



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch MMMag. Dr. Ewald Lausberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossnen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenschuld beträgt in Euro 13.105,53.

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. betreibt eine Trafik in einem gemieteten Geschäftslokal. Bis einschließlich 1998 ermittelte er den Gewinn aus diesem Betrieb durch Einnahmen – Ausgaben - Rechnung

gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Mit Beginn des Kalenderjahres 1999 ging der Bw. auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG über und nahm Teilwertabschreibungen von den baulichen Investitionen in fremden Gebäuden in Höhe von S 67.624,- und von der Geschäftseinrichtung in Höhe von S 117.625,- vor.

Der Zugang zur Position "Bauliche Investitionen in fremden Gebäuden" fand im Jahr 1995 statt und umfasst Ausgaben für Bodenfliesen, Lichtschiensystem, Elektroinstallation, Eingangstür und Material mit Gesamtanschaffungskosten von S 116.381,-. Der Abschreibung wurde eine Nutzungsdauer von 10 Jahren zugrundegelegt, zum 1. Jänner 1999 betrug der Buchwert S 75.628,-. Bis auf das Lichtschiensystem, das auf einen Teilwert von S 8.000,- abgeschrieben wurde, erfolgte bei den genannten Investitionen eine Teilwertabschreibung auf den Erinnerungsschilling.

Die Anschaffungskosten der Geschäftseinrichtung, deren Zugang auch im Jahr 1995 stattfand, betrugen S 242.500,-. Zum 1. Jänner 1999 ergab sich bei einer gleichfalls unter Annahme einer 10-jährigen Nutzungsdauer bemessenen Abschreibung ein Buchwert von S 157.625,-. Die Geschäftseinrichtung wurde somit auf einen Teilwert von S 40.000,- abgeschrieben.

Das FA verweigerte den vorgenommenen Teilwertabschreibungen die steuerliche Anerkennung.

Der Bw. führt zur Begründung seines Begehrens aus, die baulichen Investitionen würden aufgrund der enormen Kundenfrequenz in dem weniger als 9 m² Verkaufsfläche aufweisenden Geschäftslokal derart beansprucht, dass ein fiktiver Erwerber der Trafik im Rahmen des Gesamtkaufspreises mit Ausnahme des Lichtschiensystems keinesfalls einen Betrag für stark abgenützte Bodenfliesen, für Elektroinstallationen, die seiner Ansicht nach gar nicht mehr genehmigungsfähig sind, für eine infolge der enormen Kundenfrequenz stark in Mitleidenschaft gezogene Eingangstüre und für Umbaumaterial ansetzen würde. Diese Anlagegüter seien objektiv wertlos. Die Behörde könne sich im Wege eines Augenscheins vom Zustand der Wirtschaftsgüter überzeugen.

Auch für die Geschäftseinrichtung gelte, dass die aus dem Umsatz ableitbare, sehr hohe Kundenfrequenz in einem so kleinen Geschäftslokal, das Hantieren mit den und das Benutzen der Einrichtungsgegenstände eine wesentlich höhere mechanische Beanspruchung aller Teile nach sich ziehe. Dadurch ergebe sich eine nicht dem Verlauf der AfA entsprechende Wertminderung, was durch eine Teilwertabschreibung erfasst werden könne. Der Nutzwert der Einrichtungsgegenstände sei außerdem äußerst gering. Seit der Anschaffung habe sich gezeigt, dass diese aus mehreren Gründen für eine Trafik dieser Größe unzweckmäßig seien,

so beispielsweise aus dem Grund einer verkaufsfördernden Warenpräsentation. Unter diesem Aspekt sei die Anschaffung zu einem weitaus überhöhten Preis erfolgt.

Als Nachweis für den Wert der Einrichtungsgegenstände legte der Bw. ein Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vor. Das Gutachten lautet: "Nach Besichtigung der Einrichtungsgegenstände in der Tabak Trafik wurde festgestellt, dass die Einrichtungsgegenstände der Beanspruchung gemäß überaus stark abgenutzt sind. Bei einem Neupreis von S 250.000,- am 18.9.1995 hat die Einrichtung heute einen Zeitwert von ca. S 35.000,-."

In seiner Berufungsvorentscheidung verweist das FA auf die von der Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutungen, die zu widerlegen Sache des Steuerpflichtigen sei. Unter Darstellung der von der Rechtsprechung zur Teilwertabschreibung entwickelten Grundsätze führt das FA aus, der durch die Benutzung eines Anlagegutes eintretenden Entwertung werde durch die AfA ausreichend Rechnung getragen. Die Beanspruchung durch die enorme Kundenfrequenz in einem zu kleinen Verkaufslokal sei kein wesentlicher, nach der Anschaffung eingetretener und daher zu einer Teilwertabschreibung berechtigender Umstand, wenn man ferner bedenke, dass der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag erst bei 4 Jahren liege. Zur Behauptung, die Einrichtungsgegenstände hätten sich als unzweckmäßig für die Trafik herausgestellt und seien daher zu einem überhöhten Preis eingekauft worden, weist das FA darauf hin, dass schon bei der Anschaffung auf eine der Größe des Lokals gemäß Ausstattung hätte Bedacht genommen werden können. Der vom Bw. behauptete Mangel sei bereits bei Kauf der Wirtschaftsgüter offensichtlich gewesen und von diesem in Kauf genommen worden.

Da nach der Anschaffung keine Umstände eingetreten seien, die eine Entwertung glaubhaft gemacht hätten, sei eine Teilwertabschreibung nicht möglich.

In seinem Vorlageantrag weist der Bw. darauf hin, dass als Rechtfertigung einer Teilwertabschreibung die Glaubhaftmachung der Entwertung genüge. Durch die Beschreibung des Geschäftslokals und der Umstände, unter denen der Bw. es betreibe, werde die erhebliche Wertminderung nachvollziehbar und glaubhaft. Das vorgelegte Sachverständigengutachten und der beantragte Augenschein würden von der Behörde negiert. Die Entwertung der Wirtschaftsgüter sei zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem Stichtag der Eröffnungsbilanz 1. Jänner 1999 infolge der enormen Beanspruchung eingetreten. Dass die Anschaffung der Geschäftseinrichtung eine Fehlmaßnahme war, habe sich erst nach dem Anschaffungszeitpunkt herausgestellt. Der Bw. habe erstmals eine Trafik eingerichtet und über keinerlei diesbezügliche Erfahrung verfügt, weshalb ihm dieser Fehler unterlaufen sei. Da der Bw. ja nicht bewusst eine Fehlmaßnahme gesetzt habe, müsse dieser Umstand in der Zeit

zwischen Anschaffung und Bilanzstichtag hervorgetreten sein.

Was die Wesentlichkeit der zu einer Teilwertabschreibung berechtigenden Umstände betrifft, so ergebe sich diese eindeutig aus der beträchtlichen Wertminderung.

Gegen das Argument des FA, der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag habe erst 4 Jahre betragen, wendet der Bw. ein, das vom FA damit offensichtlich herangezogene Erkenntnis des VwGH 10.9.1998, 93/15/0051 betreffe die Situation einer bereits im Jahr der Anschaffung durchgeführten Teilwertabschreibung, während es im vorliegenden Fall nicht um die Frage Teilwert vs. Anschaffungskosten, sondern Teilwert vs. Buchwert vier Jahre nach der Anschaffung gehe.

Weiter sei zu bedenken, dass der Bw. aufgrund der bis dahin geführten Einnahmen – Ausgaben - Rechnung erstmals in der Eröffnungsbilanz 1. Jänner 1999 die Gelegenheit gehabt habe, in den Jahren 1995 bis 1998 eingetretene Wertminderungen im Wege einer Teilwertabschreibung nachzuholen.

Der Bw. weist schließlich darauf hin, dass im angefochtenen Bescheid vergessen wurde, anstelle der Teilwertabschreibung jedenfalls die Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen.

Weiters beantragt der Bw., das an seine Mutter bezahlte Kilometergeld in Höhe von 13.847,40 S, das im angefochtenen Bescheid nur zur Hälfte zum Abzug als Betriebsausgabe zugelassen wurde, zur Gänze als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Festgestellt wird, dass die am 17. September 2001 ergangene Berufungsvorentscheidung, gegen die der Bw. am 22. Oktober 2001 fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz (Vorlageantrag) gestellt hat, mit Bescheid vom 18. September 2001 gemäß § 293 BAO berichtigt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ein berichtigender Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides. Er tritt hinzu und bildet mit diesem eine Einheit. Er ergänzt den berichtigten Bescheid (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung², § 293, Rz. 19 und die dort angeführte Judikatur). Wird ein mit Berufung angefochter Bescheid berichtigt, so umfasst die Berufung den Bescheid in seiner berichtigten Fassung. Es bedarf keiner neuerlichen Berufung, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (VwGH 20.5.1987, 86/13/0088; Ritz, a.a.O., Rz. 21).

In diesem Sinne bildet auch der Berichtigungsbescheid vom 18. September 2001 mit der berichtigten Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2001 eine Einheit. Durch die Stellung eines Vorlageantrages gegen die Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2001 gilt daher die Berufung gem. § 276 Abs. 1 BAO wiederum als unerledigt, ohne dass es

eines neuerlichen Vorlageantrages gegen den Berichtigungsbescheid vom 18. September 2001 bedarf.

In der Sache selbst besteht Streit über die Zulässigkeit der vom Bw. im Jahr 1999 von den baulichen Investitionen in fremden Gebäuden und von der Geschäftseinrichtung seiner Trafik vorgenommenen Teilwertabschreibungen.

Bei den in Rede stehenden Wirtschaftsgütern handelt es sich um solche des abnutzbaren Anlagevermögens.

Gem. § 6 Z.1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zum niedrigeren Teilwert stellt aber eine Ausnahme dar. Der Nachweis, dass der Teilwert niedriger ist als die um die Absetzung für Abnutzung geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten obliegt hiebei dem die Teilwertabschreibung vornehmenden Unternehmer. Denn der durch die Benutzung eines Anlagegutes eintretenden Entwertung wird in der Regel durch die Absetzung für Abnutzung ausreichend Rechnung getragen, sodass die Vermutung gilt, dass die um die Absetzung für Abnutzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils dem Teilwert entsprechen (VwGH 18.12.1990, 89/14/0091). Wer also eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat diese Vermutung zu widerlegen und die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065).

Der Teilwert ist ein objektiver Wert. Die persönliche Auffassung des Steuerpflichtigen ist irrelevant (Quatschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz. 87).

Der Bw. hat mit seinem Vorbringen keinen Sachverhalt aufgezeigt, der eine Bewertung zum niedrigeren Teilwert rechtfertigen könnte. Seine Ausführungen zur starken Beanspruchung der baulichen Investitionen und der Geschäftseinrichtung durch die enorme Kundenfrequenz sind jedenfalls nicht geeignet, eine Entwertung glaubhaft zu machen, der nicht schon durch die Absetzung für Abnutzung ausreichend Rechnung getragen würde. Der Bw. hat auch in keiner Weise schlüssig nachvollziehbar dargestellt, wie und warum er zur Annahme eines Teilwertes von S 8.000,- für das Lichtschiensystem bzw. von S 0,- für die übrigen zu den "Baulichen

Investitionen in fremden Gebäuden" gehörenden Positionen sowie eines Teilwertes von S 40.000,- für die Geschäftseinrichtung gelangt ist.

Selbst wenn die sichtlich von subjektiver Einschätzung geprägten Angaben des Bw. die Beschaffenheit der betroffenen Wirtschaftsgüter zutreffend wiedergeben, ist damit für die Frage des Teilwertes dieser Wirtschaftsgüter nichts gewonnen.

Der Bw. verkennt nämlich, dass der Teilwert ein Zusammenhangswert einzelner Wirtschaftsgüter im betrieblichen Gefüge ist. Die Betriebszugehörigkeit verleiht dem Wirtschaftsgut einen besonderen Wert.

Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhangs im Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb. Der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat. Dabei ist die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz³, § 6 Tz. 134).

Bei den von den geltend gemachten Teilwertabschreibungen betroffenen Wirtschaftsgütern handelt es sich um betriebsnotwendige, somit zur Führung und Fortführung des Betriebes erforderliche Wirtschaftsgüter. Es kommt daher für die Frage des Teilwertes entscheidend auf die (weitere) Verwendungsmöglichkeit dieser Wirtschaftsgüter im fortzuführenden Betrieb an.

Mit seinen Ausführungen zur enormen Beanspruchung aufgrund der hohen Kundenfrequenz hat der Bw. keine Umstände dargetan, welche die Verwendungsmöglichkeit dieser Wirtschaftsgüter im fortzuführenden Betrieb beeinträchtigt hätten. Dass etwa die starke Abnutzung der Einrichtung, der Bodenfliesen oder der Eingangstüre deren weiteren sinnvollen Funktionserfüllung im fortzuführenden Betrieb hinderlich gewesen wäre, hat der Bw. nicht einmal behauptet. Wenn der Bw. weiters erklärt, die Elektroinstallationen seien "seiner Ansicht nach" gar nicht mehr genehmigungsfähig, so bringt er damit einerseits nur seine subjektive, für die Ermittlung des Teilwertes irrelevante Einschätzung zum Ausdruck. Andererseits ist auch diesem Vorbringen nicht einmal die Behauptung zu entnehmen, aufgrund des Zustandes der Elektroinstallationen hätten diese etwa im Hinblick auf die drohende behördliche Schließung des Betriebes im fortzuführenden Betrieb nicht mehr eingesetzt werden können.

Da es somit für die Frage des Teilwertes auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes im betrieblichen Gefüge ankommt und nicht darauf, ob das Wirtschaftsgut isoliert betrachtet noch einen Zeitwert hat, kommt dem vom Bw. vorgelegten, einen bestimmten Zeitwert der Trafikeinrichtung ausweisenden Gutachten, das letztlich auch nur feststellt, die Einrichtungsgegenstände seien der Beanspruchung gemäß überaus stark abgenutzt und das zu deren weiteren betrieblichen Verwendungsmöglichkeit keine Aussage trifft, im vorliegenden

Zusammenhang keine Relevanz zu. Ein weiteres Eingehen auf die Qualität dieses Gutachtens kann daher unterbleiben.

Bei betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern deckt sich der Teilwert in der Regel mit den Wiederbeschaffungskosten (VwGH 20.2.1974, 0739/72; Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, § 6 allgemein EStG 1988, Tz. 31 lit.e). Dass die Wiederbeschaffungskosten unter den Buchwert der betroffenen Wirtschaftsgüter gesunken wären, hat der Bw. weder behauptet noch glaubhaft gemacht.

Auch seine Behauptung, die Anschaffung der Geschäftseinrichtung sei zu einem weitaus überhöhten Preis erfolgt und stelle eine Fehlmaßnahme dar, vermag der Bw. nicht durch nachvollziehbare Überlegungen zu untermauern.

Eine Fehlinvestition liegt vor, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen (VwGH 10.9.1998, 93/15/0051). Als Beispiel für eine Fehlmaßnahme nennt der BFH in seinem Urteil vom 17.9.1987, BStBl 1988 II 488 den Erwerb einer Produktionsanlage, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung der Anlage und dem maßgeblichen Bilanzstichtag der Vertrieb der Ware gesetzlich verboten wird und die Produktionsanlage auch nicht anderweitig nutzbar ist. Der Bw. hat keinen durch objektive Umstände nachvollziehbaren Sachverhalt aufgezeigt, der dieser Konstellation auch nur annähernd vergleichbar wäre und auf eine Fehlinvestition hinweisen würde. So bringt er zwar vor, die Einrichtungsgegenstände seien aus mehreren Gründen für eine Trafik dieser Größe unzweckmäßig, unterlässt es aber gleichzeitig, diese mehreren Gründe auch nur behauptungsweise darzutun. Vielmehr beschränkt er sich darauf, beispielhaft auf die offenbar unzureichende Eignung der Geschäftseinrichtung für eine verkaufsfördernde Warenpräsentation hinzuweisen. Abgesehen davon, dass der Bw. nicht näher erläutert, inwiefern die Geschäftseinrichtung die Funktion einer verkaufsfördernden Warenpräsentation nicht hinreichend erfüllt hat und wie sich dieser Umstand auf die Beurteilung des Anschaffungspreises als überhöht ausgewirkt hat, steht sein Vorbringen auch nicht im Einklang mit der Tatsache, dass seit Durchführung der Investition im Jahr 1995 die Umsätze gestiegen sind.

Angesichts dieser Tatsache erweist sich das Vorbringen des Bw., der Nutzwert der Geschäftseinrichtung sei äußerst gering, als nicht nachvollziehbar.

Im Übrigen liefert der Bw. damit, dass er die hohe, aus dem Umsatz ableitbare Kundenfrequenz ins Treffen führt, selbst den Beweis dafür, dass die abgeschriebenen Wirtschaftsgüter sehr wohl ihre Funktion im Betrieb erfüllt haben. Die seit 1995 von rd. 3,9 Mio S auf durchschnittlich rd. 5 Mio S gestiegenen Umsatzzahlen (das Jahr 1998 mit einem Umsatz von rd. 5,8 Mio S hat der Bw. wegen reger Bautätigkeit in der näheren

Umgebung in seiner Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2000 selbst als atypisch hoch bezeichnet; Bl.1 2000/E-Akt) bei einer Verkaufsfläche von weniger als 9 m² weisen auf eine gut gehende Trafik mit einer voll nutzbaren Ausstattung und Einrichtung hin. Der Bw. bleibt eine schlüssige Erklärung dafür schuldig, warum ein gedachter Erwerber der Trafik für die vorhandene Geschäftsausstattung nicht zumindest den Buchwert bezahlen sollte, wo er doch in der Lage wäre, mit dieser Geschäftsausstattung ein gut gehendes Geschäft fortzuführen. Zu berücksichtigen ist auch, dass es nicht nur darauf ankommt, was der gedachte Erwerber bieten würde, sondern auch darauf, ob der Bw. die Wirtschaftsgüter tatsächlich zu einem unter dem Buchwert gelegenen Preis abzugeben bereit wäre (Hofstätter / Reichel, a.a.O., § 6 allgemein EStG 1988, Tz. 27). Angesichts des Nutzens, den die von der Teilwertabschreibung betroffenen Wirtschaftsgüter für den Betrieb der Trafik offenkundig gehabt haben, ist dies zu verneinen.

Zum Antrag des Bw. auf Durchführung eines Augenscheins ist zu bemerken, dass dem Berufungsvorbringen nicht zu entnehmen ist, welche Auswirkungen ein solcher auf die Feststellung des Teilwertes haben sollte. Ein Augenschein hätte nicht mehr erlaubt, als einen optischen Eindruck von der mehr oder weniger starken Abnutzung der Ausstattung und Einrichtung des Geschäftslokals zu gewinnen. Für die Ermittlung des Teilwertes als Zusammenhangswert einzelner Wirtschaftsgüter im betrieblichen Gefüge hatte es beim vorliegenden Sachverhalt dieses optischen Eindrucks nicht bedurft, weshalb ein Augenschein entbehrlich war.

Aus den dargelegten Gründen sind die geltend gemachten Teilwertabschreibungen steuerlich nicht anzuerkennen, weshalb dem Berufungsbegehren insoweit nicht Folge gegeben werden konnte.

Dem Berufungsbegehren, an Stelle der nicht anerkannten Teilwertabschreibungen die Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen, wurde in der Berufungsvorentscheidung ebenso Rechnung getragen wie dem Begehren, die an die Mutter des Bw. bezahlten Kilometergelder zur Gänze als Betriebsausgabe anzuerkennen. Diese Punkte sind daher nicht mehr strittig, weshalb der Berufung insoweit teilweise stattgegeben wurde.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut angefochtenem Bescheid:	604.834,00 S
abzüglich beantragter Absetzung für Abnutzung:	- 35.888,00 S
abzüglich beantragtes Kilometergeld:	<u>- 6.924,00 S</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung:	562.022,00 S

Wien, 31. Juli 2003