



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Josef Pointinger, Arbeiterkammer Oberösterreich und Dr. Karl Penninger, Landwirtschaftskammer Oberösterreich, über die Berufung der WG, vertreten durch FM, vom 4. Mai 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 2. April 1998 betreffend Körperschaftsteuer 1994 nach der am 28. Juni 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichterstatters sowie der Ausführungen der oben genannten Vertreter entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

1. Die WRG brachte am 2. Juni 1997 ihr gesamtes Vermögen in die WHG gemäß Art. VI § 38 a UmgrStG mit Stichtag 1. Januar 1997 ein. Die WHG wiederum brachte den operativen Betrieb gemäß Art III UmgrStG mit gleichem Stichtag in die 100%-Tochtergesellschaft WKBG ein. Die WRG endete am 29. August 1997 als Umsatzsteuersubjekt und wurde am 26. Oktober 1999 amtswegig im Firmenbuch gelöscht.
2. a. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der WRG wurde von der Finanzverwaltung am 18. März 1998 festgestellt, dass ein geltend gemachter Investitionsfreibetrag (IFB) in Höhe von 3.158.000,00 S im Rahmen der Veranlagung der Körperschaftsteuer 1994 nicht anerkannt werden könne:

Die 100%-Tochter der WRG (seit 16. Februar 1994) - die WGG - habe zusammen mit der Mutter im März 1994 das Gerüstebauunternehmen des KE zur Gänze gekauft, die Büroräumlichkeiten seien ab Erwerb des Unternehmens von Herrn KE gemietet worden.

Der Kauf sei in der Weise erfolgt, dass

- (1) die Arbeitnehmer durch die WGG übernommen worden seien,
- (2) die WRG sämtliche Anlagegüter (Gerüste und LKW) um rd. 16.000.000,00 S erworben
- (3) und die WGG zusätzlich die Stilllegungsgebühr (Verpflichtung von KE in den nächsten 20 Jahren nicht mehr tätig zu werden) gezahlt habe. Dafür habe sie sich Geld von der WRG geborgt.

Anschließend habe man die von der WRG gekauften Gerüste und LKW an die WGG vermietet.

Die Geltendmachung eines IFB sei beim Erwerb eines ganzen Betriebes nicht möglich. Alles was als Veräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 anzusehen sei, ziehe beim Erwerber den Ausschluss des IFB nach sich. Durch eine Aufteilung des Erwerbes des Unternehmens dergestalt, dass sämtliche körperlichen Gegenstände durch die liquide Mutter erworben würden und nur die Stilllegungsvereinbarung von der WGG, könne man die Regelung des § 10 EStG 1988 nicht umgehen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gebiete es, die Sachverhalte nicht nach ihrem äußeren Erscheinungsbild, sondern nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen. Tatsache sei aber, dass hier eine Muttergesellschaft und ihre 100%-Tochter zusammen ein Unternehmen gekauft hätten.

Das Finanzamt nahm daher das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1994 wieder auf und verweigerte die Anerkennung des IFB für Gerüste und LKW aus einer Bemessungsgrundlage von 15.790.000,00 S (mit 20%) in Höhe von 3.158.000,00 S.

b. Gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 2. April 1998 für 1994 wurde durch die WRG Berufung erhoben: Die Bw. habe lediglich einzelne Wirtschaftsgüter erworben, die sie weiterverleaste habe, Büroräume und Lagerplätze habe die WGG weiterbenutzt und den Kundenstock um 3.800.000,00 S erworben. Die WGG habe daher mehr wesentliche Grundlagen erworben, als die Bw. Zudem könnten die WRG und die WGG nicht als ein Unternehmen gesehen werden, dies widerspreche dem für juristische Personen geltenden Trennungsprinzip. Die wesentlichen Grundlagen eines Gerüstebauunternehmens seien das Anlagevermögen, das Personal und der Kundenstock. Der Ankauf sämtlicher wesentlicher Anlagegüter durch die Genossenschaft sei aus Liquiditätsgründen erfolgt und um bei einer möglichen Insolvenz der GmbH wenigstens die Substanz zu retten. Weiters habe man dadurch eine eventuelle Unternehmensnachfolge-Haftung verhindern wollen, weil der Kauf eines

Unternehmens mit einem erheblichen Risiko verbunden sei. Der Betrieb eines Gerüstbauunternehmens stelle sich so dar, dass man für ein bestimmtes Bauvorhaben eingeladen werde, ein Angebot zu legen, anschließend besichtige man die Baustelle, formuliere das Angebot, bekomme den Auftrag, baue das Gerüst auf und ab und lege die Rechnung. Man brauche Fachpersonal für die Durchführung dieser Tätigkeit, es gebe aber keine eigene Berufsausbildung, vielmehr handle es sich um angelernte Mitarbeiter.

3. Am 6. Juli 1998 wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 der Berufsbehörde (FLD für OÖ.) zur Entscheidung vorgelegt.

a. Mit Vorhalt vom 21. Mai 2001 wurde die Bw. ersucht folgende Fragen (Auszug) zu beantworten:

Schlüsseln sie die für die Wirtschaftsgüter bezahlten 16.000.000,00 S auf die einzelnen Wirtschaftsgüter auf. Ist auch ein Firmenwert enthalten? Wie sieht der Betrieb eines Gerüstbauunternehmens aus? Inwiefern braucht man Fachpersonal für die ausgeübte Tätigkeit? Welche besondere Ausbildung haben die übernommenen Leute? Die bezahlte Stilllegungsprämie ist nicht ident mit einem Kundenstockerwerb, hier ist im Gegensatz zur Behauptung in der Berufung mit der Stilllegungsprämie kein Kundenstock erworben worden. Wie wurden die 3.800.000,00 S Stilllegungsprämie von der GmbH (nicht liquid) finanziert? Ist es richtig, dass die Bw. die 16.000.000,00 S eigenfinanziert hat? Ist es richtig, dass die Verhandlungen gegenüber dem Verkäufer des Gerüstbaus hinsichtlich des Erwerbs der Wirtschaftsgüter und der Stilllegung von derselben Person bzw. vom selben Personenkreis geführt wurden? Von wem? Warum wurde gerade hier die Vorgangsweise Leasing gewählt? Die Muttergesellschaft wurde im Jahr 1999 gelöscht. Weshalb? Was ist mit den vom Verkäufer übernommenen und an die Tochtergesellschaft geleasten Wirtschaftsgütern geschehen?

b. Die Bw. gab zum Vorhalt am 18. Juni 2001 eine Stellungnahme (Auszug) ab:

(1) Die wesentlichen Grundlagen eines Gerüstbauunternehmens seien das Anlagevermögen, das Personal und der Kundenstock.

(2) Der Ankauf sämtlicher wesentlicher Anlagegüter durch die Genossenschaft sei einerseits aus Liquiditätsgründen erfolgt und andererseits aus der Überlegung, das Risiko zu splitten. Den risikobehafteten Betrieb eines Gerüstbauunternehmens habe man von der Substanz trennen wollen, um bei einem möglichen Insolvenzscenario wenigstens die Substanz retten zu können. Auch habe man eine Unternehmensnachfolgehafung verhindern können.

(3) Ob noch weitere wesentliche Anlagegüter zum Betriebsvermögen des Verkäufers gehörten, könne man nicht vollständig beantworten, da in das Unternehmen kein Einblick genommen werden könne.

(4) Der Kaufpreis teile sich wie folgt auf:

ca. 50.000 m <sup>2</sup> Stahlgerüstmaterial	15.170.000,00 S
8 Aufzüge	620.000,00 S
5 LKW	130.000,00 S
1 VW Bus	80.000,00 S
	16.000.000,00 S

(5) Der Betrieb eines Gerüstbaues stelle sich so dar, dass man für ein bestimmtes Bauvorhaben eingeladen werde, ein Anbot zu legen, die Baustelle besichtige, das Anbot formuliere, den Auftrag bekomme, das Gerüst aufbaue, nach Beendigung des Auftrags wieder abbaue und die Rechnung lege.

(6) Die erworbenen Wirtschaftsgüter, LKW und Gerüste seien von der Tochtergesellschaft gemietet und zur Abwicklung der Aufträge eingesetzt worden.

(7) Man brauche sehr wohl Fachpersonal für die Durchführung dieser Tätigkeiten, jedoch gebe es keine eigene Berufsausbildung. Es handle sich um angelernte Mitarbeiter, die Vorarbeiter seien durch jahrelange Erfahrung gekennzeichnet.

(8) Die bezahlte Stilllegungsprämie sei einerseits dafür bezahlt worden, dass der Verkäufer diese Tätigkeit nicht mehr ausübe und andererseits sei auch sehr wohl eine Firmenwertkomponente darin enthalten. Erst durch die Nichtmehrausübung der Tätigkeit des Verkäufers sei es der Tochtergesellschaft möglich gewesen, diese Kundenstruktur auf eigene Rechnung zu betreuen.

(9) Die Finanzierung sei im Jahr 1995 durch einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 5.000.000,00 S erfolgt, der im Jahr 1996 in eine Kapitalrücklage eingestellt worden sei. Die Bw. habe 16.000.000,00 S aus Eigenmitteln finanziert.

(10) Die Verhandlungen seien vom Geschäftsführer der Mutter- und Tochtergesellschaft geführt worden.

(11) Bezüglich der Finanzierung sei es von vorneherein auf der Hand gelegen, die liquiden Mittel der Muttergesellschaft in Anspruch zu nehmen und das Risiko zu splitten.

(12) Die Muttergesellschaft sei 1999 gelöscht worden, nach Abspaltung der Tochtergesellschaft. Die Rechtsform einer Genossenschaft habe sich insgesamt als etwas problembelastet herausgestellt. Zur Leitung eines Bauunternehmens sei die GmbH sicherlich besser geeignet, als eine Genossenschaft.

(13) Die Wirtschaftsgüter welche man gekauft habe, seien bei der Abspaltung in die Tochterfirma übergegangen und zu einem geringen Teil noch dort vorhanden.

4. Mit Berufungsentscheidung der FLD für OÖ., RV/185/1-6/98, vom 20. September 2001 wurde die gegen den aufgrund der BP erlassenen Körperschaftsteuerbescheid für 1994 eingebrachte Berufung abgewiesen:

(1) Nach § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Unstrittig sei, dass die Muttergesellschaft zusammen mit der Tochtergesellschaft ein Unternehmen gekauft habe. Der Gesetzgeber bezwecke durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines IFB die Ankurbelung der Wirtschaft dadurch, dass beim Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter ein Steuervorteil eingeräumt werde. Zweck sei aber nicht die Förderung von Firmenkäufen. Es solle verhindert werden, dass bei einer Betriebsfortführung ein IFB anfalle. Hier liege aber der Fall vor, dass unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Betrieb von der Tochtergesellschaft fortgeführt werde. Gerade bei einer solchen Konstellation solle nach dem Gesetzeszweck ein IFB ausgeschlossen sein, wobei auf die enge Verflechtung von Mutter- und Tochtergesellschaft hingewiesen werde.

(2) Zudem habe die Bw. durch den Erwerb der Wirtschaftsgüter in Höhe des doch sehr bedeutsamen Betrages von 16.000.000,00 S die wesentlichen Grundlagen des Gerüstebaubetriebes von KE erworben. Es liege daher auch bei der Bw. ein (eigener) Betriebserwerb vor. Wenn ein bereits in der Branche arbeitendes Unternehmen Gerüste und LKW eines früheren Betriebes kaufe, habe es die wesentlichen Grundlagen des Betriebes übernommen. Das Aufstellen der Gerüste hätten auch die eigenen Arbeiter übernehmen können. Es liege daher im Erwerb der Gerüste und LKW im Wert von 16.000.000,00 S ein Betriebserwerb vor.

Die Adressierung des Bescheides erfolgte an die WKBG als Rechtsnachfolgerin der WRG.

5. Der Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 20. September 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1994 wurde mit Beschwerde der WKBG angefochten und durch den VwGH mit Entscheidung vom 29. März 2006, ZI. 2001/14/0210, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben. Bei Einbringungsvorgängen (auch unter Anwendung des Art. III UmgrStG) werde die aufnehmende Kapitalgesellschaft nicht Gesamtrechtsnachfolgerin des bisherigen Betriebsinhabers. Der erstinstanzliche – an die WRG gerichtete – Bescheid habe daher keine Rechtswirkungen gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft (WKBG) entfaltet. Die von der WRG erhobene Berufung sei daher auch nicht der beschwerdeführenden Gesellschaft (WKBG als Rechtsnachfolger) zuzurechnen. Dessen ungeachtet sei der nunmehr angefochtene Bescheid an die WKBG

ergangen. Diese sei somit erstmals zu den genannten Abgaben herangezogen worden. Der Rechtsmittelbehörde mangle es aber an der Zuständigkeit zur Erlassung eines Abgabenbescheides an eine Person, die nicht bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogen worden sei. Daran ändere weder der Umstand etwas, dass es sich bei dem bekämpften Bescheid um den am 2. April 1998 erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 1994 der WRG gehandelt habe, noch dass diese Gesellschaft im Jahr 1999 gelöscht worden sei.

6. Aufgrund der Bescheidaufhebung durch den VwGH war unter der Zahl RV/0394-L/06 das fortgesetzte Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat abzuführen.

a. Mit Schreiben vom 8. Juni 2006 wurde der Bw. seitens der Berufungsbehörde ein Vorhalt übermittelt und es wurde ersucht folgende Fragen zu beantworten:

In der Berufung vom 4. Mai 1998 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 vom 2. April 1998 wurde ausgeführt, die Tochtergesellschaft habe einen beachtlichen Kundenstock übernommen. Die Anschaffung eines Kundenstocks war für das Finanzamt nicht erkennbar, wohl aber eine Zahlung von 3.800.000,00 S, die einer "Stillegungsvereinbarung" vom 16. Februar 1994 (zwischen dem Verkäufer des Gerüstebaus und der Tochtergesellschaft) entnommen wurde. In dieser Vereinbarung verpflichtete sich der Verkäufer 20 Jahre lang im Gerüstebau nicht tätig zu werden. Die Sachbearbeiterin des Vorverfahrens bei der Berufungsbehörde übermittelte am 21. Mai 2001 einen Vorhalt, in welchem sie unter Punkt 2 ausführte, eine Stillegungsprämie sei kein Kundenstockerwerb, ein solcher sei daher nicht erworben worden. Im Antwortschreiben vom 18. Juni 2001 führte die Bw. unter Punkt 2 dazu aus, die Stillegungsprämie sei dafür bezahlt worden, dass der Verkäufer die Tätigkeit nicht mehr ausübe und es sei auch eine Firmenwertkomponente darin enthalten. Durch die Nichtausübung des Verkäufers sei es der Tochterfirma möglich gewesen, diese Kundenstruktur auf eigene Rechnung zu betreuen.

Nachweise wurden der Berufungsbehörde nicht übermittelt. Nach den bisher bekannten Fakten handelt es sich bei der "Kundenstockübernahme" nur um eine nicht bewiesene Behauptung, die zudem der vorliegenden Vereinbarung widerspricht (Ablöse für die Nichtausübung und nicht für einen Kundenstock). Es wären daher folgende Fragen zu klären: Gab es einen Zusatz zur Stillegungsvereinbarung vom 16. Februar 1994? Wenn die Tochterfirma einen Kundenstock übernommen hat, welche Kunden waren betroffen (wurde eine Liste der Kunden übergeben und wo ist diese Liste, Kartei usw.)? Wie wurde dieser "Kundenstockerwerb" bilanziell in der Tochterfirma behandelt?

Wurde zum damaligen Zeitpunkt (Erwerb der Gerüste und LKW durch die Bw., Nutzung von Büros und Lager bzw. Übernahme der Arbeitnehmer durch die Tochterfirma) der gesamte Betrieb des Verkäufers übernommen?

Mit dem Vorhalt wurde auch der Termin der beantragten mündlichen Verhandlung (28. Juni 2006) mitgeteilt.

b. Vom Referenten wurden im Zuge des Berufungsverfahrens Unterlagen bezüglich des Verkäufers der Gerüstefirma beim Finanzamt angefordert. Dabei ergab sich folgendes: Die mit einem Kaufpreis von 15.790.000,00 S (netto) an die Bw. verkauften Gerüste (Kaufdatum 15. März 1994) standen in der Bilanz des Verkäufers am 31. Dezember 2003 noch mit 1.134.810,00 S zu Buche. Die ausgewiesenen Anschaffungskosten dieses Postens insgesamt betrugen 8.612.721,00 S. Das um 45.000,00 S am 15. März 1994 an die Bw. verkaufte Fahrzeug LKW Mercedes 1625/48, Baujahr 1984 ist nach den vorgelegten Unterlagen bereits am 20. Dezember 1993 aus dem Betriebsvermögen des Verkäufers ausgeschieden.

c. Mit Schreiben vom 16. Juni 2006 wurde die Bw. zur mündlichen Senatsverhandlung am 28. Juni 2006 geladen.

d. Am 19. Juni 2006 wurde eine Besprechung mit dem Verkäufer KE abgehalten, die folgendes ergab (Aktenvermerk vom selben Tag):

(1) Die genaue Errechnung des Kaufpreises ist Herrn KE nicht mehr Erinnerung. Die Firma sei gut situiert gewesen und habe gut verdient. Daher sei der Kaufpreis so hoch gewesen.

(2) Von der Bw. wurde die Firma gekauft, da ohnehin schon seit längerem die Preise durch sie regelrecht "gedrückt" worden waren. Da kein Nachfolger vorhanden war, sei KE an einem Verkauf interessiert gewesen. Man habe Angebote gelegt – zuerst 15.000.000,00 S – aber die seien zu gering gewesen. Dann habe man nachgebessert. Die Gerüste hätten etwa ein Ausmaß von 50.000,00 m<sup>2</sup> besessen und seien um rd. 300,00 S verkauft worden.

Übernommen habe der Verkäufer einen laufenden Betrieb. Dieser habe auch Einsicht in die Buchhaltung gehabt und die Kundenliste gesehen, nur nicht das, was direkt fakturiert wurde.

(3) Der Kundenstock habe den Wert gehabt, den die persönliche Arbeit des Verkäufers der Gerüstefirma gehabt habe.

(4) Die Stilllegungsprämie habe verhindern sollen, dass KE dem Käufer noch einmal Konkurrenz mache.

(5) Personal für den Gerüsteaufbau sei leicht zu beschaffen gewesen. Dafür gebe es "Partien" die praktisch jederzeit abrufbar bereit stünden, um derartige Arbeiten durchzuführen.

e. Am 23. Juni wurde eine Erörterung mit der Bw. und der Vertreterin des Finanzamtes durchgeführt:

Nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten wird die Sach- und Rechtslage zu folgenden Themen erörtert:

Übergeben wird an die Bw ein Aktenvermerk vom 19. Juni 2006 anlässlich einer Besprechung mit Herrn Ing. KE.

SB: Im Vorhalt vom 8. Juni 2006 wurde die Frage gestellt, wie und in welcher Weise ein Kundenstock erworben worden ist und wie dieser Kundenstock im weiteren Sinne behandelt wurde.

Mag. M.: Mit dem Ing. KE wurde eine Vereinbarung abgeschlossen, dass er 20 Jahre in dieser Branche nicht mehr tätig ist. Die Kundenkartei ist ebenfalls übergegangen, auch das Personal wurde übernommen. Das Büro und die Büromöbel wurden übernommen. Baumeister bei Ing. KE war Herr G., der die Kundenkontakte hatte, aber im letzten Moment die Mitarbeit abgesagt hat und an dessen Stelle KE als Konsulent beschäftigt wurde, um die Kundenkontakte weiterzuführen.

Ing. R.: Im Februar 1994 wurde eine umfassende Information an die gesamten Kunden der Firma KE hinsichtlich der Nachfolge der Firma WGG geschickt. Inhalt dieses Schreibens war, dass sich Herr Ing. KE bei seinen Kunden verabschiedete und ankündigte, der Firma WGG als Konsulent weiter zur Verfügung zu stehen. Die WGG hat allen Kunden mitgeteilt (KE-Kunden + Gerüstebaukunden): Die Änderung der Gesellschaftsform, die Übernahme der Gerüstbautätigkeit der Firma KE und die Tätigkeiten des Konsulenten. Grundlage der Aussendungen war eine Kundenkartei (Heft Ausgangsrechnungen der Firma KE, die der Käufer erhalten hat).

SB: Wie errechnete sich der Kaufpreis der Rechnung vom 15. März 1994 über 16.000.000 S (Ankauf Gerüste und LKW) von der Firma KE?

Mag. M/Ing. R.: Ich habe ca. 50.000 m<sup>2</sup> übernommen, der damalige Marktwert war ca. 300 S pro m<sup>2</sup> plus Zusatzkosten und daraus errechnet sich der Kaufpreis. Zum Beweis dafür, dass die Firma WRG immer schon Gerüste für die Tochter gekauft und dann diese vermietet hat, verweise ich auf die Bilanz 1992, wo 5.000 m<sup>2</sup> Gerüst um ca. 149.676 Euro (umgerechnet) von anderen Firmen für die Tochterfirma gekauft wurden.

SB: Hatten Sie Einblick in die Bilanz der Firma KE zu diesem Zeitpunkt?

Ing. R.: Ja, ich hatte Einblick in die Bilanz und vermutlich auch der Steuerberater.

SB: Die Berufungsbehörde hat die Akten des Herrn Ing. KE ausheben lassen. Der Einblick in die Bilanzen des Verkäufers hat ergeben, dass die um 16. Mio S angekauften Gerüste (Kaufvertrag vom 15. März 1994) zum 31. Dezember 1993 mit einem Buchwert von 1.134.810,00 S in der Bilanz enthalten waren und mit einem Anschaffungspreis von 8.612.721,15 S ausgewiesen wurden. Zudem ergibt die Bilanz, dass der im Kaufvertrag vom 15. März 1994 an die WRG verkaufte Lkw Mercedes 1625/48, Baujahr 1984 (Kaufpreis



45.000,00 S) laut Bilanz der Firma KE schon am 20. Dezember 1993 aus dem Firmenvermögen ausgeschieden ist.

Ing. R.: Da muss ich meine Aussage insoweit revidieren, als ich mir das Anlagenverzeichnis der Bilanz der Firma KE nicht angesehen habe, sondern ausschließlich die Erfolgsrechnung.

SB: Soll das bedeuten, Herr Ing. R, dass Sie eine Firma um 16 Mio Schilling gekauft haben und nach Ihren Angaben auch die Bilanz dieser Firma bekommen haben und sich trotzdem nicht angesehen haben, mit welchen Werten die übernommenen Wirtschaftsgüter ausgewiesen sind?

Ing. R.: Nein, das hab ich mir nicht angesehen. Aber der Umfang der Gerüste wurde seinerzeit nachgewiesen aufgrund von Rechnungslegungen, dh. aufgrund der verrechneten Gerüstmengen Ende 1993. Da hat man gesehen, auf der Baustelle steht soviel und auf der Baustelle steht so viel.

SB: Inventur wurde nicht gemacht?

Ing. R.: Nein, aus einer Inventur wurde das Volumen nicht errechnet.

SB: Frage an den beigezogenen Verkäufer Ing. KE: Hatte der damalige Käufer der Firma WRG auch Ihre Bilanzen?

Ing. KE: Ja, soweit die Bilanzen fertig waren hat die Firma WRG diese bekommen.

Ing. R.: Die Frage des Wertes der Gerüste in der Bilanz der Firma KE war für die Firma WRG als Käufer irrelevant. Der Wert wurde festgestellt aufgrund des Marktwertes, wenn man es hätte zukaufen müssen von Gerüsterstellern.

SB: Wie hoch schätzen Sie den damaligen Firmenwert der Firma ein?

Ing. KE: Der Wert der Firma bestand für mich im Kundenstock, in der guten Zusammenarbeit, den Mitarbeitern, in den Fahrnissen, in der Logistik, im Lagerplatz und in den Gerüsten.

Die „Konsulententätigkeit“ ergab sich aus der Firmenübergabe, die ordentlich abgewickelt werden sollte und deswegen, weil mein wichtigster Mitarbeiter kurzfristig die Weiterarbeit verweigert hat. Die Tätigkeit dauerte bis Anfang 1995. Diese Tätigkeit war nicht geplant, aber wurde zusätzlich entlohnt.

Mag. M.: Im Anlageverzeichnis des Herrn Ing. KE müssen nicht alle Gerüste aufscheinen, wenn sie in den Vorjahren als geringwertige Wirtschaftsgüter behandelt und daher sofort abgeschrieben wurden.

SB: Laut Ihrer Darstellung in der Berufung enthält die Zahlung von 3.800.000,00 S von der Tochterfirma auch den Wert des Kundenstockes. Mit welchem Betrag ist Ihrer Meinung nach der Wert des Kundenstocks in der Stilllegungsvereinbarung enthalten?

Mag. M.: Meiner Meinung nach zu einhundert Prozent.

SB: Ist die Nichtausübung der Tätigkeit nunmehr Ihrer Ansicht nach mit Null bewertet und der Kundenstock mit 3.800.000,00 S?

Mag. M.: Dafür, dass jemand nichts arbeitet wird man nichts bezahlen, also muss der Betrag für etwas anderes bezahlt worden sein und das ist der Kundenstock.

Mag. M.: Ergänzend füge ich an, dass in der Bilanz der Tochterfirma zum 31. Dezember 2002 die Stilllegungsvereinbarung als Geschäftswert mit einem Betrag von 110.379,85 € erfasst ist. Dieser Firmenwert wurde auf 15 Jahre abgeschrieben.

7. In der am 28. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde folgendes ausgeführt:

Der Referent trägt den Sachverhalt vor.

Vorsitzender: Gibt es seitens des Finanzamtes noch Ergänzungen zum Sachverhalt oder Richtigstellungen?

Finanzamtsvertreterin: Nein.

Vorsitzender: Dann ersuche ich den steuerlichen Vertreter um seine Ausführungen.

Mag. M.: Wird sind bei der Erörterung letzten Freitag mit dem LKW-Verkauf der Verkäuferin konfrontiert worden. Dazu ist zu sagen, dass es überraschend war, dass da bei KE ein Abgang gewesen sein soll, das Fahrzeug ist nämlich nach wie vor bei der Bw. Diesbezüglich legen wir Unterlagen vor (Kopie der Zulassung).

Ing. R.: Der wurde umgebaut in einen Wasserwagen.

Mag. M.: Da ist eine Kopie, wo genau die Firmentype oben steht – 1625, Baujahr 1984. Erstzulassung zum Verkehr am 2. Januar 1984. Das Fahrzeug läuft noch immer und ist als Tankwagen umgerüstet worden. Im Zulassungsschein scheint der Vorbesitzer nicht mehr auf, es war eine Einzelgenehmigung. Warum das Fahrzeug nicht mehr im Anlagevermögen gewesen sein soll und der Abgang verbucht worden ist, darüber können wir keine Aussagen mehr machen.

Ing. R.: Vielleicht gab es einen Fehler bei der Bilanzerstellung des Herrn KE. Vielleicht hat er – das machen wir heute noch, bevor wir in die Weihnachtsferien gehen - die alten Fahrzeuge stillgelegt und abgemeldet. Wenn ich eine Verkaufsbestätigung in den

Buchhaltungsunterlagen habe, dann deshalb, weil meine Buchhaltungsleiterin bei allen Anlagen eine Rechnung dazugibt. Der KE ist kein Betrüger. Da muss etwas bei ihm passiert sein, dass der Steuerberater das abgemeldete Fahrzeug als verkauft angesehen hat. Das Fahrzeug existiert, ich habe den gültigen Typenschein, einen Einzelgenehmigungsbescheid und das Fahrzeug wurde vom LKW auf einen Wasserwagen umgebaut. Auf dem Zulassungsschein steht noch immer "Gerüstebau". Der Wasserwagen fährt heute noch zur Bewässerung gegen den Staub, da haben wir nichts gestohlen, den haben wir gekauft. Bei KE kann ich nur vermuten: Der wurde abgemeldet, wie alle Fahrzeuge, die man im Winter nicht braucht. Das wurde halt damals falsch behandelt, aber das kann ja nicht uns treffen. Der LKW wurde gekauft und war damals weder unterbewertet noch überbewertet.

Zur Bilanz und den Gerüsten: Nach den Ausführungen des Referenten entsteht der Eindruck, die Bw. kauft und schaut sich nichts an, so ist das bitte nicht. Es kam aber öfters vor, dass die Mutterfirma Anlagen gekauft und der Tochter zur Verfügung gestellt hat. Auch beim Gerüstbau wurde das so gemacht. Wir haben Anlagen gekauft und in der Folge auch LKW dazugekauft. Und das haben wir der Tochter über eine Vermietung zur Verfügung gestellt. Die Übernahme der Firma KE hat die Tochterfirma gemacht. Wir haben nicht wie gesagt wurde gemeinsam eine Firma gekauft, sondern ich habe mit der operativen Tochter die Gerüstebau KE gekauft. Ich habe auch vorher schon eine Gerüstebaufirma gekauft und beide Herren, von der anderen Firma und von der Firma KE, sind mir noch zur Verfügung gestanden. Beide haben sich verabschiedet und die Kunden wurden ordentlich informiert, dass Personen als Konsulenten zur Verfügung stehen. Das haben wir machen können, weil wir ein Verzeichnis über den Kundenstock hatten. Es gab Rundschreiben an die Kunden und ohne Adresse kann man das nicht ausschicken. Die Rundschreiben sind ja da auf den Seiten fünf und sechs enthalten.

Weil es heißt, ich habe mir das Anlageverzeichnis nicht angeschaut. Das Anlagevermögen war mir egal, ich hätte die Gerüste auch woanders neu kaufen können, wie ich es schon ein Jahr vorher gemacht habe. Das ist der einzige Fehler, den gebe ich auch hier zu vor dem Senat. Denn jetzt hängt man sich daran auf. Hätte ich in die Vereinbarung geschrieben "Kundenstockübernahme" statt "Stilllegungsvereinbarung", gäbe es überhaupt keine Debatte. Wenn man ein bißchen in der Wirtschaft steht, kann man sich doch vorstellen, wenn sich heute der Besitzer verabschiedet und der neue Besitzer vorstellt, dass man das aufgrund einer Kundenstockkartei machen muss. Das Anlageverzeichnis habe ich nicht angeschaut? Noch einmal – der Wert war damals für gebrauchte Gerüste bei 300,00 S/m<sup>2</sup>, das musste auch dem Aufsichtsrat gemeldet werden, der hat nur aus Baumeistern bestanden, aus meinen Kunden. Gehen sie davon aus, dass die wussten, was sie mir genehmigen. Dass die gesagt haben, das ist der m<sup>2</sup>-Preis, das kostet so viel. Und ob er es neu kauft oder dem KE abkauft ist doch egal.

Die Tochterfirma übernahm alles andere: Büro, Möbel, den Konsulenten KE, das Personal soweit es wollte (nicht den Baumeister). So ist das abgelaufen, eine ganz gerade Geschichte.

Vorsitzender: Wieviele Arbeiter haben sie denn übernommen?

Ing. R.: Es waren damals etwa 12 oder 13 Arbeiter, KE hatte drei Partien und eine Partie besteht üblicherweise aus vier Leuten. Ich habe damals schlicht und ergreifend einfach verdoppelt. Damals waren noch 72 Baumeister in der Genossenschaft und die haben das verlangt. Ich bin so hingestellt worden, als ob ich einfach irgendetwas kaufe. Ich habe in der Erfolgsrechnung, in der Bilanz nachgeschaut. Mein Fehler war, wenn da steht "Kundenstockübernahme", dann ist alles gegessen. Ich habe mir von einer Firma die uns heute noch beliefert eine Bestätigung geben lassen: "Wir bestätigen guten Gewissens, dass die in den Jahren 1992 bis 1994 an die Bw. gelieferten Gerüste mit einem durchschnittlichen m<sup>2</sup>-Preis von 390,00 bis 420,00 ATS verrechnet wurden". So brauchen sie auch zB. gewisse Eckausformungsgeräte, das sind Zusätze. Sie brauchen höhere Spindeln, kleinere Spindeln usw. So kommt ein unterschiedlicher Preis zustande. Das bestätigt eine Firma ja nicht, damit sie sich nachher anzeigen lässt. Mit der operativen Firma haben wir die Firma KE, den Kundenstock, die Baustellen gekauft und den KE verpflichtet, "zwanzig Jahre darfst du mir nicht ins Gai gehen". Der war damals 54 Jahre. Dessen muss ich mich doch versichern, sonst wäre ich ja grob fahrlässig, wenn der am nächsten Tag die Möglichkeit hat, wieder anzufangen. Ob das moralisch ist oder nicht, ist eine andere Bewertungsebene. Er wollte auch verkaufen, weil sein Sohn Medizin studiert hat und sagte, „mich interessiert die Firma nicht“. Und KE sagte, "was soll ich noch arbeiten". Das waren die persönlichen Hintergründe. Und die Anlagen habe ich – wie auch vorher schon in anderen Fällen – mit der Muttergesellschaft, der Genossenschaft gekauft. Das machen wir übrigens heute noch und das ist dreimal geprüft worden. Anlagen mit der Mutter kaufen – das machen wir heute noch.

Mag. M.: Auf der Seite vier der übergebenen Unterlagen ist auch ein Aktenvermerk aus dem Jahr 1993, wo man, bevor man die Firma gekauft hat, eine Kooperationsvereinbarung abgeschlossen hat. Dort kommt zum Ausdruck dass KE 52.000,00 m<sup>2</sup> Gerüste ca. hatte.

Ing. R.: Das habe ich vergessen. Wissen sie wie wir die Quadratmeter festgestellt haben? Da gibt es ein Rechnungsausgangsbuch 1993. Wenn ich ihnen ein Gerüst vermiete, heißt es Länge mal Breite oder Länge mal Höhe ist so viel m<sup>2</sup> und 50,00 S pro m<sup>2</sup> kostet es für einen Monat. Aufgrund dieser gestellten und nicht bestrittenen Rechnungen der Kunden wussten wir, wie viel m<sup>2</sup> am Markt draußen stehen. Wenn ich sie heute alle einlade in einen Autobus und sage, fahren wir zum Gerüstebauplatz und ich zeige ihnen die Rahmen und die Spindeln und die Platten, können sie nie feststellen, wie viele m<sup>2</sup> das sind. Und das war die fairste Sache und das ist auch der Grund, warum wir heute noch im Gerüstbau nur eine

oberflächliche Inventur haben. Sie können die Platten gar nicht alle zählen. Wie wir das neue Dienstleistungszentrum eingerüstet haben – da werden an einem Abend drei Platten kaputt. Sie haben die Stückzahl nie parat und dann haben sie im Winter 1/3 draußen stehen und 2/3 herinnen. Das geht nicht, unmöglich. Sie können tatsächlich nachvollziehbare Inventuren nur machen, indem sie heute sagen, das ist verrechnet, das steht draußen.

Vorsitzender: Gibt es noch Fragen, Ergänzungen?

Mag. M.: Ich möchte noch ergänzen: Die Menge ist nachgewiesen, die 52.000,00 m<sup>2</sup>, der Wert ist nachgewiesen aus den Rechnungen. Warum die KE als Anschaffungskosten nur rd. 8.000.000,00 S hat, ist für mich nur erklärbar mit den GWG. Gerüste bis 5.000,00 S waren sofort abzuschreiben (übergebene Anlagen laut BMF-Mitteilung Seite 7). KE wird das in der Vergangenheit sofort abgeschrieben haben. Vielleicht wurde in den letzten Jahren nicht mehr aktiviert, weil er die Absicht hatte zu verkaufen. Ich kann es mir nur so vorstellen. Wenn ich einen Betrieb verkaufen will, versuche ich ihn besser darzustellen. Das ist für mich ein plausibler Grund, ich kann es nicht beweisen, ich habe keinen Einblick in die Unterlagen, aber das ist für mich die einzige Erklärung. Auch KE muss die Gerüste gekauft haben, wenn sie da waren. Und die m<sup>2</sup> waren da.

Auf Seite 10 der übergebenen Unterlagen habe ich von der Genossenschaft noch etwas gefunden, nämlich dass genügend Bankguthaben mit 20.000.000,00 S im Jahr 1993 da waren, damit dieser Kauf wirklich aus den Eigenmitteln finanziert werden konnte. Das als Beweis dafür, dass das alles wirklich so war.

Vorsitzender: Eine Frage hätte ich noch zum m<sup>2</sup>-Preis: Nach der Bestätigung, wonach der Preis damals zwischen 390,00 bis 420,00 S pro m<sup>2</sup> gelegen war, das bezieht sich ja auf neue Gerüste?

Mag. M./Ing. R.: Auf neue Gerüste.

Vorsitzender: Die waren aber lange schon gebraucht und weitgehend abgeschrieben.

Mag. M.: GWG hat er sofort abgeschrieben und was soll er dann darstellen in der Bilanz und im Anlagenverzeichnis? Vielleicht kann man noch Zahlen kriegen, in welchem Jahr die Zugänge waren, ich habe leider keine Daten, ob das immer aktiviert worden ist oder nicht, ich weiß es nicht.

Vorsitzender: Gut aus den Bilanzen hat man das nicht gesehen.

Ing. R.: Aber im Anlagenverzeichnis von KE müsste man das ja sehen, wenn er das vorlegt.

Referent: Ich hätte da eine Frage. Wenn sie Firmenübernahmen machen in der Steuerberatung, bewerten sie dann immer die Wirtschaftsgüter dieser Firma nach dem

Verkaufspreis – wie sie gesagt haben – oder bewerten sie schon mit dem Wert, den sie in dieser Firma haben?

Mag. M.: Ich bewerte das Anlagenverzeichnis gar nicht selber. Die Bewertung muss immer der Mandant machen, weil der der Branchenkenner ist und wissen muss, was ein Gerüst wert ist.

Ing. R.: Sie wollten eine Antwort zur Bewertung, der Steuerberater kann das nicht, hat er gerade gesagt.

Referent: Die Frage ist noch nicht ganz beantwortet. Die Bilanz macht der Steuerberater und dieser hat wohl die Aufgabe den Kunden darauf hinzuweisen, dass die Sache nach dem EStG zu bewerten ist. Meine Frage war: Brechen sie den Marktpreis der einzelnen Wirtschaftsgüter auf den Wert des Unternehmens herunter oder machen sie es generell so, wie sie es hier gemacht haben, sie nehmen den Marktpreis für ein einziges Wirtschaftsgut und mit dem bewerten sie den ganzen Kauf. Das ist also mehr als merkwürdig.

Mag. M.: Ich bewerte keine Sachanlagen. Ich bewerte sie nicht. Der Mandant hat die Branchenkenntnis. Bei Autos kann ich in der Eurotaxliste nachsehen, was sie wert sind, aber ich traue mir auch nicht zu sagen, was ein Golf, Baujahr 2002, damals und jetzt wert war und ist.

Referent: Wenn es so gewesen wäre, wie sie jetzt sagen, dann hätten sie die GWG die schon seit Jahrzehnten abgeschrieben sind, mit 100% bei der neuen Firma angesetzt. Machen sie das in anderen Fällen auch?

Mag. M.: Ich habe es schon erwähnt, der Verkäufer hat beim Kauf gesagt, das wurde sofort abgeschrieben.

Referent: Die Frage steht immer noch. Setzen sie seit Jahrzehnten abgeschriebene geringwertige Wirtschaftsgüter mit 100% an?

Mag. M.: Ich kenne das Anlagenverzeichnis nicht.

Ing. R.: Sie haben mir ja eine Rechnung gezeigt. Die Wirtschaftsgüter sind damals nach einem Marktwert bewertet worden. Und so bewertet man. Denn wenn ich die am freien Markt kaufen täte, weiß ja sonst niemand was zB. die LKW kosten. Nach zehn Jahren stehen die mit einem Erinnerungscnt in der Buchhaltung und trotzdem ist der noch 100.000,00 S (7-8.000,00 €) wert. Hier soll man nicht verwirren. Ich habe nach Marktwert die Anlagen einer Firma gekauft. Ein mehrfaches des Cash-Flow ist in die Firma geflossen.

Vorsitzender: Die Frage der Kaufpreisermittlung ist nicht unbedingt die wesentliche. Die wesentliche Frage ist es, ob ein Betrieb erworben wurde. Die Frage der Bewertung ist eine Glaubwürdigkeitssache. Ist es erklärbar, wie die Preise zustandegekommen sind?

Referent: Um die Verteilung geht es schon. Wenn ich die Gerüste zu hoch bewerte und das ist in Wirklichkeit ein Firmenwert, dann habe ich eben auch in der Firma der Bw.einen Firmenwert.

Ing. R.: Gut jetzt geht es um den Firmenwert. Ich sage: 300,00 S ist für ein gebrauchtes Gerüst damals der Marktwert gewesen. Es wird auch bestätigt, dass sie das neu gekostet hätten. Der LKW hat mir hineingepasst, weil ich einen Wasserwagen daraus gemacht habe. Warum das Fahrzeug bei KE als abgemeldet in der Bilanz steht, weiß ich nicht, das entzieht sich meiner Kenntnis und interessiert mich auch nicht. Tatsächlich sind die Fahrzeuge nach dem damaligen Marktwert bemessen worden und die Gerüste auch. Genauso ist es. Die Genossenschaft hat sie vermietet. Wir hätten auch an andere vermieten können. Das ist auch heute noch üblich. Wir machen auch Spitzenabdeckungen nicht mit eigenen Anlagen, die dann zwei Monate draußen stehen und zehn Monate am Lager, sondern durch zugemietete Gerüste.

Vorsitzender: Sie können wahrscheinlich einen Gerüstbaubetrieb sogar weitgehend ohne eigene Gerüste betreiben.

Ing. R.: Die Sparte Industrierüste hat überhaupt kein eigenes Gerüst. Das leihen wir tagtäglich aus. Die Anlagen habe ich mit der Genossenschaft gekauft, die Firma selber mit Büro usw. haben wir dem KE mit der Tochterfirma abgekauft. Ich habe mir damals die Erfolgsrechnung angesehen, KE hat mit der Firma gut verdient, daher erhielt er ein mehrfaches des Cash-Flow, das ist üblich. Und wir haben es intern verdient, dieses Investment.

Vorsitzender: Wir werden die vorliegenden Unterlagen entsprechend würdigen und einbeziehen in die Entscheidungsfindung. Gibt es sonst noch Ergänzungen?

Mag. M.: Eine Sache habe ich noch. Es gibt einen Untermietvertrag zwischen der Tochter und KE, wo ab 1. März 1994 die Lokalitäten gemietet werden. KE war selbst nur Mieter mit einem ganz normalen Untermietvertrag.

Vorsitzender: Also der KE hat das selbst angemietet?

Referent: Die Tochter hat das von KE gemietet.

Vorsitzender: Gut, das ist ja unbestritten.

Mag. M.: Es wurde also die Lokalität gemietet, mit einem dem Finanzamt angezeigten Mietvertrag.

Vorsitzender: Gibt es sachverhaltsmäßig noch Ergänzungen des Finanzamtes?

Mag. S.: Nein.

Vorsitzender: Dann ersuche ich die Vertreterin des Finanzamtes ihre rechtlichen Ausführungen und Anträge vorzutragen und anschließend den Parteienvertreter.

Mag. S.: Ein Betriebserwerb liegt nach der ständigen Judikatur des VwGH vor, wenn ein in sich organisch geschlossener Kreis von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage des Betriebes bildet, wenn ein lebender Betrieb veräußert wird und wenn der Erwerber zugleich in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen. Gerüste und Fuhrpark stellen die wesentliche Grundlage des übernommenen Betriebes dar. Es liegt daher ein Betriebserwerb vor. Daher ist der IFB nicht anzuerkennen.

Mag. M.: Die Gerüste sind nicht das wesentliche, sondern der Kundenstock. Warum das als Stilllegungsprämie bezeichnet wurde, war für mich nicht nachvollziehbar, in Wirklichkeit war das der Kundenstock der gekauft wurde, weil damit die Tochter in der Lage war, den Betrieb auf eigene Rechnung unbeschadet von Eingriffen zu betreiben. Der operative Betrieb hat die Mitarbeiter übernommen, die Lokalitäten mit einem ganz offiziellen Mietvertrag gemietet, hat den Kundenstock gekauft mit dieser Stillhalteprämie und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise war das der Betriebserwerb.

Ing. R.: Da habe ich die Arbeiter und kein Material, das kann ich aber jederzeit zuwenden. Auf der anderen Seite habe ich das Material und könnte mir die Arbeiter, die Partie jederzeit zuwenden. Wo ist der Betrieb? Der Betrieb ist dort, wo die Menschen sind. Das ist der Betrieb.

Mag. S.: Auch bei einem Transportunternehmen ist nach der Entscheidung des VwGH der Fuhrpark die Betriebsgrundlage.

Mag. M.: Da haben wir aber die Konzessionen, also die Einschränkung. Darum kann ich das nicht hernehmen.

Vorsitzender: Ihr Antrag?

Mag. M.: Stattgabe der Berufung.

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

#### **1. Zustellung der Berufungsentscheidung:**

a. Der Bescheid der FLD für Oberösterreich vom 20. September 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1994 wurde vom VwGH mit Entscheidung vom 29.3.2006, 2001/14/0210 aufgehoben, weil er unrichtig – nämlich an die WKBG - adressiert war. Mangels Gesamtrechtsnachfolgetatbestand war die WKBG nach der Rechtsansicht des VwGH kein zulässiger Bescheidadressat.



b. Nach den ho. vorliegenden Unterlagen brachte die WRG (Bw.) am 2. Juni 1997 ihr gesamtes Vermögen in die WHG gemäß Art. VI § 38 a UmgrStG mit Stichtag 1. Januar 1997 ein. Die WHG brachte den Betrieb gemäß Art III UmgrStG mit gleichem Stichtag in die 100%-Tochtergesellschaft WKBG ein.

Im Spaltungs- und Einbringungsvertrag vom 13. August 1997 ist angeführt (II. Gegenstand): "Gegenstand ist ... eine Abspaltung iS des § 38a Abs. 3 Z 1 Umgründungssteuergesetz. Die Spaltung ist eine Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung, bei welcher die WRG den gesamten ihr gehörigen Geschäftsbetrieb als Sacheinlage iS des Art. III UmgrStG in die neu gegründete WHG einbringt, gemäß der Bilanz zum 1. Januar 1997."

Nach unbestrittener Rechtsmeinung von Lehre und Zivilgerichten sind zwei Arten von Spaltung zu unterscheiden: Die umgründungssteuerrechtlich begünstigte "Handelsspaltung" nach dem Spaltungsgesetz (§§ 32-38 UmgrStG) und die "Steuerspaltung" nach allgemeinem Gesellschaftsrecht (§§ 38a bis 38f UmgrStG). Während die Handelsspaltung Gesamtrechtsnachfolge bewirkt, ist die Steuerspaltung mit einer Einzelrechtsnachfolge verbunden (wbl 1999, 253; ÖStZ 1998, 205: Steuerspaltungen erfolgen nicht in Gesamtrechtsnachfolge und die nach § 18 Abs. 1 UmgrStG eintretende "abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge" betreffe nur die Gewinnermittlung und nicht das Steuerschuldverhältnis).

c. Damit ist klargestellt, dass weder im ersten Vorgang (Abspaltung WRG – WHG; Art VI), noch im zweiten Schritt (WHG – WKBG; Art III) eine Gesamtrechtsnachfolge eingetreten ist, wodurch der ursprünglich berufungswerbenden Gesellschaft – der WRG – zuzustellen war.

d. Unbeachtlich ist auch die am 26. Oktober 1999 erfolgte Löschung der WRG im Firmenbuch. Juristische Personen verlieren ihre Rechtspersönlichkeit ungeachtet einer früheren Entprotokollierung erst mit ihrer Vollbeendigung, dh. nach Abwicklung der Rechtsverhältnisse (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059). Bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung bleibt die gelöschte Gesellschaft in ihrem Rechtbestand erhalten. Sie ist weiterhin als Bescheidadressatin zu bezeichnen. Sie bedarf allerdings eines gesetzlichen oder gewillkürten Vertreters. Im Zeitpunkt der Löschung bestehende Vertretungsbefugnisse bleiben bis auf weiteres aufrecht.

## 2. Geltendmachung eines IFB:

a. Im Zeitraum 1994 konnte gemäß § 10 EStG 1988 ein Investitionsfreibetrag für die Anschaffung von abnutzbaren Anlagegütern in Höhe von 20% (nach dem 31. März 1994 mit 15%) gewinnmindernd geltend gemacht werden.

b. Gemäß § 10 Abs. 5 EStG durfte ein IFB nicht geltend gemacht werden, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Gesellschafters erworben wurde, der als Mitunternehmer anzusehen war.

3. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Betriebsverkauf von KE an die WRG bzw. WGG dazu führt, dass die WRG einen IFB nicht geltend machen kann. Der Gerüstbaubetrieb wurde nicht in einem Stück verkauft. Die Gerüste und die Transportfahrzeuge an die WRG wurden um rd. 16.000.000,00 S veräußert. Die WGG (als 100%-Tochter der WRG) zahlte eine Stilllegungsprämie von 3.800.000,00 S an den Verkäufer, übernahm die Arbeitnehmer und mietete die Büroräumlichkeiten. Fraglich ist wie dieser Vorgang im Hinblick auf den IFB beurteilt werden muss.

4. Zur Beurteilung der Frage, ob die WRG einen Betrieb erworben hat, sind die Vorschriften über die Betriebsveräußerung zu untersuchen:

a. Nach VwGH 15.1.1979, 345/446/78, ist die Geltendmachung eines IFB bei jedem Unternehmerwechsel ausgeschlossen. Das ist der Fall, wenn der wesentliche Teil einer Unternehmung erworben wird, nämlich jene Wirtschaftsgüter, die die hauptsächlichen Grundlagen des bisherigen Unternehmens bildeten und an sich geeignet wären, dem Erwerber die wesentlichen Grundlagen zur Unternehmensnachfolge zu bieten. Dabei kommt es nicht darauf an, ob vom Standpunkt des Erwerbers gesehen ein Betrieb im Ganzen erworben werden sollte.

Nach VwGH 31.10.2000, 98/15/0040, liegt ein Betriebserwerb vor, wenn ein in sich organisch geschlossener Kreis von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage des Betriebes bildet. Wenn also ein lebender Betrieb veräußert und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen. Ein lebender Betrieb ist ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens (VwGH 23.4.1998, 96/15/0211). Dem Erwerber muss die Fortführung des Betriebes ermöglicht werden, unerheblich ist, ob er von der objektiv vorhandenen Möglichkeit der Fortführung Gebrauch macht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0141) oder die Voraussetzungen (zB. lt. Gewerberecht; VwGH 23.4.1998, 96/15/0211) erfüllt.

Was als wesentliche Grundlage eines Betriebes anzusehen ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles und hängt von der Struktur (Art und Gegenstand) des jeweiligen Betriebes ab. Bei ortsgebundenen Tätigkeiten sind Grundstück, Gebäude und Einrichtung wesentlich, bei kundengebundenen Tätigkeiten die Geschäftsverbindungen mit Kunden und Auftraggebern, beim Einzelhandel Geschäftsräume, Inventar und Warenlager. Bei einem Transportunternehmen ist die wesentliche Grundlage der Fuhrpark (VwGH 30.9.1999, 97/15/0016).

Das Personal ist nur dann zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu zählen, wenn die Beziehungen des Unternehmens zu den Kunden von besonderen Eigenschaften – insbesondere einer fachlichen Qualifikation der Mitarbeiter – abhängen (VwGH 24.4.1996, 94/15/0025).

b. Die Veräußerung eines Teilbetriebes setzt die Veräußerung eines organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teiles eines Gewerbebetriebes voraus, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (VwGH 25.5.1988, 87/13/0066). Arbeitskräfte müssen für eine Teilbetriebsübertragung nicht unbedingt mitübernommen werden, eine "gestellungsweise" Zurverfügungstellung genügt (VwGH 17.10.1978, 2446/77, 2336/78).

5. Aus folgenden Gründen kommt der Unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Fall zu dem Schluss, dass seitens der WRG ein Betriebserwerb – nämlich eines Gerüstebaubetriebes – vorliegt:

a. Die Tätigkeit einer Gerüstebaufirma besteht darin, Kenntnis von Bauvorhaben zu erlangen, den Auftrag für eine "Ummantelung" des Bauwerks zu erhalten und anschließend Partien für die Gerüstschalungen zusammenzustellen. Die bezeichnete Tätigkeit ist weder als besonders orts- noch als kundengebunden anzusehen. Die Hauptarbeiten bestehen im Transport, in der Aufstellung und im Abtransport der Gerüste. Gerüstanlagen und Transportfahrzeuge gehören demgemäß zu den wesentlichsten Betriebsgrundlagen. Dass die Bw. diese Anlagen weitervermietet hat ist für die Beurteilung, ob ein Betriebserwerb vorliegt, unbeachtlich. Entscheidend ist, ob objektiv gesehen eine Betriebsübertragung vorliegt und der Betrieb – wiederum objektiv gesehen – weitergeführt werden konnte.

b. Betreffend das von der WGG übernommene Personal gibt die Bw. selbst an, es gebe für diese Tätigkeit keine eigene Ausbildung, sondern es werde angelerntes Personal dafür herangezogen. Erstens bedarf es also bei dieser Tätigkeit keines mit Fachwissen spezialisierten Personals, das kurzfristig nicht abrufbar ist, sondern derartige "Baupartien", die fähig sind Gerüste aufzustellen, werden in dieser Branche laut Aussage des KE vom 19. Juni 2006 von einem jederzeit zur Verfügung stehenden Markt abgerufen. Im Gegenteil haben selbst große und spezialisierte Gerüstbaufirmen meist nur fünf bis 10 Angestellte und Arbeiter, weil entsprechende Dienstleistungen je nach Arbeitsgegebenheit rekrutiert wird. Zweitens ist festzuhalten, dass es nach der Rsp schon ganz allgemein nicht darauf ankommt, dass bei einer Betriebsübertragung das Personal mitübertragen wird und der Betrieb nur mit eigenem Personal (weiter)geführt werden könnte. Vielmehr reicht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch bei einer Betriebsveräußerung eine "Gestellung" aus. Im

gegenständlichen Fall hätten die benötigten Arbeiter jederzeit von der 100%igen Tochterfirma WGG geleast werden oder am Markt kurzfristig besorgt werden können.

c. (1) Soweit die Bw. anführt, wesentlich sei auch der Kundenstock gewesen den die WGG erworben habe, ist ihr entgegenzuhalten, dass der Erwerb eines Kundenstockes nicht dokumentiert ist: Das Dokument über die Ablösezahlung von 3.800.000,00 S für die Nichtausübung der Tätigkeit durch KE enthält einen solchen Passus nicht.

Die Ausführungen in den berufungsergänzenden Schriftsätzen und im Berufungsverfahren sind auch widersprüchlich. In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2001 wird erstmals angeführt, die Stilllegungs-Zahlung enthalte auch eine Firmenwertkomponente. In der Erörterung wird dagegen vorgebracht, die Stilllegungszahlung sei zur Gänze eine Zahlung für den Kundenstock gewesen. KE hat aber in seiner Befragung ausgesagt, man habe verhindern wollen, dass er noch einmal dem Käufer Konkurrenz mache. Dies wäre nur mit einem Verbot der weiteren Tätigkeit zu realisieren, nicht aber mit einem Kundenstockkauf. Zudem erscheint der Preis für eine 20 Jahre dauernde Nichtausübung der Tätigkeit nicht überhöht, kam es doch der Bw. gerade darauf an, einen unliebsamen Konkurrenten auszuschalten.

Festzuhalten ist auch, dass der Kundenstock im vorliegenden Fall wesentlich an die Person von KE gebunden war, der sich ein persönliches Netzwerk von Informanten aufgebaut hatte. Die Käufer erhielten lediglich ein aktuelles Kundenheft. Die dabei gewonnenen Informationen mögen zwar im Einzelfall nützlich gewesen sein und dienten auch der Abrechnung noch offener Baustellen, der Unabhängige Finanzsenat geht jedoch nicht davon aus, dass diese Kundenkontakte zu den unabdingbaren Grundlagen dieses Betriebes gezählt haben, zumal die Bw. – wie in der mündlichen Verhandlung ausgesagt – selbst 72 Baumeister für Akquirierungen an der Hand hatte.

(2) Nicht unwesentlich ist die im Berufungsverfahren aufgeworfene Frage, warum der Erwerb der Gerüste mit rd. 15.790.000,00 S erfolgte, während diese in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 nur mit Anschaffungskosten von 8.612.721,00 S und einem Buchwert von 1.134.810,00 S enthalten waren (Differenz 7.177.279,00 S). Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Erwerber die aktivierten Gerüste mit 100% bewertet hat, was ohnehin schon sehr ungewöhnlich wäre, verbliebe noch immer eine unerklärliche Differenz von rd.

7.000.000,00 S. Die steuerliche Vertretung erklärt diese Differenz mit nicht aktivierten GWG in den Vorjahren. Dass diese Darstellung nicht stimmen kann, ergibt sich daraus, dass KE in diesem Fall eine beträchtliche Anzahl von GWG zusätzlich zu den schon aktivierten Anlagen hinzugekauft haben müsste, um die obgenannte Summe zu erreichen, abgesehen davon, dass auch diese Gerüsteteile dann vom Käufer mit 100% angesetzt worden wären. Dies wiederum mit gebrauchten und schon längst abgeschriebenen Wirtschaftsgütern.

(3) Der Unabhängige Finanzsenat zieht aus den obigen Ausführungen den Schluss, dass die Bw. in Wirklichkeit mit der Zahlung der 15.790.000,00 S auch einen Firmenwert in nicht unbeträchtlicher Höhe – der zumindest den Differenzbetrag ausmachte - mitbezahlt hat. In dieser Firmenwertzahlung steckt offenkundig auch ein Kundenstockanteil, während die Tochterfirma den Verzicht auf die Ausübung der Tätigkeit bezahlt hat. Da in der genannten Zahlung auch Firmenwertkomponenten stecken, kann von einer Übernahme von Wirtschaftsgütern keine Rede sein, vielmehr liegt ein Betriebserwerb bei der Bw. vor.

d. Was den Bezug auf die von der WGG weiterbenutzten Büros und Lagerräume betrifft, sind auch diese keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, da verzinkte Gerüste praktisch überall gelagert werden können und wiederum darauf zu verweisen ist, dass das Tochterunternehmen auch in diesen Belangen jederzeit für die WRG hätte tätig werden können. Am Markt oder bei Tochterunternehmen beschaffbare betriebliche Lagerplätze hätten ausgereicht, um das Unternehmen weiterzuführen.

e. Die anlässlich der mündlichen Verhandlung übergebenen Unterlagen können die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht widerlegen:

a. Bestritten wird nicht das Ausmaß der Gerüste, sondern die Richtigkeit der in der Bilanz vorgenommenen Bewertung. Maßgeblich für die Bewertung von Wirtschaftsgütern, die im Rahmen eines Betriebskaufes übernommen wurden, können nicht Marktpreise neuwertiger Wirtschaftsgüter sein. Vielmehr ist der Kaufpreis auf die übernommenen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Reicht der Wert der gekauften Anlagegüter nicht aus, entfällt der restliche Teil des Kaufpreises auf den Firmenwert. Daran ändert die Tätigkeit der Tochterfirma ebenso wenig, wie allfällige Kundeninformationen, weil es nur auf die theoretische Weiterführungsmöglichkeit der Bw. ankommt. Dasselbe gilt für die Bestätigung des Marktpreises der Gerüste.

b. Die Bonität der Mutterfirma wurde nicht in Zweifel gezogen, der Bestätigung vorhandener Bankguthaben bedarf es daher nicht.

Zusammengefasst geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Bw. die wesentlichen Teile der Gerüstebaufirma (inklusive eines nicht ausgewiesenen und in den Anlagewerten nicht unterbringbaren Firmenwertes und Kundenstockanteiles) übernommen hat, während die Tochterfirma lediglich eine Zahlung für die Nichtausübung der Tätigkeit leistete. Selbst für den Fall, dass tatsächlich teilweise oder gar zur Gänze eine Kundenstockabläse durch die Tochtergesellschaft erfolgt ist, wäre von einer Firmenwertübernahme durch die Bw. auszugehen. Die Gerüste und LKW bilden jene Grundlage, mit denen ein solcher Betrieb geführt werden kann. Alle anderen Bestandteile und das Personal hätten am Markt oder von der Tochtergesellschaft geleast werden können.

Aus den genannten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 28. Juni 2006