



GZ. RV/0156-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 26. August 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Gerald Kirchmaier, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

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 Berufungswerber (Bw.) führte seit dem Jahr 1977 ein technisches Büro (Planung von Heizungs- und Elektroinstallationen) in der Form eines Einzelunternehmens. Daneben erzielte er Einkünfte aus einer für das Gericht ausgeübten Sachverständigentätigkeit. Im Mai 1993

erwarb er eine unbebaute Liegenschaft und errichtete darauf ein Bürogebäude. Mit 31. März 1994 verlegte er den Betriebsstandort seines technischen Büros vom K-platz 8 in das neu errichtete Bürogebäude in der R-Straße 41. In diesem Bürogebäude befinden sich auch zwei Wohnungen im Ausmaß von je rund 55m². Eine davon wurde ab 1. Juni 1994 an die Fa. U GmbH und Co KG vermietet, die zweite ab 1. August 1994 zu Wohnzwecken an den Mieter S. Grund und Gebäude waren in der Bilanz des technischen Büros im Jahr 1994 zur Gänze als Betriebsvermögen ausgewiesen. Von den gesamten Errichtungskosten des Gebäudes wurden Investitionsfreibeträge geltend gemacht. Andere betriebliche Einkünfte, außer den genannten Einkünften aus selbständiger Arbeit, erklärte der Bw. für das Jahr 1994 nicht.

Mit Notariatsakt vom 21. Februar 1995 wurde die P GmbH gegründet, an der der Bw. zu 75% und seine Ehegattin zu 25% beteiligt sind. Mit Kaufvertrag vom 1. Mai 1995 wurde vereinbart, dass der Bw. aus seinem Einzelunternehmen den "Teilbetrieb Technisches Büro samt allen zugehörigen Anlagegütern, Forderungen und Verbindlichkeiten" an die P GmbH verkaufe. Die Sachverständigentätigkeit und die gewerbliche Vermietung werde zurückbehalten und vom Bw. weiterbetrieben. Mit schriftlichem Mietvertrag vom 2. Oktober 1995 vermietete der Bw. die Liegenschaft in der R-Straße 41 (Büro und Garagengebäude) an die P GmbH. Im Mietvertrag wurde ua. ausgeführt, die Liegenschaft sei notwendiges Betriebsvermögen der Fa. P, Sachverständiger, (somit des Einzelunternehmens des Bw.). Einvernehmlich werde festgestellt, dass eine gewerbliche Vermietung vorliege. Der Vermieter verpflichtete sich zur Instandhaltung, Reinigung und Bewachung der vermieteten Liegenschaft. Weiters wurde im (schriftlichen) Mietvertrag ausgeführt, dass das Mietverhältnis gemäß mündlicher Vereinbarung bereits am 1. Mai 1995 begonnen habe.

Für das Jahr 1995 erklärte der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seinem technischen Büro für die Zeit vom 1. Jänner bis zum 30. April 1995, aus der Veräußerung des technischen Büros an die P GmbH, aus der Sachverständigentätigkeit und aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der P GmbH. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte der Bw. die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in der R-Straße 41.

Anlässlich einer für die Jahre 1995 bis 1998 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer ua. fest, anlässlich der Veräußerung des Teilbetriebes "Technisches Büro" an die P GmbH habe der Bw. das Betriebsgebäude in der R-Straße zurückbehalten (er habe es aus dem Betrieb "Technisches Büro" entnommen), um es dem Betrieb "Gewerbliche Vermietung" zuzuführen. Die mit der Herstellung dieses Gebäudes zusammenhängenden Investitionsfreibeträge seien infolge der Gebäudeentnahme innerhalb der Frist von vier Jahren daher gemäß § 10 Abs. 9 EStG 1988 gewinnerhöhend aufzulösen gewesen. Der Prüfer

erhöhte den zum 30. April 1995 ermittelten Veräußerungsgewinn aufgrund dieser Feststellung um den Betrag von 3,037.746,00 S. Da der Gewinn für das Einzelunternehmen "Technisches Büro" gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt worden sei, seien Wertänderungen des Grund und Bodens nicht zu erfassen gewesen. Aus Vereinfachungsgründen ging der Prüfer davon aus, dass der Buchwert des Gebäudes dem Entnahmewert (gleichzeitig Einlagewert beim Betrieb "Gewerbliche Vermietung") entsprochen habe.

Das Finanzamt folgte bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1995 im wiederaufgenommenen Verfahren den Feststellungen des Prüfers.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde ausgeführt, der Bw. habe in den Jahren 1993 und 1994 ein Bürogebäude für sein damaliges Einzelunternehmen errichtet. Neben dem Betrieb des Einzelunternehmens "Technisches Büro" sei in diesem Gebäude von Anfang an auch eine gewerbliche Vermietung betrieben worden. Die Größe des Objektes sei im Erdgeschoß für das technische Büro ausgelegt worden und im ersten Stock sei eine gewerbliche Vermietung geplant gewesen. In diesem Zusammenhang wird auf die dem Prüfer gegenüber abgegebene schriftliche Stellungnahme vom 15. Juni 2000 verwiesen.

In dieser Stellungnahme wurde ausgeführt, dass das in den Jahren 1993 und 1994 errichtete Gebäude drei Geschoße habe, und zwar ein Kellergeschoß mit einer Nutzfläche von 391,6m², ein Erdgeschoß mit einer Nutzfläche von 354,2m² und ein Obergeschoß mit einer Nutzfläche von 309,7m², wobei darin die beiden ab Juni bzw. August 1994 vermieteten Wohnungen von je 51,7m² enthalten seien. Der Bw. sei nach Fertigstellung des Gebäudes in der R-Straße 41 mit seinem technischen Büro an diesen Standort übersiedelt und habe es dort weiter betrieben. Mit Kaufvertrag vom 1. Mai 1995 habe er das technische Büro an die P GmbH veräußert. Gleichzeitig habe er die Büroräume in der R-Straße 41 an die P GmbH vermietet. Diese Vermietung habe das gesamte Kellergeschoß, das gesamte Erdgeschoß sowie das Obergeschoß mit Ausnahme der beiden Wohnungen umfasst. Der ursprünglich mündlich abgeschlossene Mietvertrag sei am 2. Oktober 1995 in Schriftform abgefasst worden. Darin sei eine Nettomiete von 140.000,- S monatlich vereinbart worden. Um einen höheren Mietpreis zu erzielen, habe sich der Bw. als Vermieter verpflichtet, zusätzliche Leistungen zu erbringen. Dazu gehöre die Erneuerungspflicht hinsichtlich sämtlicher Gegenstände bzw. Liegenschafts- und Gebäudeteile, die durch die übliche Abnutzung oder durch etwaige Schadenseinflüsse von dritter Seite nicht mehr dem Betriebszweck der Mieterin zugeführt werden können. Der Vermieter habe sich darüber hinaus verpflichtet, für die ordnungsgemäße Instandhaltung, Reinigung und Bewachung des Mietobjektes durch geeignetes Personal (Hausbesorger, Putzpersonal) zu sorgen. Zur Erbringung dieser Nebenleistungen sei ab 1. Juni 1995 die Raumpflegerin B (erstmalig) bei der gewerblichen Vermietung des Bw.

angemeldet worden. Als Hausbesorger für die gewerbliche Vermietung sei seit 1. Mai 1995 J tätig. Dieser sei neben den regelmäßig zu erbringenden Dienstleistungen laut Hausbesorgergesetz für die Betreuung und Überwachung der Heizungsanlage sowie für die Pflege und Reinigung der Außenanlagen und der Rasenflächen zuständig. Die Anmeldung als Hausbesorger bei der gewerblichen Vermietung sei erst ab 9. Oktober 1995 erfolgt, weil J ab 1. Mai 1995 irrtümlich als technischer Zeichner beim Bw. angemeldet gewesen sei. Durch die Übernahme der erheblichen Nebenleistungen, die der Vermieter für den Mieter erbringe, habe ein wesentlich höherer Mietpreis erzielt werden können, als er sonst in einer vergleichbaren Lage zu erzielen gewesen wäre. Durch die Erbringung von Nebenleistungen und die Erzielung von höheren Einkünften als durch bloßen Kapitaleinsatz sei die Grenze der Vermögensverwaltung überschritten worden, weshalb die Vermietung des Bürogebäudes zu gewerblichen Einkünften führe.

In der Berufung wurde weiter ausgeführt, dass auch der Prüfer das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung anerkannt habe. Die P GmbH habe erstmals für das Wirtschaftsjahr 1995 vom 21. Februar 1995 bis 31. März 1995 bilanziert. Auch ihre Stellung als gewerblicher Mieter sei bisher nicht angezweifelt worden. Seit dem Jahr 1994 seien die Einkünfte aus der Vermietung Teil der gewerblichen Einkünfte des Bw. gewesen. Nach dem Verkauf des technischen Büros an die P GmbH habe sich daran insofern nichts geändert als das technische Büro nunmehr in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft Mieten an den gewerblichen Vermieter entrichte. Im Zuge dieses Verkaufs sei es jedoch in keiner Phase zu einer Entnahme der Liegenschaft aus dem Betrieb "Technisches Büro" und nachfolgender Einlage in den Betrieb "Gewerbliche Vermietung" gekommen. Das Gebäude sei vielmehr im Bereich des betrieblichen Vermögens des Bw. geblieben und es sei nicht einmal zu einem Wechsel der Einkunftsart gekommen. Lediglich der Betrieb "Technisches Büro" sei aus den gewerblichen Einkünften ausgeschieden. Der restliche gewerbliche Betrieb "Vermietung" habe weiter bestanden. Eine Entnahme des Gebäudes im Sinn der Definition des § 4 Abs. 1 EStG 1988 als nicht betrieblich veranlasster Abgang von Werten liege somit nicht vor. Da das Gebäude weder aus dem Betriebsvermögen des Bw. ausgeschieden, noch in eine ausländische Betriebsstätte verbracht worden sei, sei der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 9 EStG 1988 auch nicht gewinnerhöhend aufzulösen gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde dem Berufungsbegehren insoweit teilweise Folge gegeben als der im Streitjahr aufzulösende Investitionsfreibetrag um 8,54% (das sind 259.424,- S) vermindert wurde. Ein Investitionsfreibetrag könne nur bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern des Betriebsvermögens geltend gemacht werden. Vermietete Wirtschaftsgüter zählten nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen

(gewillkürtes Betriebsvermögen sei beim Bw. infolge der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht in Frage gekommen), wenn die Vermietung zumindest einer von mehreren Hauptzwecken der betrieblichen Tätigkeit sei. Da die Vermietung einer Wohnung zu Wohnzwecken eindeutig keinem Hauptzweck eines mit technischen Planungen und Sachverständigenaufgaben befassten Betriebes diene, sei der Investitionsfreibetrag hinsichtlich dieses Gebäudeanteils zu Unrecht gebildet worden. Die Nachversteuerung einer in der Vergangenheit zu Unrecht in Anspruch genommenen Steuerbegünstigung sei jedoch unzulässig. Hinsichtlich der Vermietung der zweiten Wohnung an die Fa. U GmbH und Co KG komme es nicht darauf an, ob es sich dabei um eine gewerbliche Vermietung gehandelt habe oder nicht, sondern ob die (teilweise) Überlassung unbeweglichen Vermögens einen von mehreren Hauptzwecken der betrieblichen Tätigkeit gebildet habe oder ob sie mit dem (einzigen) Hauptzweck derart eng verflochten gewesen sei, dass sie Teil der betrieblichen Einheit geworden sei. Bis zum Abschluss der Kauf- und Mietverträge im Jahr 1995 habe der Bw. die Erträge aus der Vermietung als "übrige Erträge" eines Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielenden technischen Büros erklärt. Diese Betrachtungsweise sei jedenfalls hinsichtlich der Vermietung an die Fa. U GmbH und Co KG wegen der Verwandtschaft der Tätigkeitsbereiche des Bw. und der Mieterin (Heizungs- und Sanitärinstallation) auch zutreffend. Wenn die Bildung eines Investitionsfreibetrages hinsichtlich eines Anteils am Gebäude von 91,46% vorgenommen werden konnte, sei der Bw. hinsichtlich desselben Anteils auch an die in § 10 Abs. 9 EStG 1988 vorgesehene Frist gebunden gewesen. Danach sei im Fall des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen vor Ablauf von vier Wirtschaftsjahren die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages vorgesehen. Dieses steuerschädliche Ausscheiden könne ebenso durch Veräußerungs- wie durch Entnahmevorgänge zustande kommen. Durch die Veräußerung des Betriebes "Technisches Büro" unter Zurückbehaltung und Vermietung des Gesamtgebäudes werde offenkundig, dass das Wirtschaftsgut in demselben Ausmaß, in dem es bis dahin dem Einzelunternehmen gedient habe (91,46%), **diesem** Betrieb des Bw. nun endgültig entzogen worden sei. Ob anlässlich dieses Vorganges eine Überführung in das Privatvermögen oder in einen anderen (bereits bestehenden oder auch noch nicht existent gewesenen) Betrieb "Gewerbliche Vermietung" stattgefunden habe, sei für das Schicksal des Investitionsfreibetrages unbeachtlich. In jedem Fall liege eine Entnahme vor, die die Folgen des § 10 Abs. 9 EStG 1988 nach sich ziehe.

Im Vorlageantrag wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. zunächst vor, seiner Ansicht nach sei die Einkommensteuererklärung des Jahres 1995 insoweit falsch

als das Betriebsgebäude in der R-Straße 41 im Teilbetrieb Sachverständigentätigkeit verblieben sei und die Einkünfte aus der Vermietung dieses Gebäudes an die P GmbH auch im Jahr 1995 zu Einkünften aus selbständiger Arbeit geführt haben. Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass im Zusammenhang mit der Auflösung der Investitionsfreibeträge auch die Frage zu klären sei, zu welchem Betrieb bzw. Teilbetrieb das Betriebsgebäude gehört habe. Außerdem sei zu untersuchen, ob im Jahr 1994 ein Teilbetrieb "Technisches Büro" überhaupt bestanden habe. Zu beachten sei in diesem Zusammenhang auch, dass die Gewinnermittlung im Jahr 1994 für die Sachverständigentätigkeit und das technische Büro einheitlich erfolgt sei. Das Finanzamt habe die Teilbetriebseigenschaft des technischen Büros seinerzeit anerkannt und die entsprechenden steuerlichen Begünstigungen anlässlich der Veräußerung gewährt. Doch selbst wenn man davon ausgehe, dass das technische Büro ein Teilbetrieb gewesen sei, sei damit die Frage, ob die Investitionsfreibeträge aufzulösen gewesen seien, noch nicht beantwortet. Entscheidend sei, welchem Teilbetrieb das Betriebsgebäude zuzurechnen gewesen sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei das Betriebsgebäude zumindest in jenem Umfang, in dem es notwendiges Betriebsvermögen des technischen Büros gewesen sei, diesem zuzurechnen gewesen, was zur Folge gehabt habe, dass dieser Teil des Betriebsgebäudes anlässlich der Veräußerung des technischen Büros zu entnehmen und die entsprechenden Investitionsfreibeträge aufzulösen gewesen seien. Der steuerliche Vertreter des Bw. entgegnete, das Finanzamt verkenne den Begriff "Betrieb". Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen verstehe man darunter eine organisatorische Einheit, die der Gewinnerzielung diene. Seiner Ansicht nach haben die Sachverständigentätigkeit und das technische Büro im Jahr 1994 nur einen Betrieb gebildet. Aus der Relation der Umsätze (rund 99% der Umsätze seien auf das technische Büro und nur rund 1% sei auf die Sachverständigentätigkeit entfallen) und des Betriebsvermögens sei zu ersehen, dass die Sachverständigentätigkeit nur untergeordnet gewesen sei. Auf den Einwand des Vertreters des Finanzamtes, dass, wenn im Jahr 1994 bzw. zu Beginn des Jahres 1995 keine Teilbetriebe vorhanden gewesen seien, auch eine Teilbetriebsveräußerung mit den entsprechenden steuerlichen Begünstigungen nicht möglich gewesen wäre, meinte der steuerliche Vertreter des Bw., dass er sich der Ansicht des Finanzamtes insofern anschließe als im Jahr 1994 doch Teilbetriebe vorgelegen seien. Er schließe sich der Ansicht des Finanzamtes auch insoweit an als das Betriebsgebäude im weitaus überwiegenden Ausmaß dem technischen Büro zuzurechnen gewesen sei. Abschließend brachte er zum Ausdruck, dass er den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zustimme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des Vorbringens der Parteien wird der folgende Sachverhalt als erwiesen angesehen:

Zum 31. März 1994 verlegte der Bw. den Betriebsstandort seiner beiden Teilbetriebe "Technisches Büro" und "Sachverständigentätigkeit" vom K-platz 8 in das neu errichtete Gebäude in der R-straße 41. 91,46% dieses Gebäudes gehörten zum Betriebsvermögen des Teilbetriebes "Technisches Büro". Das waren nicht nur die vom Bw. selbst betrieblich genutzten Räume, sondern wegen der nahen Verwandtschaft der Tätigkeitsbereiche des Bw. und der Mieterin auch die ab 1. Juni 1994 an die Fa. U GmbH und Co KG vermietete Wohnung. Nicht zum Betriebsvermögen gehörte hingegen die ab 1. August 1994 an S vermietete Wohnung im Ausmaß von 8,54% des Gebäudes. Mit Kaufvertrag vom 1. Mai 1995 wurde der Teilbetrieb "Technisches Büro" an die P GmbH verkauft, wobei das Betriebsgebäude zu diesem Zeitpunkt entnommen und in den erst im Jahr 1995 gegründeten Betrieb "Gewerbliche Vermietung" eingelegt wurde. Das Gebäude wurde – ebenfalls ab 1. Mai 1995 – in dem Umfang, in dem es davor vom Bw. selbst im Rahmen seines technischen Büros genutzt worden war, an die P GmbH vermietet.

Im Jahr 1994 erzielte der Bw. an betrieblichen Einkünften somit nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die in den Betrieb des technischen Büros integrierte Vermietung der Wohnung an die Fa. U GmbH und Co KG stellte weder einen Teilbetrieb dar, noch bestand im Jahr 1994 bereits ein Betrieb "Gewerbliche Vermietung", in dessen Betriebsvermögen sich das Gebäude in der R-straße 41 hätte befinden können. Gegen das Vorliegen des Betriebes "Gewerbliche Vermietung" bereits im Jahr 1994 spricht auch, dass sich das Gebäude in der R-straße 41 laut Bilanz im Betriebsvermögen des technischen Büros befunden hat und vom Teilbetrieb "Technisches Büro" weder für das Jahr 1994, noch für die Zeit bis 30. April 1995 Miete für die Nutzung der Büroräume gezahlt worden ist.

Anlässlich der Entnahme des Betriebsgrundstückes samt Gebäude im Zeitpunkt der Veräußerung des Teilbetriebes "Technisches Büro" zum 1. Mai 1995 waren die Investitionsfreibeträge, die anlässlich der Herstellung des Gebäudes gewinnmindernd geltend gemacht worden waren, daher gemäß § 10 Abs. 9 EStG 1988 aufzulösen. Da sich das Gebäude in der R-straße 41 - wie vorhin dargestellt - zu 91,46% im notwendigen Betriebsvermögen des Teilbetriebes "Technisches Büro" befunden hat, betragen die im Jahr 1995 aufzulösenden Investitionsfreibeträge 2,778.322,00 S.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, denen sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz anschließt.

Graz, 26. August 2004