeführt, dass auch mit anderen Franchisenehmern diesbezügliche Verträge abgeschlossen worden seien. Diese Verträge seien nicht als fremdunüblich eingestuft worden, zumal gleichzeitig bei der C. Ges. mbH. und beim Bw. eine Betriebsprüfung stattgefunden habe. Bei der C. Ges. mbH. seien auch die Drittverträge Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen und seitens des Finanzamtes nicht beanstandet worden. Damit sei auch das Thema Betriebskauf nicht angesprochen worden.

Seitens des Finanzamtsvertreters wurde vorgebracht, dass es schon vorgekommen sein möge, dass Verträge anderer Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen seien. Jedoch seien die steuerlichen Konsequenzen beim Betriebserwerber zu ziehen und nicht bei der übertragenden Firma. Es lasse sich nichts für den Standpunkt des Bw. gewinnen, weil ha. von den anderen Betriebserwerbern (Dritten) keine steuerlichen Konsequenzen bekannt seien. Bei lebensnaher Betrachtung sei der Franchisevertrag vorausgeplant gewesen, sonst wäre der Betriebsübergang nicht vereinbart worden. Es sei unwesentlich, ob ein Franchisevertrag abgeschlossen werde, weil die Judikatur des UFS und des VwGH dies als nicht wesentlich beurteilten. Es sei ein lebender Betrieb übertragen worden, mit allen Anlagegütern, die zur Führung des Betriebes notwendig gewesen seien. Nicht erforderlich sei es nach der Judikatur, dass der Erwerber von der objektiv vorhandenen Möglichkeit der Betriebsfortführung Gebrauch mache oder rechtlich dazu in der Lage sei (vgl. UFS vom 6. September 2005, RV/0182-S/03). Auf den vorliegenden Fall umgelegt, bedeute das, dass es keine Rolle spiele, ob der Bw. vom Nutzungsrecht Gebrauch mache; es liege auch dann ein Betriebserwerb vor.

Zu der UFS-Entscheidung in Salzburg vom 6. September 2005 wurde seitens des Bw. erwidert, dass es sich dort um einen beliebigen Gastronomiebetrieb gehandelt habe und nicht wie beim vorliegenden Gastronomiebetrieb um einen mit Markenrecht versehenen. Es sei auch darauf hinzuweisen, dass jemand, der einen Mc-Donalds-Betrieb führe, Wert darauf lege, die Marke Mc-Donalds führen zu dürfen und daher nicht irgendeinen gastronomischen Betrieb führen wolle. In der zitierten UFS-Entscheidung Salzburg sei es offenbar unwesentlich gewesen, ob eine gewerberechtliche Berechtigung zur Führung dieses Betriebes vorgelegen habe. Im Fall des Bw. sei es aber gewollt gewesen, den C. -Betrieb weiter zu führen, und zwar mit der genannten Marke „D. “.

Die wirtschaftlichen Motiven der Überführung der beiden Betriebe in der Adr.1 und der Adr.2 seien gewesen, dass die C. Ges.mbh. keine weiteren Betriebe noch länger führen wollte, sondern ausschließlich als Franchisegeber auftreten wollte. Somit seien die Betriebe, die die C. Ges. mbH. selber geführt hatte, ausgegliedert worden, um den Eindruck einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu dritten Franchisenehmern zu vermeiden.

Seitens des Finanzamtsvertreters wurde darauf hingewiesen, dass es keinen Unterschied mache, ob gewerberechtliche oder markenrechtliche Hindernisse bestünden, einen Gastronomiebetrieb zu führen. Ein potenzieller Erwerber der beiden gegenständlichen Betriebsstätten hätte den Betrieb allenfalls unter der Bezeichnung „F.“ oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geführt. Die Argumentation des Steuerberaters lasse aus Sicht des Finanzamtsvertreters den Schluss zu, dass es bei den gegenständlichen Betriebsstätten genau um den Erwerb und die Fortführung der Gastronomiebetriebe gegangen sei.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde dazu vorgebracht, dass hinsichtlich gewerberechtlicher oder markenrechtlicher Hindernisse der Unterschied bestehe, dass bei einem gewerberechtlichen Betrieb der Unternehmer einen gewerberechtlichen Geschäftsführer einsetzen könne. Bei Markenrechten sei aber ein Vertrag notwendig, der von zwei Seiten einzugehen sei. Zu der Argumentation des Finanzamtsvertreters, dass diese Lokaltäten allenfalls unter einem anderen Namen hätten weitergeführt werden können, sei darauf zu verweisen, dass der Franchisevertrag über die reinen Markenrechte auch Bezugsrechte von Waren regelt sowie die Werbung für das Unternehmen. Dadurch habe diese Marke einen größeren Bekanntheitsgrad und vermittele eine höhere Umsatzerwartung.

Vom Bw. wird vorgebracht, dass der Finanzamtsvertreter die Ansicht geäußert habe, dass die im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung bei der C. Ges. mbH. und bei einem Geschäftspartner des Bw. erzielten Prüfungsergebnisse keine Wirkung auf die Prüfung der gegenständlichen Betriebsstätten haben könne. Daraus schließe er, dass auch die vom Finanzamtsvertreter zitierte UFS-Entscheidung in diesem Verfahren unwesentlich sei. Es müsse eine gleiche Rechtslage für alle in Österreich veranlagten Steuerpflichtigen gelten. Nach seiner Meinung habe er bewegliches und unbewegliches Vermögen in den beiden Betriebsstätten gekauft und keinen Betrieb. Er ersuche abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die einkommensteuerliche Zulässigkeit der IFB-Dotierung in Höhe von S 642.150,00 (= € 46.666,86) im Jahr 2000 laut Tz 16 des BP-Berichtes.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- 1) Der Bw. ist im Streitjahr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der C. Gb. Ges. mbH. gewesen (siehe Firmenbuchauszug zu FN xy, HG Wien).
- 2) Mit Kaufvertrag vom 1. Jänner 2000 (AB Teil 2, 24 ff.) kaufte der Bw. von der C. Gb. Ges. mbH. die sich im E. -yy -Fachgeschäft in ab Wien, Adr.1 xxy befindlichen Geschäftseinrichtungs-, Geschäftsausstattungsgegenstände, Ladeneinrichtungen, Geräte und

sonstige Sachen zu einem Nettokaufpreis von S 3.000.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von S 600.000,00. Als Stichtag für die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten wurde einvernehmlich der Tag der Vertragsunterfertigung, 0,00 Uhr, festgelegt (Punkt III). Die Vertragsteile erklärten weiters, dass sie die Angemessenheit des Kaufpreises anhand von Vergleichsobjekten überprüft haben, ihnen der Wert des Kaufobjektes bekannt sowie der Kaufpreis angemessen ist. Die Vertragsteile verzichteten wechselseitig auf das Recht, diesen Vertrag aus welchem Grund und Titel auch immer anzufechten, aufzuheben, zu widerrufen oder von diesem zurückzutreten (Punkt V, Abs. 2 und 3).

3) Am 1. Jänner 2000 (AB Teil 2, 28 ff.) wurde zwischen der C. Gb. Ges. mbH. (im Folgenden: yx) und dem Bw. betreffend den unter dem vorigen Punkt 2) genannten Standort ein Vertrag über folgenden Vertragsgegenstand abgeschlossen: Vertragsgegenstand ist das/die dem Partner von der yx erteilte Recht und auferlegte Pflicht, gegen Entgelt ausschließlich Waren der yx und die von der yx im Zusammenhang mit den Waren zu erbringenden Dienstleistungen zu beziehen und in dem nach den Vorgaben der yx individuell gestalteten sowie ausgestatteten E. -yy -Fachgeschäft unter dem Namen und der Wortbildmarke „D. “ zu benützen und zu vertreiben, wobei die Kosten der Gestaltung und Ausstattung des Betriebes vom Partner zu tragen sind. Der Vertragsgegenstand umfasst für den Partner:

- a) die Verwendung des Namens „D. “;
- b) den gewerblichen Schutz des Rechtes zur Führung der Wortbildmarke „D. “;
- c) den ausschließlichen Waren- und mit den Waren zu erbringenden Dienstleistungsbezug von der yx (Exklusivverbindung), um die Charakteristika der E. -yy -Fachgeschäfte zu erhalten;
- d) die von der yx bestimmte Zusammensetzung der Waren und Sortimentspolitik;
- e) die Betreibung von überregionaler Werbung durch die yx , um den E. -yy -Fachgeschäften Marktgeltung zu verschaffen.

Dieses Vertragsverhältnis beginnt mit dem Tag der Vertragsunterfertigung und wird auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen, sodass es am 31. Dezember 2004 endet. Die yx bietet dem Partner die rechtliche Möglichkeit an, dieses Vertragsverhältnis mit den gleichen Rechten und Pflichten zweimal für die Dauer von jeweils weiteren fünf Jahren zu verlängern, wenn der Partner pro Verlängerung das zu Punkt IX. 2. beschriebene, pauschalierte Entgelt an die SP bezahlt.

4) Mit Kaufvertrag vom 1. Dezember 2000 (AB Teil 2, 80 ff.) kaufte der Bw. von der C. Gb. Ges. mbH. die sich im E. -yy -Fachgeschäft in abc Wien, Adr.2 Nr , befindlichen Geschäftseinrichtungs-, Geschäftsausstattungsgegenstände, Ladeneinrichtungen, Geräte und sonstige Sachen zu einem Nettokaufpreis von S 1.500.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von S 300.000,00. Als Stichtag für die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes samt

allen damit verbundenen Rechten und Pflichten wurde einvernehmlich der Tag der Vertragsunterfertigung, 0,00 Uhr, festgelegt (Punkt III). Die Vertragsteile erklärten weiters, dass sie die Angemessenheit des Kaufpreises anhand von Vergleichsobjekten überprüft haben, ihnen der Wert des Kaufobjektes bekannt sowie der Kaufpreis angemessen ist. Die Vertragsteile verzichteten wechselseitig auf das Recht, diesen Vertrag aus welchem Grund und Titel auch immer anzufechten, aufzuheben, zu widerrufen oder von diesem zurückzutreten (Punkt V, Abs. 2 und 3).

5) Am 1. Dezember 2000 (AB Teil 2, 54 ff.) wurde zwischen der C. Gb. Ges. mbH. (im Folgenden: yx) und dem Bw. betreffend den unter dem vorigen Punkt 4) genannten Standort ein Vertrag über folgenden Vertragsgegenstand abgeschlossen: Vertragsgegenstand ist das/die dem Partner von der yx erteilte Recht und auferlegte Pflicht, gegen Entgelt ausschließlich Waren der yx und die von der SP im Zusammenhang mit den Waren zu erbringenden Dienstleistungen zu beziehen und in dem nach den Vorgaben der yx individuell gestalteten sowie ausgestatteten E. -yy -Fachgeschäft unter dem Namen und der Wortbildmarke „D. “ zu benützen und zu vertreiben, wobei die Kosten der Gestaltung und Ausstattung des Betriebes vom Partner zu tragen sind. Der Vertragsgegenstand umfasst für den Partner:

- a) die Verwendung des Namens „D. “;
- b) den gewerblichen Schutz des Rechtes zur Führung der Wortbildmarke „D. “;
- c) den ausschließlichen Waren- und mit den Waren zu erbringenden Dienstleistungsbezug von der yx (Exklusivverbindung), um die Charakteristika der E. -yy -Fachgeschäfte zu erhalten;
- d) die von der SP bestimmte Zusammensetzung der Waren und Sortimentspolitik;
- e) die Betreibung von überregionaler Werbung durch die yx , um den E. -yy -Fachgeschäften Marktgeltung zu verschaffen.

Dieses Vertragsverhältnis beginnt mit dem Tag der Vertragsunterfertigung und wird auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen, sodass es am 30. November 2005 endet. Die yx bietet dem Partner die rechtliche Möglichkeit an, dieses Vertragsverhältnis mit den gleichen Rechten und Pflichten zweimal für die Dauer von jeweils weiteren fünf Jahren zu verlängern, wenn der Partner pro Verlängerung das zu Punkt IX. 2. beschriebene, pauschalierte Entgelt an die yx bezahlt.

6) In dem pro Konto summierten Anlageverzeichnis des Einzelunternehmens des Bw. sind im Jahr 2000 folgende Werte ausgewiesen (OZ 15/2000):

Konto-bezeichnung	BW am Beginn (in S)	Zugang (in S)	Abgang (in S)	AfA (in S)	BW am Ende (in S)
100 Betriebsgebäude	0,00	3,135.000,00	0,00	105.400,00	3,029.600,00
400 Betriebs- u.	0,00	3,000.000,00	0,00	500.000,00	2,500.000,00

Geschäftsaustatt.					
410 Adaptierung	0,00	1.500.000,00	0,00	125.000,00	1.375.000,00
Summe	0,00	7.635.000,00	0,00	730.400,00	6.904.600,00
Summe ohne Konto 100 Betriebsgebäude	0,00	4.500.000,00	0,00	625.000,00	3.875.000,00

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 10 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.

Gemäß § 10 Abs. 5 dritter Teilstrich leg. cit. darf ein Investitionsfreibetrag dann nicht geltend gemacht werden, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, erworben wird.

Im Fall des Bw. ist zunächst zu erwähnen, dass in der mündlichen Berufungsverhandlung als wirtschaftliches Motiv der Überführung der beiden angeführten Betriebe genannt worden ist, dass die C. Gb. Ges. mbH. ab dem Streitjahr nur mehr als Franchisegeber auftreten wollte. Es sollte auch der Eindruck einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu dritten Franchisenehmern vermieden werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Betriebserwerb gemäß der vorgenannten Gesetzesbestimmung vor, wenn ein in sich organisch geschlossener Kreis von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage des Betriebes bildet, und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen. Nicht entscheidend für das Vorliegen eines Betriebserwerbes ist es, ob der Erwerber den Betrieb unverändert weiterführen will oder tatsächlich weiterführt (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0144, und die dort zitierte Judikatur).

In diesem zitierten Erkenntnis beurteilte der VwGH das Vorliegen eines Betriebserwerbes für ein Hotel. Dabei zählte er das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Im Fall des Bw., der zwei y-yy-Imbissbetriebe im Jahr 2000 übernahm, zählt der unabhängige Finanzsenat die Geschäftsräumlichkeiten, das Inventar, die feste Geschäftsverbindung zur C. Gb. Ges. mbH. und den Firmennamen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Diese Sichtweise wird auch dadurch untermauert, dass der Bw. in seinem Anlagenverzeichnis die Anschaffungskosten für beide gegenständlichen Imbisslokale auf den Konten „Betriebs- und Geschäftsaustattung“ und „Adaptierung“ verbucht hat. Demnach beurteilt der Bw. selbst einen festen Kundenstock nicht als unentbehrliche Voraussetzung eines y-yy-Imbissgeschäftes, sonst wäre ein Teil der Kaufpreise als Firmenwert zu verbuchen gewesen. Aus diesem Blickwinkel kann daher nicht erfolgreich gegen einen Betriebserwerb

argumentiert werden. Im gegenständlichen Fall kann davon ausgegangen werden, dass der größte Teil des Kundenstockes die beiden vom Bw. am 1. Jänner 2000 und 1. Dezember 2000 erworbenen Betriebe weiterhin aufgesucht hat. Die Kundenfrequenz in beiden Geschäftslokalen hat bei unveränderter Geschäftseinrichtung und bei gleichbleibender Marke stattgefunden. Die geänderte Sach- und Rechtslage hinsichtlich dieser beiden Lokale war die, dass diese beiden Betriebe nun als weitere direkte Einkunftsquellen für den Bw. dienten.

Hinsichtlich des Firmennamens und der jeweils am 1. Jänner 2000 und 1. Dezember 2000 abgeschlossenen Kauf- und markenrechtlichen Verträge, vertritt der unabhängige Finanzsenat die Meinung, dass diese markenrechtlichen Verträge nicht gesondert von den jeweiligen Kaufverträgen vom jeweils gleichen Tag beurteilt werden können. Denn sowohl die beiden Kaufverträge als auch die beiden Franchise-Verträge bedingen sich gegenseitig. Überdies ist festzuhalten, dass der Bw. sowohl die beiden Kaufverträge als auch die beiden Franchiseverträge in einer Person unterzeichnet hat, nämlich als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der C. Gb. Ges. mbH. auf der einen Seite und als Einzelunternehmer auf der anderen Seite. Der Bw. hätte die Geschäftseinrichtung und diverse darin situierte Geräte in den beiden Betrieben nicht von der ihm gehörenden Firma C. Gastronomiebetrieb Ges. mbH. gekauft, wenn er nicht hätte sicher sein können, dass die C. Gastronomiebetrieb Ges. mbH. seine beiden im Streitjahr erworbenen Betriebe in der Adr.1 und in der Adr.2 mit Waren beliefert und dafür Werbung betreibt. Es ist vielmehr der Umstand zu beachten, dass die beiden Franchiseverträge auf jeweils fünf Jahre beschränkt sind (mit zweimaliger fünfjähriger Verlängerungsmöglichkeit).

Dieser Umstand lässt einerseits den Schluss zu, dass der Bw. bei Abschluss der Verträge davon ausgegangen ist, dass die beiden genannten Betriebe jedenfalls nach fünfzehn Jahren nicht mehr von ihm als Franchisenehmer weiterbetrieben werden sollen. Andererseits ist es schlüssig zu folgern, dass es unerheblich wäre, ob der Bw. nach zehn oder fünfzehn Jahren nicht mehr berechtigt wäre, die Marke „D. “ zu führen.

Dies deshalb, weil im Fall des Bw. sachverhaltsmäßig anzunehmen ist, dass er mit den abgeschlossenen Kauf- und Franchiseverträgen für die beiden Betriebe in der Adr.1 und in der Adr.2 diese als lebende Betriebe aus der C. Gb. Ges. mbH. herausgelöst hat, sodass eine objektive Fortführungsmöglichkeit dieser beiden Betriebe bis heute bestanden hat. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es jedoch unerheblich, ob der Erwerber von der objektiv vorhandenen Möglichkeit der Fortführung des Betriebes Gebrauch macht, und ob er die Voraussetzungen, etwa gewerberechtlicher Natur, für die Führung des Betriebes erfüllt (vgl. VwGH vom 23. April 1998, 96/15/0211). Der Betriebserwerb im Jahr 2000 wäre diesfalls dennoch zu bejahen.

In weiterer Folge ist zu beachten, dass die beiden Betriebe in der Adr.1 Nr. und in der Adr.2 xxxx zwei Einkunftsquellen darstellen, deren Ergebnisse ab dem Jahr 2000 dem Bw. als Einzelunternehmer zuzurechnen sind. Auch diese Überlegung spricht dafür, dass der Bw. im Streitjahr zwei Betriebe erworben hat und nicht – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht – lediglich eine Akkumulation von beweglichem und unbeweglichem Vermögen.

Der Bw. argumentierte sowohl im Vorlageantrag vom 8. Mai 2004 als auch in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Beurteilung von steuerrelevanten Sachverhalten für alle Steuerbürger gleich zu erfolgen habe. Diesem Argument ist zu entgegnen, dass gemäß § 114 Abs. 1 erster Satz BAO die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden sowie darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Seitens des Bw. wurde zusätzlich argumentiert, dass dritten Franchisenehmern von der C. Gb. Ges. mbH. sehr wohl der Investitionsfreibetrag von anderen Finanzämtern zuerkannt worden sei. Der Bw. kann aus einer allfälligen rechtswidrigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde bei anderen Abgabepflichtigen keine Rechte für sich ableiten kann. Ein solches Recht lässt sich auch nicht aus § 114 BAO ableiten (vgl. Ritz, BAO, 3. Aufl., Kommentar, Tz 4 zu § 114 und die dort angeführte VwGH-Judikatur).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2007