



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DD., vom 20. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes K. vom 18. Oktober 2002 betreffend Berichtigung (§ 293b BAO) des Bescheides über die Festsetzung von Einkünften gemäß § 188 für das Kalenderjahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. Juli 2001 stellte das Finanzamt die von den Berufungswerbern (Bw.) im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünften gemäß § 188 BAO wie folgt fest: "Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verlust) – S 458.010,00. Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: nichtausgleichsfähige Verluste (Investitionsfreibetrag § 10 Abs. 5 EStG 1988) S 333.093,00." Sodann wurden im Bescheid die so festgestellten Einkünfte auf die beiden Gesellschafter (Bw.) verteilt.

Diesen Bescheid berichtigte das Finanzamt am 18. Oktober 2002 gemäß § 293b BAO "hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb", wobei es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – S 124.917,00 (- € 9.078,07) feststellte und zur Begründung im Bescheid anführte, dass "bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung nicht ausgleichsfähige Verluste (Investitionsfreibetrag § 10 Abs. 5 EStG 1988) in Höhe von S 0,00 (€ 0,00) zu berücksichtigen seien. Dem Aktenvermerk vom 18. Oktober 2002 zufolge, wurde der Beteiligten (S.-P.) sowie dem

Vertreter telefonisch mitgeteilt, dass bei Erwerb eines Betriebes die Bildung eines Investitionsfreibetrages unzulässig sei. Im gegenständlichen Fall sei ein ganzer Betrieb ersteigert worden, für den gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 ein Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden dürfe. Daher erfolge die Berichtigung nach § 293b BAO.

In der Berufung vom 20. November 2002 gegen den gemäß § 203b BAO berichtigten Feststellungsbescheid brachte der steuerliche Vertreter im Sachverhalt vor, dass die Bw. im Herbst 2000 zum Zwecke des Erwerbes der Liegenschaft S. gegründet worden sei. Die Liegenschaft sei im Dezember 2000 ersteigert worden. Die Liegenschaft bestehe aus mehreren Ferienwohnungen und einem Pachtlokal, welches in den Jahren 1999 und 2000 aufgrund des desolaten Zustandes nicht mehr verpachtet und benutzt werden konnte.

Im Zuge der 1996 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung habe das Finanzamt die Geltendmachung des lt. Erklärung beantragten Investitionsfreibetrages aus den Errichtungskosten 1993 und 1994 versagt. Die Einkünfte seien als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt worden.

Die Bw. habe mit Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2000 einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv S 458.010,00 erklärt und einen Investitionsfreibetrag aus dem Erwerb der Liegenschaft iHv S 333.093,00 beantragt. Das Finanzamt K. habe den beantragten Investitionsfreibetrag mit Bescheid vom 17. Juli 2001 zur Gänze veranlagt.

Im Zusammenhang mit der Veranlagung des Jahres 2001 habe das Finanzamt die Geltendmachung von Investitionsfreibeträgen im Rahmen eines Vorhaltes thematisiert und die rückwirkende Versagung des Investitionsfreibetrages 2000 angekündigt. Dieser Bescheidberichtigung seien mehrere Telefonate mit der Sachbearbeiterin vorangegangen, in welchen die Frage der Zulässigkeit der Inanspruchnahme des IFB aus dem Erwerb des Gebäudes und des Inventars besprochen worden sei. Als Vertreter habe ich in diesen Telefonaten ausdrücklich beharrt, dass die Geltendmachung des IFB zu Recht erfolgt sei und dies wie folgt begründet:

"Es wurde ein V+ V Objekt erworben, welches aufgrund des Gesamtbildes sehr desolat gewesen ist. Das Pachtlokal war nicht benutzbar und nicht verwertbar (verpachtbar). Laut Schätzungsgutachten war der Wert mit S 41.500,00 angeführt. Der Vorbesitzer der Liegenschaft ist im Zeitpunkt der Betriebsprüfung 1996 bereits in Pension gewesen und wurde in den letzten Jahren bereits durch den AVS betreut. Er hat weder das Lokal selbst betrieben noch die Ferienwohnungen aktiv vermietet. Die Vermietung der Ferienwohnung hat sich aus Zufallsvermietung ergeben, nachdem die Liegenschaft am Südufer des KS sehr zentral gelegen ist. Personal wurde in den letzten Jahren vor der Versteigerung nicht mehr beschäftigt und ist Herr Ka. auch sonstigen Verwaltungsverpflichtungen nicht mehr nachgekommen.

Zusammenfassend halte ich fest, dass die Betriebsprüfung im Jahr 1996 zu Recht die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages versagt hat, da weder ein Gewerbebetrieb vorgelegen ist noch aufgrund des Pensionsalters und Krankheit des Eigentümers die Eröffnung eines Gewerbebetriebes zu erwarten gewesen war. Herr T.Ka. hat über keine Gewerbeberechtigung verfügt und hat auch die fachlichen Voraussetzungen für den Erwerb

einer Gewerbeberechtigung nicht erfüllt. Darüber hinaus ist Herr Ka. bereits damals wirtschaftlich überschuldet gewesen und konnte die Versteigerung der Liegenschaft nur durch wiederholtes Einbringen von Rechtsmitteln hinausgeschoben werden.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Dies ist im konkreten Fall nicht gegeben, weil es sich keinesfalls um einen Ausfertigungsfehler handelt".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiederholung der Vorbringen der Bw. führte es im Einzelnen aus:

"Das Finanzamt vertritt aus nachstehenden Gründen die Auffassung, dass der Gewinnfeststellungsbescheid vom 17.7.2001 mit einer qualifizierten Rechtswidrigkeit deswegen behaftet ist, weil hierin der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung folgend ein Investitionsfreibetrag i.H. von S 333.093,38 anerkannt worden ist: Aus dem Inhalt der Veranlagungskosten St. Nr. 0 betreffend DI. sowie St. Nr. 5 betreffend T.Ka. ergeben sich keine sachverhaltsmäßigen Grundlagen für die Annahme, die Bw. hätten keinen Gewerbebetrieb, sondern einzelne Wirtschaftsgüter angeschafft.

Die Bw. hatten die dem T.Ka. gehörende Liegenschaft EZ.0 im Februar 2001 (Anm.: richtig Dezember 2000) im Wege einer Zwangsversteigerung erworben. Diese auf S 6,275.000,00 geschätzte Liegenschaft samt Zubehör umfasst eine Grundstücksfläche im Ausmaß von 1.313 m² mit einem Gebäude, das 8 Ferienwohnungen und 36 Gesamtbetten und die Gaststätte "St." (mit Schankanlage, Barhocker, Gläsernschrank, Tischen, Stühlen, Herd, Gasherd, Backofen etc.) beherbergt sowie der erforderlichen Einrichtung, Wäsche, Bettwäsche und Teppiche.

Im Rahmen einer im Jahr 1996 beim Liegenschaftsvoreigentümer durchgeföhrten Betriebsprüfung war das geprüfte Unternehmen als einheitlicher Gewerbebetrieb (Vermietung von mehr als 5 Appartements) qualifiziert und es waren die entsprechenden steuerlichen Folgerungen gezogen worden. In dem im Zuge des Versteigerungsverfahrens erstellten Schätzgutachten wurde festgestellt, dass die Liegenschaft ausschließlich gewerblichen Zwecken dient und dass die Ferienwohnungen 1997 2.416 Nächtigungen (302 Personen) und 1998 1.518 Nächtigungen (194 Personen) aufwiesen. Im Zuge einer im Juni 1999 durchgeföhrten USO-Prüfung wurde festgestellt, dass der Betrieb seit Mitte Oktober 1998 geschlossen ist, anlässlich einer USO Prüfung im Juni 2000 wurde festgestellt, dass der Abgabepflichtige an einer schweren Krankheit leidet, die zu einer Zwangsverwaltung geführt habe. Gemäß den abgegebenen Steuererklärungen hat der Voreigentümer noch für das Jahr 1998 Umsätze i.H. von S 567.386,91 erklärt. Mit Beschluss des BG vom 7.1.2000 wurde das Zwangsverwaltungsverfahren eingestellt.

Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, darf ein Investitionsfreibetrag bei Erwerb eines Betriebes weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht werden. Geht man davon aus, dass die Bw. im Zwangsversteigerungsverfahren all jene Wirtschaftsgüter erworben haben, die die wesentliche Grundlage eines Gasthaus- bzw. Fremdenbeherbergungsbetriebes – gelegen an der Südpromenade des KS – bildeten, dann erwies sich der ursprünglich, berichtigte Bescheid als qualifiziert rechtswidrig. Es mag zutreffen, dass der Voreigentümer zufolge seiner Erkrankung, allenfalls schon beginnend im Jahr 1996, nicht mehr in der Lage war, den Gesamtbetrieb zweckentsprechend bzw. wirtschaftlich zu führen, weshalb von den im Gutachten angeführten 12 Ferienwohnungen nur mehr ein Teil tatsächlich vermietet wurde. Dies schließt jedoch nicht aus, dass die Bw. tatsächlich die wesentlichen Grundlagen des Gewerbebetriebes, "Gasthaus und Zimmervermietung", nämlich Grund und Boden, Gebäude, Einrichtung und Zubehör, erworben haben. Diese Einheit ist vom Finanzamt unbestrittenmaßen aktenkundig als Gewerbebetrieb eingestuft worden. Auch der Erwerb eines stark vernachlässigten Betriebes war nach hA von der vorzeitigen Abschreibung ausgeschlossen, weshalb auch für diesen Vorgang ein Investitionsfreibetrag nicht in Betracht

kam. Bei dieser Sachlage war nicht mehr entscheidend, ob der Voreigentümer über eine Gewerbeberechtigung verfügte. Entscheidend ist vielmehr, dass die Bw. die wesentlichen Grundlagen des ursprünglich vom Voreigentümer geführten Gewerbebetriebes erworben haben. Die Bw. haben somit den Gesetzeszweck des IFB, langfristig produktive Investitionen zu fördern, nicht erfüllt.

Da im abgeänderten Bescheid trotz dieser eindeutigen Sach- und Rechtslage ein IFB iH von S 333.093,00 berücksichtigt wurde, erweist sich dieser Bescheid als qualifiziert rechtswidrig und war einer Berichtigung nach § 293b BAO zugänglich."

Im Schriftsatz vom 18.3.2003 stellten die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird ausgeführt:

"Der Inhalt der Berufung wird vollinhaltlich aufrechterhalten. Des Weiteren bringe ich vor: Die HS.. hat Ende 2000 das V+V Objekt des T.Ka. im Rahmen einer Zwangsversteigerung erworben. Die Finanzbehörde hat im Jahr 1996 beim Liegenschaftsvoreigentümer eine Betriebsprüfung durchgeführt. Aufgrund eines Zubaus in den Jahren 1992 bis 1994 erhöhte sich die Anzahl der Ferienwohnungen auf mehr als 5 Ferienwohnungen. Erwähnenswert ist auch, dass die Finanzbehörde anlässlich der Veranlagung des Jahres 1994 den beantragten Investitionsfreibetrag als Betriebsausgabe mit der Begründung verweigerte, es handelt sich um ein V+V Objekt. Die Betriebsprüfung hat zum damaligen Zeitpunkt lediglich auf die Anzahl der Ferienwohnungen abgestellt. Bei objektiver Betrachtungsweise hätte die Behörde wohl berücksichtigt, dass Herr Ka. aufgrund des fortgeschrittenen Alters, der schweren Krankheit und der reinen Vermietung von Ferienwohnungen keinesfalls einen Gewerbebetrieb hatte. Das Cafe ist in all den Jahren verpachtet gewesen. Zuletzt ist eine Verpachtung aber daran gescheitert, weil die gewerberechtlichen Auflagen nicht mehr erfüllt werden konnten.

Seit Oktober 1998 wurde die Vermietungstätigkeit eingestellt, die Finanzbehörde spricht vom geschlossenen Betrieb. In Ansehung der Liegenschaft, der Überschuldung des T.Ka. und dessen schwerer Krankheit, welche zu einer Zwangsverwaltung geführt hat, ist bei objektiver Betrachtungsweise eine Betriebsaufgabe im Oktober 1998 zu unterstellen, wenn das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ab dem Jahr 1996 gegeben war.

Die Bw. vertreten die Rechtsansicht, dass der Gewinnfeststellungsbescheid vom 17.7.2001, mit dem ein Investitionsfreibetrag in Höhe von S 333.093,00 für den Erwerb der Liegenschaft des T.Ka. als Betriebsausgabe anerkannt worden ist, zu Unrecht mit Bescheid vom 18.10.2002 gemäß § 293b BAO berichtigt worden ist."

Im Rahmen des Berufungsverfahrens forderte der unabhängige Finanzsenat die steuerliche Vertretung der Bw. mehrfach (erfolglos) auf (IE am 13. Mai sowie 13. Juni 2006), den der Gemeinschaft zugrunde liegenden Gesellschaftsvertrag vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. sprechen sich gegen die Berichtigung des gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheides insoweit aus, als die im Jahr 2000 erzielten Einkünfte (Verlust) nicht um den Investitionsfreibetrag verringert hätten werden dürfen. Die Bw. sind der Ansicht, dass die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages im Rahmen des Erwerbes der Liegenschaft (Gebäude und Einrichtung) zu Recht erfolgt sei. Sie hätten ein "V+V Objekt" erworben, der Voreigentümer sei aufgrund des Alters, seiner Krankheit, der fehlenden Gewerbeberechtigung, seiner Überschuldung nicht mehr in der Lage gewesen, einen Gewerbebetrieb zu führen.

Überdies hätte die Finanzverwaltung anlässlich der Veranlagung 1994 den vom Voreigentümer

beantragten Investitionsfreibetrag verweigert, da es sich um ein "V+V Objekt" gehandelt habe.

Im Berufungsfall ist zunächst die Frage zu klären, ob die Bw. einen "lebenden" Betrieb" erworben haben. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Betriebsübertragung zu bejahen, wenn ein in sich organisch geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage des Betriebes bildet – mit anderen Worten -, wenn ein so genannter lebender Betrieb veräußert wird und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen (VwGH vom 15.2.1994, 91/14/0248). Unter einem lebenden Betrieb ist nur ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu verstehen, welcher objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglicht (VwGH 23.4.1998, 96/15/0211); durch die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen muss zumindest die bloß abstrakte Möglichkeit der Fortführung des Betriebes durch den Erwerber gegeben sein (VwGH 3.12.1986, 86/13/0079). Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (VwGH 24.4.1996, 94/15/0025, 25.1.1995, 93/15/0100, 11.11.1992, 91/13/0152 uam.). Zu den wesentlichen Grundlagen eines Gewerbebetriebes wie dem vorliegenden gehören Grund und Boden, Gebäude, Geschäftsräume, Einrichtung und Inventar (VwGH 12.2.1972, 1744/71, 14.10.1981, 81/13/0081, 24.4.1986, 85/14/0165, 20.11.1990, 90/14/0122, 15.2.1994, 91/14/0248).

Im vorliegenden Fall sind nachstehende Umstände aktenkundig:

- Im Betriebsprüfungsbericht vom 31. Juli 1996 betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für 1992 – 1994 des T.Ka. , St. Nr. 55, wurde zur Einkommensteuer festgestellt: "Seitens der Betriebsprüfung wird das geprüfte Unternehmen als einheitlicher Gewerbebetrieb qualifiziert (Vermietung von mehr als fünf Appartements). Der in der Steuererklärung 1993 beantragte IFB wird zum Ansatz gebracht. Weiters wird durch die Bp den Anträgen des Abgabepflichtigen folgend, für das Jahr 1994 der IFB...zum Ansatz gebracht".
- Von T.Ka. wurden die aus der Appartementvermietung erzielten Einkünfte bisher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und veranlagt (St. Nr. 55).
- Im Rahmen einer UVA-Nachschaubetreffend T.Ka. vom 18. Juni 1999 wurde festgestellt, dass der Betrieb seit Oktober 1998 geschlossen sei, dass mit der Vermietung von Ferienwohnungen aber Mitte Juli (1999) wieder begonnen werde. Für die Gastwirtschaft werde ein Pächter gesucht.
- Für 1999 ("im Akt unrichtigerweise für 2000 bezeichnet") erklärte T.Ka. Einnahmen aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 371.500,00 davon entfielen auf die Vermietung der Ferienwohnungen S 310.000,00.

- Die Betriebsliegenschaft wurde vom 24. April 1999 bis 7. Jänner 2000 zwangsverwaltet. Eine Betriebsaufgabe vor der Zwangsversteigerung der die wesentlichen Betriebsgrundlagen bildenden Liegenschaft ist nicht erfolgt.
- Anlässlich der USO-Prüfung im Mai 2000 wurde festgestellt, dass T.Ka. an einer schweren Krankheit leide, die bereits zu einer Zwangsverwaltung geführt habe.
- Am 1. Dezember 2000 erwarben die Bw. durch Zuschlag die Liegenschaft des T.Ka. in einem Zwangsversteigerungsverfahren, EZ samt Zubehör.

Dem Beschluss des BG, AZ. 3, vom 19. Juni 2000 folgend, wurde die Liegenschaft im Zwangsversteigerungsverfahren – basierend auf den Schätzungsgutachten des SV RR J. und SV L. – folgendermaßen bewertet: GrdSt 59/1 und 59/2 (gesamt 1.313 m²) mit Ferienwohnungen und Gaststättenräumlichkeiten in Sü., Ks. S 6,275.000,00 (Schätzwert ausschließlich des Zubehörs); Wert des Zubehörs S 260.770,00. U.a. wurde im angeführten Beschluss Folgendes ausgeführt:

"Die Liegenschaften EZ bestehen aus den Grundstücken 59/1 und 59/2 (gesamt 1.313 m²). Es handelt sich hiebei um eine fremdenverkehrsbetrieblich genutzte Liegenschaft, als sich auf der Liegenschaft die Ferienwohnungen, Sx. KaS und Gaststättenräumlichkeiten unter der Adresse Sü. in SKa. befinden.

Für die Liegenschaft besteht nach dem Flächenwidmungsplan der Gemeinde SKa. eine Punktwidmung und zwar hinsichtlich der bebauten Flächen die Widmung als "Bauland-Kurgebiet" und der restlichen Flächen als "Grünland-Erholung".

Die Liegenschaft befindet sich an der Sp. des KS und zwar zwischen...Das Ferienwohnhaus, welches die gegenständliche Liegenschaft repräsentiert, befindet sich zwar in der Zone 1 (direkt am See), hat aber kein eigenes Seeufergrundstück und auch keinen Seezugang....Die Grundstücke 59/1 und 59/2 bilden eine wirtschaftliche Einheit. Auf dem Grundstück 59/1 wurde der westliche Gebäudeabschnitt und auf dem Grundstück 59/2 der östliche Gebäudeabschnitt des Ferienhauses (samt Gaststätte) Sp3. erbaut. Das Gebäude, nämlich der westliche und östliche Gebäudeabschnitt, weist ein Kellergeschoss, ein Erdgeschoss, ein Ober- und Dachgeschoss auf.

Für die Verwendung als Ferienwohnungen sind in den Sommerhalbjahren von der Gemeinde bekannt gegeben:

2 Ferienwohnungen bis zu 3 Personen, 6 Ferienwohnungen bis zu 5 Personen, 4 Zusatzbetten bzw. Matratzenlager, Gesamtbettenanzahl: 36.

Insgesamt wurden die Ferienwohnungen 1997 von 302 Personen mit 2.416 Nächtigungen und 1998 von 194 Personen mit 1.518 Nächtigungen in Anspruch genommen.

Die Bauausführung ist zweckentsprechend und ordnungsgemäß. Grundverkäufe in der KGG und in der KGS erfolgten in jüngster Zeit betreffend Grünland-Erholungsflächen mit durchschnitt S 580,00/m², hinsichtlich Bauland-Kurgebiet ist ein Preis von S 2.750,00/m² zu erzielen....

Zusammenfassend ergibt sich also für die Sachwerte:

Grundwert S 1,300.000,00	S 1,300.000,00
Gebäudeherstellungskosten	S 7,185.000,00
Sachwert der Liegenschaft insgesamt	S 8,485.000,00

Ein Abschlag von 13,4 % an Abminderung infolge Gebäudealter und unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer ergibt sich daraus, dass das durchschnittliche Gebäudealter 10 Jahre beträgt und eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 40 Jahren

gegeben ist.

Die Garage und die Balkone sind in der Sachwertberechnung berücksichtigt.

...bekierte Terrassenflächeist im Schätzungsgutachten insoweit berücksichtigt...

Auf der Liegenschaft befindet sich auch ein Regenrückhaltebecken (Fassungsvermögen 45 m³).....

Die gegenständliche Liegenschaft dient ausschließlich gewerblichen Zwecken,...

Berücksichtigt man den Sachwert im Verhältnis zum Ertragswert von 1:2, so ergibt sich ein Verkehrswert von (2x S 5.170.000,00 plus 1x S 8.485.000,00 : 3) rund S 6.275.000,00....

Der Fremdenverkehrsbetrieb weist ...**Zubehör** auf (Gutachten Sch., Schätzwert S 223.000,00 und Gutachten L., Schätzwert S 37.770,00). ..(Anm.: Liegenschaftszubehör im östlichen Gebäudeabschnitt:

Gaststätte St.: 1 Schankanlage, 2 Barhocker, Gläserschrank, 10 Tische, 20 Stühle, 1 Stereo-Anlage, 5 Deckenleuchten, 1 Herd, 1 Gasherd, 1 Backofen, 1 Wandschrank, 1 Tisch;)

12 Ferienwohnungen (und zwar Obergeschoss: Ferienwohnung 1 – 3, Dachgeschoß Ferienwohnung 11 und 12, - Liegenschaftszubehör im westlichen Gebäudeabschnitt - Erdgeschoß: Ferienwohnung 2 und 3, Obergeschoß Ferienwohnung 11, 12, 13, 21, 22), die jeweils ausgestattet sind mit Küchenblock, Tischen, Stühlen, Betten, Fernseher, Liegen, Nachtkästchen, Schränken, Gartentische, Gartenstühle, Leuchten usgl....

Decken, Polster, Decken, Deckenüberzüge, Leintücher, Polsterbezüge, Karniesen mit Vorhängen und Stores, Geschirr, Kaffeemaschinen, ...

Keller: Bügelraum – Bügelmachine, Waschvollautomat. Kellerraum 2: Liegen, Kleinküche, Kühlschrank, Kasten, Betten;

Obergeschoss, Zubau: Nass- und Trockenstaubsauger,

- Die Rechnung des T.Ka. vom 2. Dezember 2000 an die Bw. lautete wie folgt:

"Lt. Zuschlag vom 1.12.2000 habe ich Ihnen wie folgt geliefert:

Liegenschaft EZ

	% Anteil	Brutto	MwSt-Satz	MwSt	Netto
Inventar	0,0399	199.539,90	20 %	33.256,65	166.283,25
Gebäude	0,8130	4.065.813,00	20 %	677.635,50	3.388.177,50
Grundstück	0,1471	735.647,10	0 %	0,00	735.647,10
		5.001.000,00		710.892,15	4.290.107,85

(Anm.: Dem Betrag von S 710.892,15 8 (Vorsteuerausweis) versagte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung. Ein Senat der Finanzlandesdirektion für Kärnten (RV 1) bestätigte die Rechtsansicht des Finanzamtes und führte im Rahmend er Beweiswürdigung aus, dass nicht T.Ka., der Voreigentümer, sondern nur Frau S-P. oder eine ihr nahe stehende Person als Verfasser der Rechnung und der Optionserklärung in Frage kommen würde).

- Im Jahr 2000 wurden noch Ferienwohnungen vermietet. IE gab es im Juli 2000 22 und im August 2000 54 Übernachtungen. Über Ersuchen des Vertreters des T.Ka. schätzte das Finanzamt den Jahresumsatz mit S 20.000,00.
- Der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2000 legten die Bw. zur Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Einnahmen-Ausgabenrechnung 1.1.- 31.12.2000 bei. Darin enthalten ist die Betriebsausgabe "IFB 2000" mit S 333.093,38 (Gebäude S 320.912,94, Einrichtung S 12.180,43).

- Dem Anlagenverzeichnis 2000 der Bw. ist zu entnehmen, dass das Gebäude mit einem Anschaffungswert von S 3.565.699,35 und die Einrichtung mit einem Anschaffungswert von S 166.283,25 aktiviert wurde. An Afa wurde ein Betrag von S 71.313,99 (Gebäude) und S 20.785,41 (Einrichtung) ausgewiesen. Der Buchwert ausgeschiedener Anlagen betrug S 27.076,95.
- Dem Anlagenverzeichnis 2001 der Bw. ist zu entnehmen, dass an Afa für Einrichtung S 33.834,00 (AW S 166.283,25) geltend gemacht wurde. Neu aktiviert wurden im Jahr 2001: 1 Miele Waschmaschine (AK: S 26.073,00, Gorenje Küchen (AK: 6.1828,3), Kinderspielgeräte: (AK S 19.007,98), Einrichtungen Tilly (AK: 106.129,25).
- Der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2001 der Bw. ist zu entnehmen, dass Mieteinnahmen iH von S 495.905,32 erzielt wurden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten: Die Bw. haben Grund und Boden, Gebäude, Geschäftsräume, Einrichtung (Inventar) – somit einen Betrieb - im Rahmen einer Zwangsversteigerung erworben. Der Beherbergungsbetrieb war in den Jahren 1998, 1999 und auch 2000 saisonmäßig geöffnet. Mieteinnahmen wurden jedes Jahr erzielt.

Wenn die Bw. den desolaten Zustand des "Pachtlokales" (gemeint: der Gaststättenraum) ins Treffen führen (Schätzwert: S 41.500,00), so kann daraus für die Berufung nichts gewonnen werden. Denn auch bei der Übernahme eines mangelhaften Betriebes kann die grundsätzliche Weiterführung des Betriebes durch die Erwerber – nach Beseitigung der Mängel – nicht in Frage gestellt werden. Überdies sei idZ auf das Anlagenverzeichnis 2000 verwiesen. Daraus lässt sich erschließen, dass sich die übertragenen Wirtschaftsgüter in einem Zustand befunden haben, der den Erwerbern eine unveränderte Betriebsfortführung ermöglicht hatte. So wurde für das übernommene Inventar (lt. Rechnung vom 2.12.2000 wurde dafür ein Betrag von S 166.283,25 bezahlt), eine Abschreibedauer von 4 Jahren angenommen (166.283,25 – Zugang 2000, die Halbjahresafa betrug S 20.785,41). Der Buchwert der ausgeschiedenen Anlagen belief sich auf S 27.076,95. Dem Anlagenverzeichnis 2001 ist zu entnehmen, dass sich die "Neuinvestitionen" an Wirtschaftsgütern in Grenzen hielten. So wurde eine Waschmaschine (S 26.073,00), Gorenje Küchen (S 61.828,30), Kinderspielgeräte (S 19.007,98), Einrichtungen Tilly (S 106.129,25) ausgewiesen. Es ist somit deutlich erkennbar, dass es in dem auf den Erwerb folgenden Zeitraum keineswegs zu so umfangreichen Investitionen kam, dass zu unterstellen gewesen wäre, dass erst durch diese Maßnahmen die für einen Betrieb notwendigen Grundlagen geschaffen worden seien. Es wurden weder grundlegende Sanierungsarbeiten, wie etwa der Austausch des gesamten Daches, der Fenster noch aller Installa-

tionen vorgenommen, woraus auf eine Baufälligkeit des Gebäudes hätte geschlossen werden können (VwGH 20.01.2004, 2000/15/0144).

Aus den dargestellten Umständen ergibt sich somit, dass die Bw. durch den Erwerb des Grund und Bodens, des Gebäudes und des Inventars einen organisatorischen Komplex von Wirtschaftgütern erworben hat, der es ihnen ermöglichte, den Betrieb fortzuführen. Die Einwendungen der Bw., wonach der Vorbesitzer

- im Zeitpunkt der Betriebsprüfung in Pension gewesen sei,
 - in den letzten Jahren vom AVS betreut worden sei,
 - das Lokal weder selbst betrieben noch die Ferienwohnungen aktiv vermietet habe und die Vermietung der Ferienwohnungen sich aus Zufallsvermietungen infolge der sehr zentralen Lage ergeben habe
 - weder über eine Gewerbeberechtigung noch über die fachlichen Voraussetzungen für den Erwerb einer solchen verfügt habe,
 - wirtschaftlich überschuldet gewesen sei,
 - eine Betriebsaufgabe 1998 zu unterstellen sei,
- sind für die Berufung irrelevant. Steht doch eindeutig fest, dass die Bw. im Rahmen der Zwangsversteigerung die wesentlichen Betriebsgrundlagen (Grundstück, Gebäude und Einrichtung) für den Betrieb der Vermietung von Ferienwohnungen (Apartments) erworben haben.

Das von den Bw. vorgebrachte Argument, wonach die Betriebsprüfung 1996 zu Recht die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages versagt habe, da weder ein Gewerbebetrieb vorgelegen noch aufgrund des Pensionsalters und der Krankheit des Eigentümers die Eröffnung des Gewerbebetriebes zu erwarten gewesen sei, trifft – wie oben ausgeführt – nicht zu. Und auch die Überlegungen der Bw., wonach bei objektiver Betrachtungsweise im Oktober 1998 eine Betriebsaufgabe zu unterstellen gewesen wäre, wenn das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ab dem Jahr 1996 gegeben war, sind für die Berufung nicht zielführend.

Maßgebend ist einzig, dass die Bw. Grund und Boden, sowie ein Gebäude mit 12 Ferienwohnungen, einen Gaststättenraum (inkl. Vorraum, sanitären Anlagen und Küche) samt Inventar käuflich erworben haben und von den Anschaffungskosten des Gebäudes und der Einrichtung Investitionsfreibeträge (S 320.912,94 sowie S 12.180,43) aufwandswirksam geltend gemacht haben. Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung darf ein Investitionsfreibetrag unter anderem bei Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten beruht.

Zur Einfügung dieser gesetzlichen Bestimmung führen die Gesetzesmaterialien (1162 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates XVII GP, 15), u.a. an:

"Bei ...Abgaben...sind vom Abgabepflichtigen Erklärungen einzureichen, in denen er zwar keine Selbstberechnung vorzunehmen, wohl aber in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht von ihm ermittelte Besteuerungsgrundlagen anzuführen und hiebei auch rechtliche Würdigungen des Sachverhalts vorzunehmen hat. Angesichts der angespannten Personalsituation in der Finanzverwaltung kann es im Zuge der von den Abgabenbehörden des Bundes zu bewältigenden Massenverfahren vorkommen, dass im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Parteien Unrichtigkeiten, selbst wenn diese offensichtlich sind, aus den Abgabenerklärungen (einschließlich Beilagen) in Bescheide übernommen werden. Die Folge davon sind unrichtige Abgabenfestsetzungen, die sich sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Abgabepflichtigen auswirken können. Selbst wenn später diese Unrichtigkeiten erkannt werden, besteht nicht immer eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses, z.B. wenn ein Wiederaufnahmsgrund fehlt oder wenn die Jahresfrist des § 302 BAO für eine auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung....bereits verstrichen ist.

Durch den neu zu schaffenden § 293b BAO soll nun die Möglichkeit geschaffen werden, solche offensichtlichen Unrichtigkeiten, die ohne weitere Erhebungen erkennbar sind, von Amtswegen oder auf Antrag, hinsichtlich dessen Entscheidungspflicht besteht, zu beseitigen; keinesfalls wäre es zulässig, Bescheide wegen Umständen die erst nach diesbezüglichen Erhebungen feststellbar wären, gestützt auf die neu zu schaffende Regelung zu berichtigen. Berichtigungen der vorgeschlagenen Art würden sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil der Partei möglich und im Streben nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch durchzuführen sein; die neue Regelung wäre somit nicht als einseitig fiskalisches Instrument zu verstehen. Eine Maßnahme nach § 293b BAO soll im Ermessen der Behörde liegen; im Hinblick auf die Rechtsprechung ...zu den §§ 299 und 303 BAO wäre hiebei jedoch dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit, und zwar auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen, der Vorrang einzuräumen".

Durch die Einführung des § 293b BAO mit BGBI 1989/660 sollten die verfahrensrechtlichen Handhaben zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses erweitert werden. § 293b BAO gestattet eine Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig ist, somit auf einer unvertretbaren Rechtansicht beruht.

Entscheidend ist, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. VwGH 19.01.2005, 2001/13/0235, 22.12.2004, 2004/15/0216 uam.). Ob eine unzutreffende Rechtsauffassung und somit eine

offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (VwGH 16.05.2002, 98/13/0180).

Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 darf ein Investitionsfreibetrag unter anderem bei Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht werden.

Wie den Beilagen zur Abgabenerklärung für 2000 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1.1.2000 – 31.12.2000, Anlagenverzeichnis) zu entnehmen war, hatten die Bw. im Dezember 2000 den Betrieb erworben und die Anschaffungskosten für den Grundanteil mit S 774.190,96, für den Gebäudeanteil mit S 3.565.699,35 und Einrichtung mit S 166.283,25 im Anlagevermögen aktiviert und einen Investitionsfreibetrag von S 320.921,94 für Gebäude und S 12.180,43 für Einrichtung geltend gemacht.

Nach der bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lag die Übereignung eines Betriebes im Ganzen bereits dann vor, wenn jene Wirtschaftsgüter übereignet wurden, die die wesentliche Grundlage des Unternehmens bildeten (VwGH 14.10.1981, 81/13/0081 uvam.). Darüber hinaus war es zum Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides ständige Rechtsprechung, dass bei Gastronomieunternehmen und anderen ortsgebundenen Tätigkeiten, wie etwa Hotels, die wesentlichen Betriebsgrundlagen durch das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung gebildet werden. (vgl. VwGH 29. April 1992, 91/17/0023 uvam.). Die Auffassung der Bw., von einem "nicht lebenden" Betrieb auszugehen, obwohl die wesentlichen Grundlagen (Grundstück, Gebäude, Einrichtung) übernommen wurden, obwohl von den Bw. im Jahr 2001 keine wesentlichen Investitionen getätigt wurden und im Jahr des Erwerbes vom Vorbesitzer noch (o.a.) Einkünfte mit diesem Betrieb erzielt wurden, war somit bereits im Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides ein unvertretbare Rechtsauffassung. Da aus den Beilagen zur Abgabenerklärung hervorging, dass das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung erworben und damit der Betrieb fortgeführt worden war, war die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages in der Abgabenerklärung auch offensichtlich unrichtig.

Im Streitfall liegt somit eine aus der Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften 2000 übernommene Unrichtigkeit in Form eines (wie bereits ausgeführt) nicht zustehenden Investitionsfreibetrages vor. Die Unrichtigkeit ergibt sich aus der Aktenlage bzw. ist aus dem Akteninhalt zu ersehen und ist nicht erst aufgrund von Erhebungen feststellbar. Weder aus dem Inhalt des Feststellungsaktes der Bw. noch aus dem Veranlagungsakt des Vorbesitzers ergeben sich Anhaltspunkte, dass die Bw. keinen Gewerbebetrieb sondern einzelne Wirtschaftsgüter erworben hätte. Dem gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheid für

2000 liegt somit eine aktenwidrige Sachverhaltsannahme zugrunde, die als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO zu qualifizieren ist.

Und auch das Vorbringen, dass im Zusammenhang mit der Veranlagung des Jahres 2001 die Geltendmachung von Investitionsfreibeträgen thematisiert und die rückwirkende Versagung des Investitionsfreibetrages 2000 angekündigt worden sei, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Vielmehr ist gerade der Berufungsfall ein Paradebeispiel dafür, dass im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Parteien, eine offensichtliche Unrichtigkeit in den Bescheid übernommen wurde. Dass die Unrichtigkeit erst später – also im Rahmen der Veranlagung 2001 – entdeckt wurde, schließt eine Berichtigung nach § 293b BAO nicht aus. § 293b BAO ist unabhängig von einem abgabenbehördlichen Verschulden anwendbar. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die Abgabenbehörde an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen in der Regel ein Verschulden trifft. Ein solches Verschulden steht einer Berichtigung gemäß § 293b BAO auch vom historischen Hauptzweck (Schaffung einer Berichtigungsmöglichkeit typischerweise bei Soforteingabefällen unterlaufener Unrichtigkeiten) her gesehen nicht entgegen. Würde ein solches behördliches Verschulden der Berichtigung gemäß § 293b BAO entgegenstehen, so wäre diese Norm inhaltsleer (vgl. Ritz, Berichtigung gemäß § 293b BAO, ÖStZ 1990, 180 und VwGH vom 1.7.2003, 2003/13/0230). Es kommt also nicht auf das Ausmaß der Aufwendungen oder Vernachlässigung der gehörigen Aufmerksamkeit und Sorgfalt des Behördenorgans an.

Unmaßgebend ist auch, ob den Bw. die (objektiv gegebene) Unrichtigkeit der Eintragung vorwerfbar ist oder nicht (VwGH 30.10.2001, 98/14/0085).

Die Berichtigung gemäß § 293b BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei ebenso wie nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte für die Ermessensübung bei den §§ 293, 299 und 303 Abs. 4 BAO primär dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist. Da die steuerlichen Folgen der vorliegenden Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig ist, kann von einer Berichtigung nicht abgesehen werden. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist (vgl. VwGH 7.8.1992, 91/14/0150). Billigkeitsgründe, die einer Berichtigung entgegenstehen, wurden nicht vorgebracht. Im Übrigen wird die Ermessensübung in der Berufung nicht bekämpft.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 7. März 2007