

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerber, vertreten durch Steuerberater, vom 20. Oktober 2000 und 17. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes VB vom 21. September 2000 betreffend Einkommensteuer 1997 und vom 3. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt einen Handel mit Maschinen und Hydraulikprodukten.

Im Jahr 2000 wurde über das bisher erklärungsgemäß veranlagte Jahr 1997 eine Betriebsprüfung durchgeführt. In Punkt 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. August 2000 wird Folgendes festgehalten:

*Pkt 8 Investitionsfreibetrag 1997*

### Sachverhalt

*Mit Kaufvertrag vom 30. Oktober 1997 erwarb die geprüfte Firma die Liegenschaft A um den Kaufpreis von insgesamt 7 Mio. S. Vom Gebäudeanteil iHv. 5.175.000,00 S wurde ein Investitionsfreibetrag iHv. 465.750,00 S, das sind 9 %, geltend gemacht.*

*Weiters wurde diverse Betriebs- und Geschäftsausstattung um 171.000,00 S erworben. Auch hier wurde der Investitionsfreibetrag iHv. 9 % in Anspruch genommen.*

### Prüferfeststellung

*Gem. § 10 Abs. 5 EStG ist ein Investitionsfreibetrag bei Erwerb eines Betriebes nicht zulässig.*

*Nach der ständigen Judikatur des VwGH 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 wird und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen.*

*Neben dem Betriebsgebäude und der Betriebs- und Geschäftsausstattung wurden vom Abgabepflichtigen auch Warenvorräte, sonstige Betriebsmittel und ein Teil des Personals übernommen.*

*Der Abgabepflichtige war somit in der Lage den Betrieb (Kfz-Handel) fortzuführen, was auch tatsächlich geschehen ist.*

*Ein IFB steht daher für die Anschaffung des Betriebsgebäudes und der Betriebs- und Geschäftsausstattung nicht zu.*

Insgesamt wurden neben anderen nicht bekämpften Feststellungen der IFB 1997 iHv. 481.140,00 S nicht anerkannt.

In einem **Aktenvermerk über eine Vorsprache von Herrn Bw.** vom 30. Oktober 1997 wird vom Finanzamt festgehalten:

**Gegenstand:** Kauf der Liegenschaft der Firma SW in SCH.

*Diese Firma ist wirtschaftlich am Ende, weswegen seit dem Vorjahr Kaufgespräche geführt werden. Die rechtliche Situation bei der Firma SW (Nissan Kfz-Vertretung) ist etwas außergewöhnlich, weil Eigentümer der Liegenschaft Herr SW sen. ist, das Unternehmer aber von Herrn SW jun. geführt wird.*

*Es wird grundsätzlich festgehalten, dass Herr Bw. ausschließlich an der Liegenschaft und der darauf sich befindenden Halle interessiert ist, weil er schon seit längerer Zeit eine behördlich genehmigte Spritzkammer sucht. Eine solche ist in der betreffenden Montagehalle der Firma SW vorhanden und die Entfernung des Hauptsitzes der Firma Bw. zu dieser Liegenschaft ist nicht der Rede wert (ca. 4 km).*

*Da die Firma SW total liquidiert wird, will SW sen. dem Käufer die Liegenschaft nur überlassen, wenn dieser auch den Rest des Ersatzteillagers, über das aber rechtlich nur SW jun. verfügen kann, übernimmt (angeblicher Wert ca. 500.000,00 S). Die Firma Nissan hat bereits alle Kommissionswaren abtransportiert.*

*Dieser Wert des Warenlagers ist nicht nennenswert im Verhältnis dazu, was überhaupt notwendig wäre, ein Kfz-Unternehmen weiter zu führen. Herr Bw. beabsichtigt derzeit den Großteil dieser Gegenstände entweder an ein branchengleiches Unternehmen zu verkaufen, oder sie müssen verschrottet werden.*

Der Kaufvertrag mit SW sen. wird in den nächsten Tagen unterfertigt werden. Die Verhandlungen mit SW jun. werden sich aber noch einige Zeit hinziehen, weil dieser noch an Verpflichtungen gebunden ist, die Bw. keineswegs übernehmen wird.

Auf Grund der geschilderten Gesamtumstände kommt der Amtsvorstand zur Überzeugung, dass hier nicht von einer Betriebsfortführung gesprochen werden kann, selbst wenn noch kurze Zeit im Wege eines Eigenvertrages mit Nissan – allerdings unter dem neuen Namen Bw. – die Kfz-Verkäufe getätigt werden sollten.

Wollte man diese rechtliche Ansicht nicht vertreten, so wäre es im allgemeinen Wirtschaftsverkehr nicht mehr möglich, aus einem nahezu (oder bereits) insolventen Betrieb Liegenschaften und Waren zu erwerben, ohne die Nachfolgehaftung befürchten zu müssen. Ein weiteres Problem stellt die Aufteilung von Grundanteil zu den Gesamtkosten dar. Herr Bw. konnte im Wege geschickter Verhandlungsgespräche die ursprüngliche Vorstellung des Veräußerers (ca. 15 Mio.) auf tatsächlich 7 Mio. reduzieren. Dazu kommen dann wahrscheinlich die oben angegebenen Kosten für Waren aus dem ursprünglichen Warenlager der Firma SW. Lt. dem Vertragsentwurf ist eine Zuordnung von 2 Mio. auf Grund und Boden und 5 Mio. auf die Anlagen vorgesehen. Diese Aufteilung kann derzeit vom Amtsvorstand nicht beurteilt werden. Sollte allerdings bei einer späteren Prüfung dieses Problem aufgegriffen werden, so wird zu bedenken sein, dass sich der eventuell mögliche Verkehrswert um mindestens 50 % verringert hat. Die Liegenschaft hat knapp 4.000 m<sup>2</sup>, sodass nach dem effektiven Kaufpreis ein m<sup>2</sup>-Preis von 500 entstünde was einem m<sup>2</sup>-Preis von mehr als 1.000 in einem nicht unter Druck entstandenen Rechtsverkehr entspräche. Wenn nicht andere Umstände auftauchen, so erscheint diese Aufteilung durchaus der Rechtsordnung zu entsprechen.

Herrn Bw. wird eine Gleichschrift dieser Gesprächsnotiz zur Verfügung gestellt.

Mit **Schriftsatz vom 27. Oktober 2000** (fälschlich datiert mit 27. Oktober 1997) wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 21. September 2000 **Berufung erhoben**.

In der Berufung wird Folgendes ausgeführt:

Die Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend Punkt 8 IFB 1997. Es wird beantragt, entgegen der bisherigen Ansicht, den IFB zu gewähren.

Vorerst möchte ich mich beim Prüfer entschuldigen, dass ich erst jetzt eine Menge von Aspekten aufzeige, weil ich war leider zum Zeitpunkt der Prüfung sehr unter Zeitdruck und behindern wollte ich das Prüfungsverfahren nicht.

Wie in den Prüferfeststellungen dargelegt, muss nach den gesetzlichen Bestimmungen ein lebender Betrieb erworben werden. Von einer solchen Voraussetzung kann in meinem Fall

*nicht ausgegangen werden, weil das Autohaus SW zum Zeitpunkt meines Erwerbes des Grundstückes bereits seit einigen Monaten geschlossen war.*

*Es ist zwar zutreffend, dass das Betriebsgebäude und ein Teil der Werkstattausstattung übernommen worden sind, doch war dies alles unter dem Aspekt meines in RH ansässigen Hydraulikunternehmens und ich dadurch in die Lage versetzt worden bin, endlich genügend Ausstellungs- und Lagerflächen für Hydraulikgeräte und andere Handelswaren zu erhalten.*

*Das erste und lange Zeit ausschließliche Interesse an der Liegenschaft SW bestand in der bestehenden Spritzkabine. Im Hydraulikbereich fallen immer wieder Spritzarbeiten an und eine solche Kabine fehlte in RH, wohin gegen für jene in der SW Werkstatt alle behördlichen Auflagen erfüllt waren.*

*Das Autohaus SW ist im Dezember 1997 in Konkurs gegangen, nachdem bereits seit Anfang September keine geschäftliche Aktivität stattgefunden hat.*

*In diesen Monaten September und Oktober hat an den Schaufenstern jeweils ein Schild gehangen: wegen Urlaub geschlossen.*

*Mein Kaufvertrag der Liegenschaft trägt das Datum 30. Oktober 1997. Soweit ich vom Masseverwalter in Erfahrung bringen konnte, sind bereits zu Ende August 1997 sämtliche Mitarbeiter bei SW ausgetreten gewesen.*

*Betreffend Übernahme von Personal bedarf es nämlich einer Richtigstellung. Sämtliche SW Mitarbeiter sind ab Anfang September 1997 beim Arbeitsamt zur Vermittlung zur Verfügung gestanden und dann in der Folge in andere Dienstverhältnisse übernommen worden.*

*In der Zeit von Oktober 1997 bis Mitte Jänner 1998 wurden meinerseits Vorkehrungen getroffen, die auf die Ausdehnung des Hydraulikunternehmens auf die SW Liegenschaft gerichtet waren. Im diesbezüglichen Kaufvertrag war ja ausdrücklich auf das Nichtinteresse von unternehmerischer Tätigkeit hingewiesen worden.*

*Erst nach fünf Monaten seit das Autohaus SW für jeden Passanten erkennbar leer stand, hat sich Herr WM bei mir gemeldet, der nach seiner Lehrzeit bei SW vom Präsenzdienst zurückgekehrt ist.*

*Diesen und einen anderen Mitarbeiter habe ich dann mit Wirksamkeit zum 2. Februar 1998 bei mir angestellt.*

*Und nach dem sich auch der frühere Werkstattleiter von SW, Herr NM an mich gewendet hatte, konkretisierte sich bei mir die Überlegung zur Neueröffnung eines Autohauses. Und Mitte Jänner 1998 trat ich erst mit der Nissan Österreich Vertretung in Verhandlungen betreffend einen Vertrag auf Verkauf von deren Produkten.*

*Auf der Liegenschaft waren zu diesem Zeitpunkt keinerlei Waren mehr, die auf die spezielle unternehmerische Gestaltung Autohaus und Werkstatt hingewiesen hätten. Ich habe lediglich*

drei Mitarbeiter der ehemaligen Firma SW nach deren mehrmonatigen Tätigkeiten bei anderen Dienstgebern bei mir angestellt, von, soweit von mir in Erfahrung gebracht insgesamt 14 SW Leuten. Der Vertrag mit der Nissan Vertretung war ein völlig eigener, jener damalige von SW war längst aufgelöst und durch Abtransport aller diesbezügliche Waren die Auflösung faktisch vollzogen. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der dort heruntergekommene Kfz-Handel von SW soweit ausgestattet gewesen wäre, um einigermaßen ordnungsgemäß weiter zu tun. SW war rufmässig am Markt zwar erledigt, dass er eigentlich schon früher hätte Konkurs anmelden müssen und er hat sich auch nach meinen Informationen persönlich dann geraume Zeit nach Tschechien zurückgezogen. Es ist allgemeine Wirtschaftserfahrung, dass Konkursbetriebe nur unter bestimmten Voraussetzungen ein Weitertun ermöglichen, die aber bei SW nicht vorlagen. Als ich mit SW die Liegenschaft betreffend verhandelte, war überhaupt kein Neuwagen mehr auf der Liegenschaft. Die Firma C hat noch vor meinem Kauf sämtliche Ölpumpen und Lagergefäß abgeholt gehabt.

Kurze Zeit nach tatsächlicher Betriebseinstellung durch SW hatte das Autohaus Toyota OD in SCH in den regionalen Massenmedien groß propagiert, sämtliche Nissan Besitzer in der dortigen Werkstatt in die Betreuung zu übernehmen. Es gab somit keine Nissan Kunden mehr in dieser Gegend, die auf SW bezogen gewesen wären. Ja nicht einmal eine Kundenkartei war vorhanden, anhand derer wenigstens frühere Nissan Interessenten direkt hätte angeschrieben werden können. Es ist jetzt zurückblickend keineswegs verwunderlich, dass ich einige Monate gar nicht an einen neuen Autohandel und eine neue Reparaturwerkstätte gedacht habe, ich musste wie jeder Neubeginnende erst wieder einen Kundenstock aufbauen.

Selbst die in der Werkstatt montiert gewesene Hebebühne war nicht funktionstüchtig, ich musste dann nach Entscheidung zur Eröffnung eines Nissan Hauses und Werkstatt die bei mir in RH eingesetzte Hebebühne nach SCH verbringen und mit dieser die Arbeiten beginnen. Auch die neusten vorgeschriebenen Prüfgeräte waren nicht vorhanden. Es waren auch die Sanitäranlagen total desolat und unbrauchbar. Für ein Weiterarbeiten als Werkstatt und Autosalon war einfach nicht mehr die Basis vorhanden.

Das auch andere Behörden von der Beurteilung als neuer eigener Betrieb ausgehen, zeigt die Aussage des Arbeitsmarktservice und der Gewerkschaft in Zusammenhang mit den Urlaubswünschen eines Mitarbeiters, der vermeinte für die Urlaubstage die Vorzeiten von SW eingerechnet zu erhalten und er musste sich schlussendlich mit einer geringeren Urlaubsdauer zufrieden geben, weil keine Betriebsnachfolge vorlag.

Es muss meines Erachtens entscheidungswesentlich sein, dass die vorhandenen Glasfenster des Autohauses, keine Genehmigung mehr für Fahrzeugüberprüfungen und die fehlenden vorgeschriebenen Werkzeuge, um hier von einem passablen Weitertun in dieser Branche zu sprechen.

Auf Grund all dieser aufgezeigten Aspekte ersuche ich das Finanzamt, die Streichung des gesamten IFB wieder rückgängig zu machen.

Im Fall der Behandlung der Berufung durch den Berufungssenat beantrage ich eine mündliche Verhandlung.

In der **Stellungnahme vom 21. November 2000** zur Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wurde von der Betriebsprüfung Folgendes ausgeführt:

*Eingangs wird festgehalten, dass während des BP-Verfahren aber auch im Zuge der Schlussbesprechung weder vom Abgabepflichtigen noch vom Steuerberater Einwendungen gegen die Feststellung betreffend Punkt 8 der Niederschrift gemacht wurden. Der Steuerberater führte in der Schlussbesprechung an, dass er sich seiner Ansicht nach um eine von der BP rechtlich eindeutig getroffene Feststellung handelt und daher keinerlei Einwendungen bestünden. Die in der Berufung angeführten Sachverhaltselemente sind daher großteils neu.*

Unabhängig davon wird zur Berufung wie folgt Stellung genommen:

*Wie bereits in Punkt 8 der Niederschrift vom 18. August 2000 ausgeführt, steht ein Investitionsfreibetrag (kurz IFB) gem. § 10 Abs. 5 EStG bei Erwerb eines Betriebes, Teilbetriebes bzw. Mitunternehmeranteiles nicht zu.*

*Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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 wird und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird den Betrieb fortzuführen (z.B. VwGH vom 23. März 1999, 98/14/0141). Unter einem lebenden Betrieb ist in diesem Zusammenhang ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu verstehen, welcher objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglicht. In der Regel steht der Betriebsveräußerung beim Rechtsvorgänger der Betriebserwerb beim Rechtsnachfolger gegenüber (vgl. VwGH-Erkenntnisse vom 23. April 1998, 96/15/0211, vom 15. Februar 1994, 91/14/0248).*

*In der Berufung wird nun vorgebracht, dass kein lebender Betrieb erworben wurde, weil das Autohaus SW zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes bereits seit einigen Monaten geschlossen war.*

*Auch wenn die Firma SW de facto schon früher insolvent war, ist für die Frage des Betriebserwerbes nur relevant, ob der wesentliche Teil des Unternehmens (d.h. die wesentlichen Betriebsgrundlagen) übernommen wurde. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 11. November 1992, 91/13/0152). Der gegenständliche Kfz-Betrieb besteht aus dem Autohandel und der Reparaturwerkstatt.*

*Für den Autohandel bilden das Warenlager und die Kundenkartei unstreitbar die wesentlichen Betriebsgrundlagen. Für den Reparaturbetrieb sind dies die Werkstätte mit den entsprechenden Einrichtungen und das Warenlager (Teilelager). Die räumliche Komponente tritt zwar beim Autohandel in den Hintergrund, hat aber insgesamt (durch den Reparaturbetrieb) eine nicht unwesentliche Bedeutung.*

*Vom Abgabepflichtigen wurden nicht nur das Grundstück und die Betriebsgebäude, sondern auch folgende Wirtschaftsgüter noch vor der Konkurseröffnung der Firma SW (Beschluss des Landesgerichtes E vom 27. November 1997) erworben:*

*Betriebs- und Geschäftsausstattung (Rechnung vom 3. November 1997 über netto 538.900,00 S),*

*Warenvorräte (Rechnung vom 7. November 1997 über 800.000,00 S für gebrauchte Pkw)*

*Sonstige Betriebsmittel (Rechnung vom 3. November 1997), wie*

*Schmierstoffe 50.000,00 S*

*Lackmaterial und Zubehör 150.000,00 S*

*Kfz-Teile 473.000,00 S*

*Fremdteile 340.000,00 S*

*Reifen, Felgen, Räder 155.000,00 S*

*Verbrauchsmaterial 38.000,00 S und*

*Heizöl 30.000,00 S (alles Nettobeträge).*

*Nicht entscheidend für das Vorliegen eines Betriebserwerbes ist, ob der Erwerber den Betrieb unverändert weiterführen will oder tatsächlich weiterführt, ob der Betrieb aus einer Konkursmasse erworben wurde oder ob es dem Erwerber ausschließlich auf den Erwerb der Liegenschaft angekommen ist (siehe auch die oben angeführten VwGH-Erkenntnisse).*

*Doch auch die beabsichtigende Nutzung der erworbenen Wirtschaftsgüter ausschließlich für den Hydraulikbetrieb könne nicht schlüssig nachvollzogen werden. Dies deshalb, da neben den für den Hydraulikbetrieb einsetzbaren Wirtschaftsgüter noch jene erworben wurden, die nur in einen typischen Kfz-Betrieb verwendbar sind (siehe Liste oben).*

*Es mag zutreffen, dass ursprünglich andere Absichten mit einzelnen Teilen der erworbenen Wirtschaftsgüter bestanden haben. Tatsache ist jedoch, dass alle wesentliche Betriebsgrundlagen und somit ein lebender Betrieb erworben wurde und der Erwerber objektiv in die Lage versetzt wurde, den Betrieb fortzuführen. Zur Frage ob ein lebender Betrieb erworben wurde, ist anzumerken, dass der Betrieb lebensfähig sein muss. Eine andere Form von "Leben" ist nicht erforderlich. Insoweit gehen die in der Berufung angeführten Argumente (es wurde kein lebender Betrieb erworben) ins Leere.*

Bezüglich der Übernahme des Personals ist lediglich anzumerken, dass für die Beurteilung, ob ein Betriebserwerb vorliegt, nicht entscheidungsrelevant ist, dass vom Erwerber nur drei Mitarbeiter (von 14 SW Leuten) wieder beschäftigt wurden. Auch die Beurteilung anderer Behörden im Zusammenhang mit den Urlaubswünschen eines Mitarbeiters, wie des Arbeitsmarktservices und des Gewerkschaft, sind für die steuerliche Beurteilung ohne Belang (die Kündigung von Mitarbeitern in Konkursfällen ist üblich und dient zur Sicherung arbeitsrechtlicher Ansprüche, wie überfällige Löhne bzw. Abfertigungen).

In der Berufungsschrift wird weiters ausgeführt, dass erst Mitte Jänner Verhandlungen mit N Österreich aufgenommen wurden. Dies entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, zumal der Händlervertrag mit N Österreich GmbH (und der Lagerhaltungsvertrag mit N Großhandel GmbH Nfg. KG) am 7. Jänner 1998 unterzeichnet wurde. Die Verhandlungen mit Nissan Österreich und der Entschluss zur Fortführung eines Kfz-Betriebes müssen daher schon früher gewesen sein, insoweit ist der in der Berufung angeführte Zeitraum für die Willensbildung hinsichtlich der Verwendung der erworbenen Wirtschaftsgüter für den Kfz-Betrieb (und nicht für den Hydraulikbetrieb) von Oktober 1997 bis Mitte Jänner 1998 ebenfalls nicht zutreffend. Die Zeitspanne muss eine wesentlich kürzere gewesen sein.

Das Argument, dass keine Kundenkartei vorhanden war, kann nicht überprüft bzw. nachvollzogen werden. Es wird jedoch angemerkt, dass für den Fall des tatsächlichen Nichtvorliegens einer Kundenkartei, die Daten über Kunden der Firma SW auch bei Nissan Österreich beschafft werden konnten.

Es mag zutreffen, dass der Betrieb völlig herunter gewirtschaftet war – dafür spricht ja auch die Tatsache, dass Konkurs angemeldet wurde. Faktum ist aber auch, dass der Betrieb unter dem Namen Bw. am 1. Februar 1998 wieder eröffnet wurde. Wären die Betriebsgrundlagen in einem derart desolaten, wie in der Berufung geschilderten Zustand, wäre eine Weiterführung (lt. Abgabepflichtigen Neubeginn) innerhalb so kurzer Zeit sicherlich nicht möglich gewesen.

Es entspricht aber andererseits den geschäftlichen Gepflogenheiten, dass bei de facto Übernahmen von Konkursbetrieben einige Zeit für Sanierungen, Restrukturierungen etc. aufgewendet werden muss. Diese Betriebsunterbrechung (vom Zeitpunkt des Erwerbes bis zur Eröffnung) diente ja nicht dazu, dass wesentliche Grundlagen zur Führung des Betriebes erst angeschafft werden mussten, sondern um notwendige Standardverbesserungsarbeiten durchführen zu können. Im Übrigen kann aus einer Betriebsunterbrechung allein noch nicht abgeleitet werden, es liegt kein Betriebserwerb vor (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 15. Februar 1994, 91/14/0248).

Das Argument in der Berufungsschrift, dass im Kaufvertrag vom 30. Oktober 1997 ein Passus betreffend Nichtinteresse von unternehmerischer Tätigkeit enthalten ist, ist ebenfalls für steuerliche Zwecke nicht relevant.

*Die Bestimmung in Punkt 4. des diesbezüglichen Vertrages (..... es wird ausdrücklich festgehalten, dass es sich beim gegenständlichen Rechtsgeschäft um keinen Unternehmenskauf handelt, daher keine Unternehmensfortführung oder Firmenübernahme stattfindet ..... ) hat einzig den Zweck, eventuelle Nachfolgehaftungen hintanzuhalten.*

*Aber auch aus der Sicht des Veräußerers kommt man zu keiner anders lautenden Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes. Der Veräußerer hat alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vor der Konkurseröffnung veräußert. Es war daher mit den restlichen Wirtschaftsgütern (wenn es überhaupt noch welche gab) nicht in der Lage seine bisherige Tätigkeit fortzusetzen.*

*Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass auf Grund des Erwerbes der wesentlichen Betriebsgrundlagen und der zeitlichen Abfolge sehr wohl von einem Betriebserwerb ausgegangen werden muss. Ein IFB kann daher nach Ansicht der BP auf Grund der gesetzlichen Vorschriften nicht gewährt werden.*

In Beantwortung der Übersendung dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung ergänzte der Bw. im **Schriftsatz vom 30. Jänner 2001** seine Berufung folgendermaßen.

*Der Prüfer berücksichtigt bei der Beurteilung der wesentlichen Betriebsgrundlagen meines Erachtens viel zu wenig den Umstand, dass das Unternehmen SW bereits so herunter gewirtschaftet war, dass selbst zum Zeitpunkt des Kaufes nicht an eine Neueröffnung zu denken war. Ich habe schon im Erstschriften mein ausschließliches Interesse an der Spritzkabine zum Ausdruck gebracht. Der Verkäufer SW hat, längst nach formeller Schließung seines Betriebes, nachweislich versucht noch einen stillen Ausgleich zu erreichen, die Gläubiger aus seinem Unternehmer von ihm diesbezüglich angeschrieben worden sind, um der enormen Schuldenlast zu entgehen.*

*Und diesbezüglich der Liegenschaft war ja die Bevorrechtung der hypothekarisch besicherten Bank außer Zweifel. Die schlechte Situation des Betriebes ergab sich auch daraus, dass ab August 1997 keine Löhne mehr zur Auszahlung gelangt sind, während die formelle Anstellung der letzten Mitarbeiter bis 15. Oktober 1997 gedauert hat. Ich wäre gar nicht in der Lage gewesen den Betrieb in der früheren Form weiterzuführen.*

*Wenn nun der Prüfer ganz wesentlich auf den Erwerb von Wirtschaftsgütern vor der Konkurseröffnung hinweist, so muss das schon im richtigen Licht gesehen werden. Die Interventionen des Verkäufers gingen ausschließlich auf eine Gesamtlösung. Die angeführten Warenvorräte betrafen gebrauchte Pkw, die fast ausschließlich an Mitarbeiter meines Hydraulikunternehmens weitergegeben worden sind. Zu diesem Zeitpunkt war überhaupt nicht an ein Autohaus zu denken. Die Schmierstoffe und Lackmaterial waren nur noch im Hydraulikbereich von Bedeutung. Wie die Kfz-Teile und andere Fahrzeugteile sind auch diese Waren keinen gängigen Modelle der Nissan Produktpalette mehr zuzuordnen gewesen. Hier handelt es sich um nichts anderes als Altwaren des Kfz-Handels, die nur noch bei*

*Gelegenheit für Ersatzteile von Bedeutung gewesen wären, aber übernommen werden mussten und zum Gutteil noch herumliegen, also keineswegs als zu den wesentlichen Grundlagen gehörig angesehen werden können. Die Geldbeträge, die hier zum Abzug kamen sind insofern irreführend, weil sie in Relation zum Kaufpreis für die Liegenschaften ein falsches Bild ergeben. Es muss ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass der Generalimporteur von Nissan zum Zeitpunkt des Betriebs von SW alle Waren, die den gängigen Modellen zugeordnet werden konnten, bereits vorab antransportiert hat. Ich hätte mit diesen Wirtschaftsgütern keinen funktionstüchtigen Reparaturbetrieb mehr eröffnen können. Ein Gutteil dieser Waren hatte eben nur noch Bedeutung für das Hydraulikunternehmen und was meines Erachtens ganz entscheidend ist, sind diese paar Waren in kurzer Zeit im Hydraulikunternehmen verbraucht bzw. verarbeitet und verkauft worden.*

*Bezüglich der Wiedereinstellung von Mitarbeitern darf nicht außer Acht gelassen werden, dass zwar formell der Vertrag mit Nissan am 7. Jänner 1998 geschlossen worden ist, es aber klar war, dass es ein geraumen Zeit zum Aufbau eines solchen Unternehmens bedurfte. Die eingestellten zwei ehemaligen Mitarbeiter von SW sind zuerst ausschließlich im Hydraulikunternehmen eingesetzt worden und erst nach dem sich der ehemalige Werkstattleiter gemeldet hat und im März 1998 angestellt worden ist, war die Möglichkeit geschaffen worden sinnvoll ein Autohaus zu beginnen. Und erst zu diesem Termin wurde nachweislich erst die Eurotax und Marktberichte eingeholt und sofort mit dem Verkauf mit Neuwagen beginnen zu können und eine Wertskala für einzutauschende Gebrauchtfahrzeuge zu haben. Es wird nicht angezweifelt, dass eine Kundenkartei über Nissan Österreich nachbeschafft hätte werden können, doch wird dabei ganz übersehen, dass bezüglich der gebrauchten Fahrzeuge sehr wohl nichts vorhanden war und auch bezüglich der Betreuung früherer Kunden erst neu angefangen werden musste, weil bisherige Arbeiten an Fahrzeugen, die früher einmal neu verkauft worden waren, nicht aufgezeichnet gewesen sind.*

*Meines Erachtens ist es völlig branchenfremd in meinem Fall von einer Weiterführung des Betriebes SW zu sprechen.*

*Wenn der Prüfer die Sicht des Veräußerers ins Spiel bringt, so muss schon festgehalten werden, dass auch SW nicht mehr in der Lage gewesen wäre, den Reparaturbetrieb wieder in Gang zu setzen, geschweige denn den Neuwagenhandel.*

*Ich ersuche die Berufungsbehörde mir Gelegenheit zu geben etwaige weitere Ausführungen mündlich vorbringen zu können und mir dazu telefonisch ein Termin zur Verfügung zu stellen.*

**Mit Vorlagebericht vom 13. Februar 2001** wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**Für das Jahr 1999 erging ebenfalls ursprünglich der Bescheid vom 27. Juli 2001 betreffend Einkommensteuer erklärungsgemäß.**

Auch über das Jahr 1999 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt. Neben anderen nicht strittigen Feststellungen wurde in Punkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt:

*Pkt 6 IFB 1999*

*Das geprüfte Unternehmen hat am 31. Dezember 1999 die Liegenschaft Einlagezahl, KG RH samt allen darauf befindlichen Gebäuden sowie diverse Maschinen und Geräte von der Firma TP erworben.*

*Von den Anschaffungskosten des Gebäudes (8.361.320,00 S) und der Maschinen und Geräte (3.990.000,00 S) wurde ein IFB von 9 % gebildet.*

*Die erworbenen Wirtschaftsgüter werden seit Jänner 2000 wieder an die Firma TP rückvermietet.*

*Da für die Anschaffung gebrauchter Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer bestimmt sind, kein IFB zusteht, wird der im Jahr 1999 geltend gemachte IFB entsprechend gekürzt.*

Entsprechend dieser Feststellung wurde in dem wieder aufgenommenen Verfahren im Einkommensteuerbescheid 1999 der IFB in der dargestellten Höhe vom Finanzamt nicht anerkannt.

In einem nicht unterschriebenen handschriftlichen **Aktenvermerk vom 3. Dezember 2003** über ein Telefonat mit dem Steuerberater wird festgehalten, dass dieser auf dem Standpunkt stehe, dass diesfalls die Meinung der Großbetriebsprüferin nicht zutreffend sei. In diesem Punkt werde ein Rechtsmittel eingebracht und eine mündliche Verhandlung beim UFS beantragt werden. Die Auswirkungen dieses nicht gewährten IFBs würde einen Großteil des steuerlichen Mehrergebnisses ausmachen. Da es sich um eine Rechtsfrage handle, ergeben sich keine finanzstrafrechtlichen Maßnahmen.

**Gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 3. Dezember 2003 wurde mit Schriftsatz vom 17. Dezember 2003 Berufung erhoben.**

Zur Begründung wurde Folgendes angeführt:

**Sachverhalt:**

*Mit Beschluss des Landesgerichtes E vom 24. August 1999 wurde über das Vermögen des Johann TP das Konkursverfahren eröffnet. Am 2. September 1999 wurde von Herrn TP der Zwangsausgleichsantrag eingebracht, dem mit Beschluss vom 22. September 1999 auch stattgegeben wurde.*

Bereits im Oktober 1999 wurden zwischen Herrn TP und Herrn Bw. Verhandlungen über den Verkauf der Liegenschaft samt Maschinen und die Form der weiteren Zusammenarbeit aufgenommen. Aus diesen Verhandlungen resultierte folgender Optionsvertrag:

Für den Fall, dass der Zwangsausgleich angenommen, rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben wird, bietet Herr D Bw. den Abschluss eines Kaufvertrages über die Liegenschaft samt Maschinen an. Der Verkauf der Liegenschaft war eine wesentliche Voraussetzung für die Annahme des Ausgleichs (ohne den Abschluss wäre der Ausgleich von den Gläubigern nicht angenommen worden). In der gleichen Vereinbarung wird auch die Vermietung des Kaufgegenstandes an die Firma TP Maschinen- und Anlagen GmbH JB) angeboten.

An diesem mit Gesellschaftsvertrag vom 25. August 1999 gegründeten GmbH sind die Herrn Mag. JO TP, To TP, BE TP und Mo TP zu je 25 % beteiligt.

Am 31.12.1999 wurde zwischen Herrn JN TP und Herrn D Bw. der Kaufvertrag über die Liegenschaft samt Maschinen abgeschlossen. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht abgeschlossen.

Beginnend mit 1. Jänner 2000 wurde der Kaufgegenstand vorübergehend an Herrn TP vermietet. Bereits ab 1. Jänner 2001 (bis jetzt) wurde der Kaufgegenstand jedoch an die Firma TP Maschinen und Anlagen GmbH vermietet.

### **Darstellung durch die BP**

In Punkt 6 des Besprechungsprogrammes für die Schlussbesprechung am 20. Oktober 2003 wird festgehalten, dass die erworbenen Wirtschaftsgüter seit Jänner 2000 wieder an die Firma TP rückvermietet werden und die von Herrn Bw. angeschafften Wirtschaftsgüter zu entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer bestimmt sind, weshalb für diese Investition kein Investitionsfreibetrag zusteht.

Die Regelung des § 10 Abs. 5 EStG 4. Teilstrich

Ein Investitionsfreibetrag steht nicht zu – für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die unmittelbar oder mittelbar zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer (sale and lease back) oder Zurückveräußerung an den Veräußerer (sale and sale back) bestimmt sind.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (vgl. Erläuterungen zu RV/0621, Beilagennummer XVII GP, Seite 72) geht hervor, dass diese Regelung eingeführt wurde, um einer missbräuchlichen Inanspruchnahme des IfB entgegen zu wirken. Weiters wird in den Erläuterungen angeführt, dass der Ausschluss auch dann eintritt, wenn bei fortwirkender wirtschaftlicher Verknüpfung – Veräußerung und entgeltliche Überlassung nicht unmittelbar aufeinander folgen.

*Eindeutig soll durch diese Regelung der Missbrauch durch Gestaltungen vermieden werden, wobei Anschaffung und Rücküberlassung nicht Zug um Zug vor sich gehen müssen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 10 Tz 62).*

### **Rechtliche Würdigung**

*Aus obigen Ausführungen geht eindeutig hervor, dass der Verkauf nicht aus steuerlichen Missbrauchsgründen, sondern aus wirtschaftlichen Notwendigkeiten erfolgte. Für Herrn TP war der Verkauf eine wesentliche Voraussetzung um sein wirtschaftliches Überleben zu sichern (ohne Verkauf wäre mit Sicherheit kein Ausgleich geglückt). Für Herrn Bw. war der Kauf eine günstige Gelegenheit zu einem Betriebsgebäude zu kommen. Daraus ist ersichtlich, dass Herr TP gezwungen war, seine Liegenschaft zu veräußern und beim Veräußerungsvorgang kein Spielraum für etwaige Missbrauchsüberlegungen war (Herr TP nur von der Überlegung Konkurs oder Ausgleich geleitet).*

*Aus der Optionsvereinbarung geht weiters eindeutig hervor, dass bereits bei Abschluss des Kaufvertrages die Absicht bestand, den Kaufgegenstand an die Firma TP Maschinen und Anlagen GmbH zu vermieten (an der der Veräußerer nicht beteiligt ist).*

*Ab 1. Jänner 2001 wird die gegenständliche Liegenschaft samt Maschinen auch an die TP Maschinen und Anlagen GmbH vermietet. An dieser GmbH ist der Verkäufer nicht beteiligt. Eine Überlassung an den Veräußerer ist somit ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben.*

*Ausdrücklich nur für einen kurzen Zeitraum (wie sich herausstellte nur für ein Jahr – nicht wie im BP-Bericht erwähnt seit Jänner 2000) wurde die Liegenschaft an Herrn TP vermietet, um ihm die Möglichkeit zu geben, alle seine Ausgleichsverpflichtungen zu erfüllen. Bereits bei Übergabe stand zwischen den Vertragsparteien jedoch fest, dass dieses Vertragsverhältnis nur ein befristetes sei und innerhalb kürzester Zeit die entgeltliche Übergabe an die GmbH erfolgen wird.*

*Da eine Rücküberlassung an den Veräußerer nicht Zug um Zug mit der Anschaffung vor sich gehen muss, kann unseres Erachtens jedoch eine nur sehr kurzfristige Überlassung an den Veräußerer für die Geltendmachung des IFB nicht schädlich sein.*

*Da Ende der Überlassung an Herrn TP war bereits bei Übergabe absehbar und geplant, und die Vermietung an Herrn TP war in keiner Weise vom Missbrauchsgedanken geleitet, sondern war eher ein Zugeständnis, um einen Unternehmer die Ausgleichserfüllung zu ermöglichen.*

*Bei wirtschaftlicher Betrachtung und Berücksichtigung der sehr kurzen Vermietungsdauer an den Veräußerer (im Vergleich zur voraussichtlichen Nutzungsdauer ein absolut untergeordneter Zeitabschnitt) liegt unseres Erachtens kein Grund vor, den IFB zu streichen.*

Aus all diesen Gründen ist daher unseres Erachtens die Streichung des IFB für das Jahr 1999 iHv. 1.111.619,00 S rückgängig zu machen.

Im Falle der Abweisung der Berufung wird bereits jetzt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In einer **Berufungsergänzung vom 26. Jänner 2004** wurde zusätzlich angeführt:

Die Ergänzung ist erforderlich, da uns Frau TAU (Betriebsprüferin) mitteilte, dass sie in ihrer Stellungnahme auf unsere Berufung noch auf einen zusätzlichen, für uns überraschenden Sachverhalt eingehen wird.

a) Liegenschaft RH

Bei der Liegenschaft RH ist zu berücksichtigen, dass der IFB für folgende Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen wurde (siehe BP-Bericht, Punkt 6):

Gebäude Anschaffungskosten 8.361.320,00 S

Maschinen und Geräte Anschaffungskosten 3.990.000,00 S

b) Vermietung von Gebäuden

Gem. § 10 Abs. 3 EStG darf ein IFB bei Gebäuden u.a. nur insoweit geltend gemacht werden, als hier unmittelbar dem Betriebszweck dienen. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde dieser Punkt nie diskutiert, weshalb von uns angenommen wurde, dass dieser Punkt bei Herrn Bw. vorliegt und auf Grund seiner Investitionstätigkeit am Immobiliensektor auch anerkannt wird.

Herr Bw. hat in seinem Betrieb drei Standbeine:

1. Der Handel mit Maschinenhydraulikprodukten
2. den Autohandel
3. und den noch jungen Immobiliensektor

Auf Grund der Unterschiede (teilweise räumliche Trennung und anderes Personal) der einzelnen Bereiche kann unseres Erachtens eindeutig davon ausgegangen werden, dass der Betrieb des Herrn Bw. aus drei verschiedenen von einander unabhängigen Teilbetrieben besteht.

Da der Handel mit Hydraulikprodukten bereits seit langer Zeit besteht, wurde mit dem Autohandel vor ca. fünf Jahren ein zweites Standbein geschaffen.

Zur Absicherung der guten Erträge wollte Herr Bw. sein Geschäftsumfeld erweitern und entschied sich für die Anschaffung und Vermietung von Immobilien.

Im Jahr 1999 wurde die Betriebsliegenschaft in RH (siehe Punkt a) erworben. Im Jahre 2000 erfolgte eine weitere Anschaffung in SCH, die zum Teil vermietet wird.

Im Jahr 2002 wurde eine weitere Liegenschaft in SCH zu Vermietungszwecken erworben (Kaufpreis 1.340.000,00€) und für das Jahr 2004 bestehen bereits fixe Pläne zum Bau einer weiteren Halle auf der Liegenschaft KG RH (TP), die im Jahr 1999 erworben wurde und ebenfalls vermietet werden soll.

Bei ausreichender Liquidität im Unternehmen wird auch auf der in SCH im Jahr 2000 erworbenen Liegenschaft eine Halle zu Vermietungszwecken errichtet werden.

An ein weiteres Wachstum dieses Bereichs ist gedacht und es wird laufend nach ertragreichen Objekten Ausschau gehalten.

Aus dieser Entwicklung ist ersichtlich, dass der Immobiliensektor langsam aber stetig wächst und zu einem sicheren Rückhalt für die Gesamtfirma Bw. wird.

Was die Erträge aus dem Immobilienbereich noch nicht sofort mit den beiden anderen Teilbetrieben konkurrieren können, liegt in der Natur der Immobilienbranche. Die Kapitalaufwendungen für diesen Bereich zeigen jedoch, dass es Herrn Bw. sehr daran liegt den dritten Teilbereich – Immobilien – ernst zu nehmen und stetig auszubauen. Bei gleich bleibender Entwicklung ist es nur mehr eine Frage der Zeit, bis auch der Immobiliensektor ertragsmäßig mit den beiden weiteren Teilbereichen verglichen werden kann.

Bei diesem Punkt ist zu berücksichtigen, dass die anderen Bereiche auch nicht innerhalb eines Jahres auf das derzeitige Ausmaß gewachsen sind. Nur weil der Immobilienbereich der jüngste Bereich ist, kann unseres Erachtens nicht behauptet werden, dass dieser Teilbetrieb nur eine untergeordnete Rolle spielt und daher nicht eigenständig betrachtet werden kann.

Somit geht eindeutig hervor, dass der Immobilienbereich einen eigenen Hauptzweck des Unternehmens bildet und von den anderen Hauptzwecken des Betriebes verschieden ist (vgl. Prodinger, der IFB bei vermieteten Gebäuden, ÖStZ 1995, Seite 325 ff).

Aus diesen Ausführungen ist ersichtlich, dass auch die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 EStG erfüllt werden und daher der IFB zu Recht in Anspruch genommen wurde.

In der **Stellungnahme betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999** machte die Prüferin folgende Ausführungen:

Das geprüfte Unternehmen hat am 31. Dezember 1999 die Liegenschaft Einlagezahl , KG RH samt allen darauf befindlichen Gebäuden sowie diverse Maschinen und Geräte von Herrn JN TP erworben. Die erworbenen Wirtschaftsgüter wurden daraufhin wieder an Herrn TP rückvermietet.

Der von den Anschaffungskosten des Gebäudes und der Maschinen und Geräte geltend gemachte IFB von 1.111.619,00 S wurde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt, da für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer bestimmt sind, ein IFB nicht zusteht.

*In der vom Steuerberater des Herrn Bw., Herrn BM am 17. Dezember 2003 dagegen erhobenen Berufung wird angeführt, dass die Vermietung an Herrn TP nur während der Zeit zwischen 1. Jänner und 31. Dezember 2000 erfolgte. Seit 1. Jänner 2001 wird die Liegenschaft samt Maschinen an die Firma TP Maschinen und Anlagen GesmbH vermietet, an der der Verkäufer Herrn JN TP nicht beteiligt ist. Bei wirtschaftlicher Betrachtung und Berücksichtigung der sehr kurzen Vermietungsdauer an den Veräußerer liegt nach Ansicht des Steuerberaters kein Grund vor, den IFB zu streichen.*

*Gem. § 10 Abs. 5 EStG darf ein IFB für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die unmittelbar oder mittelbar zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer bestimmt sind, nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden.*

*Eine Angabe für wie lange diese Vermietung erfolgen muss, damit ein Ausschluss vom IFB eintritt, enthält das EStG nicht. Daher ist es nach Ansicht der Betriebsprüfung unmaßgeblich für wie lange die Vermietung an den Verkäufer (dieser hat sein Einzelunternehmen mit 31. Dezember 2000 an die Firma TP Maschinen und Anlagen GesmbH verkauft) erfolgte. Außerdem kann bei den vermieteten Maschinen (IFB 359.100,00 S) keinesfalls davon gesprochen werden, dass die Vermietungsdauer an den Veräußerer im Vergleich zur voraussichtlichen Nutzungsdauer ein absolut untergeordneter Zeitabschnitt ist, da diese Maschinen auf eine Nutzungsdauer von vier Jahren verteilt abgeschrieben werden.*

*Darüber hinaus ist festzuhalten, dass ein IFB für Gebäude nur insoweit geltend gemacht werden darf, als sie unmittelbar den Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Daher ist ein IFB für das Gebäude auch aus diesem Grund nicht zulässig.*

*Von Herrn BM (Steuerberater der Firma Bw.) wird in der Ergänzung zur Berufung vom 26. Jänner 2004 vorgebracht, dass Herr Bw. in seinem Betrieb drei Standbeine hat und diese teilweise räumlich getrennt sind und anderes Personal haben. Dies trifft für den Handel mit Maschinenhydraulikprodukten und den Autohandel zu, für den Immobiliensektor jedoch nicht. Dieser war im Prüfungszeitraum gegenüber den anderen Betriebszwecken von untergeordneter Bedeutung. Die Mieterträge (Gebäude und Maschinen) liegen im gesamten Prüfungszeitraum unter ein Prozent des Nettoumsatzes.*

*1999 Gesamtumsatz 108.536.362,00 S, Mieterträge 9.600,00 S (0,0088 %)*

*2000 Gesamtumsatz 122.501.489,00 S, Mieterträge 861.600,00 S (0,7033 %)*

*2001 Gesamtumsatz 115.277.313,00 S, Mieterträge 991.450,00 S (0,8601 %)*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung steht ein IFB daher weder für das Gebäude noch für die Maschinen und Geräte zu.*

Weiters wird darauf hingewiesen, dass Herr D Bw. mit Kaufvertrag vom 11. April 2000 die Liegenschaft mit der Zahl GB SCH um 12 Mio. S von der Firma USS Speditionsverwaltungs-GesmbH erworben hat. Von den Anschaffungskosten des Gebäudes (6.270.250,00 S) wurde ein IFB iHv. 564.322,00 S geltend gemacht. Dieses Gebäude wird nach Auskunft des Herrn Bw. zu einem Drittel an die Spedition UE vermietet. Da wie bereits oben ausgeführt, ein IFB für ein Gebäude nur insoweit geltend gemacht werden darf, als es unmittelbar dem Betriebszweck dient, ist nach Ansicht der BP zusätzlich zu den bereits im Zuge der Prüfung gekürzten IFB 1999 auch der 2000 geltend gemachte IFB zu kürzen (um ein Drittel von 564.322,00 S = 188.107,00 S). Diese Kürzung wurde bisher nicht vorgenommen.

Auch diese Stellungnahme wurde dem Bw. mit 4. Februar 2004 zur Kenntnisnahme übersandt.

Bei einem **Erörterungstermin am 15. September 2005** wurde der Sachverhalt betreffend die berufungsgegenständliche Umstände 1997 und 1999 ausführlich erörtert.

Hinsichtlich des gewerblichen Immobilienhandels bzw. gewerblicher Immobilienvermietung wurde vom Vertreter des Bw. ergänzend angeführt, dass im Jahr 2002 die Liegenschaft von der "Firma Plaspack" erworben wurde. Im Jahr 2004 wurden der Hydraulikhandel und der Autohandel in eine GmbH eingebbracht und der Teilbetrieb Vermietungen weiterhin als Einzelunternehmen geführt. Im Jahr 2004 wurde der Teilbetrieb Vermietung als gewerbliche Vermietung offen gelegt und vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 2004 waren zwei Mitarbeiter für diesen Bereich abgestellt.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnet diesem Argument damit, dass die Steuererklärungen zwar veranlagt worden sind, jedoch nicht geprüft, geschweige denn einer Betriebsprüfung unterzogen wurden.

Der Bw. nahm den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Referenten hinsichtlich 1997 und 1999 zurück.

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

Gem. § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen IFB der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Der IFB beträgt von den nach dem 30. April 1995 angeschafften Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 9 %. Gem. Abs. 3 leg.cit. darf für Gebäude der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind.

Gem. Abs. 5 leg.cit. darf insbesondere in folgenden Fällen ein Investitionsfreibetrag weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden:

- bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Anteiles eines Gesellschafters, der zum Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist.
- für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die unmittelbar oder mittelbar zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer (sale and lease back) oder Zurückveräußerung an den Veräußerer (sale and sale back) bestimmt sind.

### **1. Investitionsfreibetrag 1997:**

Im Jahr 1997 ist strittig ob die Ausschlussbestimmung "Erwerb eines Betriebes" zum Tragen kommt oder nicht.

Der Erwerb eines Unternehmens im Ganzen bzw. Veräußerung des ganzen Betriebes liegen vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen übernimmt, dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, die die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. Dabei ist die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (z.B. ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu beantworten (VwGH vom 29. Jänner 1998, 95/15/0037).

Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls und entscheidet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des veräußerten Betriebes (VwGH 21.11.1990, 90/13/0145). Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt sich einerseits aus der Art des Betriebes und andererseits nach ihrer Funktion innerhalb des konkreten Betriebes (VwGH 20.11.1990, 90/14/0122). Abzustellen ist somit auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus (VwGH 4.4.1989, 88/14/0083; VwGH 11.11.1992, 91/13/0152; VwGH 25.1.1995, 93/15/0100; VwGH 24.4.1996, 94/15/0025).

Die wesentlichen Grundlagen eines Betriebes müssen in der Weise auf einen anderen als den bisherigen Betriebsinhaber übergehen, dass dieser den Betrieb fortführen kann. Dem Erwerber müssen sämtliche wesentliche Grundlagen übertragen werden. Aus der Sicht des Betriebserwerbers ist lediglich entscheidend, ob der Erwerber sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen unter Mitwirkung des Veräußerers erlangt. Die Betriebsveräußerung ist nach objektiven Maßstäben zu beurteilen: der Erwerber eines Betriebes muss durch die Übertragung im Stande sein, den Betrieb ohne weiteres fortsetzen zu können. Unerheblich ist, ob der Erwerber von der objektiv vorhandenen Möglichkeit der Fortführung des Betriebes Gebrauch macht, ob es dem Käufer nur auf den Erwerb bestimmter Wirtschaftsgüter

angekommen ist oder der Erwerber die gewerberechtlichen Voraussetzungen erfüllt oder ob der Erwerber die Produktpalette des Veräußerers weiterführt oder nicht.

Im konkreten Fall wurden vom Bw. die Betriebsgebäude, die Werkstatt, das Ersatzteillager, die Spritzkabine und Teile des Personals vom Veräußerer übernommen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellen diese Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Kraftfahrzeughandels- und Reparaturbetriebes dar. Dass Teile des übernommenen Betriebes vor der Weiterführung des Betriebes modernisiert wurden bzw. Fenster erneuert wurden, kann zu keiner anderen Beurteilung führen.

Eine seitens des Vorbesitzers erfolgte mehrmonatige Betriebsschließung vor dem Kauf steht für sich allein dem angenommenen Betriebserwerbes nicht entgegen (vgl. Erkenntnis des VwGH v. 29. Jänner 2004, Zl. 2000/15/0144).

Aus der Betriebsunterbrechung wegen des Konkurses des Veräußerers kann daher nicht abgeleitet werden, es liege kein Betriebserwerb vor.

Auch die Beurteilung anderer Behörden im Zusammenhang mit den Urlaubswünschen eines Mitarbeiters, wie des Arbeitsmarktservices und des Gewerkschaft, sind für die steuerliche Beurteilung nicht ausschlaggebend.

Aus dem zeitlichen Ablauf des Kaufes des Betriebes SW (Kaufvertrag vom 30. Oktober 1997, Abschluss des Vertrages mit Nissan Österreich am 7. Jänner 1998, Beginn des Kraftfahrzeughandels jedenfalls mit Februar 1998) ist zu ersehen, dass der Bw. jedenfalls schon sehr bald nach dem Kauf (wohl noch 1997, da vor dem Abschluss des Vertrages mit Nissan bereits Verhandlungen über den Händlervertrag geführt wurden) den Entschluss gefasst hat, den Kfz-Betrieb weiterzuführen. Auch die von ihm vorgenommenen Reparaturen und Verbesserungen des Standards bei den erworbenen Wirtschaftsgüter können nur als Renovierung und Modernisierung gesehen werden. Die wesentlichen Wirtschaftsgüter, welche ihn in die Lage versetzt haben in der Folge den Kfz-Handel zu beginnen, wurden bereits vom Veräußerer übernommen.

Der beantragte Investitionsfreibetrag wurde daher vom Finanzamt zu Recht wegen Vorliegens eines Betriebserwerbes iSd § 10 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 nicht anerkannt.

## **2. Investitionsfreibetrag 1999**

Unbestritten ist, dass der Bw. am 31. Dezember 1999 die Liegenschaft Einlagezahl KG RH samt allen darauf befindlichen Gebäuden sowie diverse Maschinen und Geräte von der Firma TP erworben hat. Unbestritten ist ebenfalls, dass die erworbenen Wirtschaftsgüter mit Beginn 2000 an Herrn Johann TP (Veräußerer) vermietet wurden. Diese Vermietung dauerte bis Ende des Jahres 2000, als ein Jahr lang. Erst mit 1. Jänner 2001 wurde der Kaufgegenstand an die Firma TP Maschinen und Anlagen GmbH, an der Herr JN TP nicht beteiligt ist, vermietet.

Ein Investitionsfreibetrag steht für die Anschaffung gebrauchter Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung an den Veräußerer bestimmt sind nicht zu. Der klare und eindeutige Wortlaut der Bestimmung knüpft den Ausschluss des Investitionsfreibetrag nur an die Rückvermietung des Wirtschaftsgutes an den Veräußerer. Eine Angabe für wie lange diese Vermietung erfolgen muss, damit ein Ausschluss von IFB eintritt, enthält das EStG nicht. Auch wird für die Anwendung dieser Bestimmung nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht vorausgesetzt, dass die Rückvermietung an den Veräußerer in Missbrauchsabsicht geschieht. Es ist daher nicht in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Rückvermietung in Missbrauchsabsicht geschieht.

Der Sachverhalt, dass die erworbenen Wirtschaftsgüter für ein Jahr an der Veräußerer rückvermietet wurden, ist unstrittig.

Bei einer Mietdauer von einem Jahr kann auch nicht davon gesprochen werden, dass die Vermietungsdauer an den Veräußerer im Vergleich zur voraussichtlichen Nutzungsdauer von vier Jahren ein absolut untergeordneter Zeitabschnitt ist.

**Daher steht der Investitionsfreibetrag für diese Wirtschaftsgüter nicht zu.**

Die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 1999 ist daher aus diesem Grund abzuweisen.

Ergänzend wird noch Folgendes ausgeführt:

Ein Investitionsfreibetrag steht für Gebäude darüber hinaus nur insoweit zu, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind.

Vermietung und Verpachtung begründet dann einen Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit über die reine Nutzungsüberlassung hinausgeht. Insbesondere müssen zur Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Leistungen verbunden sein, durch die ein über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird. Maßgeblich ist, in welchem Ausmaß die Tätigkeit über die bloße Überlassung des Bestandobjektes hinausgeht. Allerdings müssen die zusätzlichen Nebenleistungen im Gesamtumfang deutlich darüber hinausgehen, was mit der Verwaltung des eigenen Vermögens üblicherweise verbunden ist.

Die herrschende Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb geht von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus. Danach wäre die Grenze der Vermögensverwaltung dann überschritten, wenn der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, um mehr Einkünfte zu erzielen, als sich allein auf Grund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen lassen würde.

Der gewöhnliche, mit jeder Art und Vermietung verbundene Verwaltungs- und Werbeaufwand führt daher nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, es sei denn, die Verwaltungsarbeit hat ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche erscheint. Daher begründet selbst die Vermietung von umfangreichem Grundbesitz und der damit verbundene umfangreiche Verkehr mit den Mietparteien (unter Umständen auch über ein eigenes Verwaltungsbüro mit Angestellten) grundsätzlich keinen Gewerbebetrieb.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt wurde im Jahr 2000 eine Anschaffung in SCH, die zum Teil vermietet wird getätigt. Im Jahr 2002 wurde eine weitere Liegenschaft in SCH zu Vermietungszwecken erworben und für das Jahr 2004 ist der Bau einer weiteren Halle auf der Liegenschaft KG RH, die im Jahr 1999 erworben wurde, geplant und soll ebenfalls vermietet werden.

Im Hinblick auf die Größe des Vermietungsbereiches und im Hinblick auf die Höhe der Einnahmen und den damit verbundenen Verwaltungs- und Werbeaufwandes geht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Verwaltungs- und Werbeaufwand (jedenfalls im berufungsgegenständlichen Jahr 1999) nicht über den gewöhnlichen, mit einer Vermietung verbundenen Aufwand hinaus. Im vorliegenden Fall liegen daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen vor. Es steht daher für die vermieteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter auch aus diesem Grund kein Investitionsfreibetrag zu. Die Berufung wäre daher auch aus diesem Grunde abzuweisen.

Linz, am 29. September 2005