



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 8. Oktober 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 8. September 1999 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Dem für das Jahr 1996 eingeschränkten Berufungsbegehren wird stattgegeben.

Der Bescheid betreffend das Jahr 1996 wird abgeändert.

Die Berufung betreffend das Jahr 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend das Jahr 1997 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Das ebenfalls beiliegende Berechnungsblatt in ATS dient der Information.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) betrieb im berufungsgegenständlichen Zeitraum mehrere Kleinwasserkraftwerke und erzielte daneben Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Beim Bw. fand eine die Jahre 1995 bis 1997 umfassende Betriebsprüfung statt, und stellte der Prüfer soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz in den Tz 16 und Tz 17 des Betriebsprüfungsberichtes Folgendes fest:

"Tz. 16) Transformatorstation

Mit Rechnung vom 26.3.1997 der EVN wurden Kosten für eine neu zu errichtende

Transformatorstation und eine Erdkabelleitung in Höhe von S 123.880,-- netto vorgeschrieben. Diese Kosten einer Neuerrichtung sind zu aktivieren und auf 20 Jahre verteilt abzuschreiben. ...

Tz. 17) Betriebserwerb und IFB 1996

Wie unter Tz. 4 der Niederschrift über die Schlußbesprechung ausführlich dargelegt, darf für den Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 EStG ein

Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden. Der geltend gemachte IFB für den Erwerb der drei Kleinkraftwerke im ... in Höhe von S 387.860,-- steht daher nicht zu. ..."

In den Textziffern 3 und 4 der Niederschrift über die Schlußbesprechung wird wie folgt ausgeführt:

"Tz. 3) Mit Rechnung vom 26.3.1997 der EVN wurden Kosten für eine neu zu errichtende Transformatorstation und eine Erdkabelleitung in Höhe von S 123.880,-- netto vorgeschrieben. Für die Neuerrichtung kann ein Instandhaltungsaufwand nicht berücksichtigt werden, sondern es ist eine Aktivierung vorzunehmen und der Aufwand auf 20 Jahre verteilt abzuschreiben. Siehe dazu auch das Schreiben der EVN und die Vereinbarung Nr. S-33-97-SB-011V vom 3.12.1996.

Tz. 4) Für den Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes darf gem. § 10 Abs. 2 Z 5 EStG ein Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden. Der Erwerb eines Betriebes liegt vor, wenn ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens, also ein lebender Betrieb, übertragen wird, wobei es nicht entscheidend ist, ob der Erwerber tatsächlich willens ist, den erworbenen Betrieb auch wirklich unverändert fortzuführen, es genügt vielmehr, daß die von ihm insgesamt erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen. Nicht entscheidend ist der zivilrechtliche Titel (z.B. Mietrecht), der den Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile des Betriebsvermögens berechtigt. (s. VwGH Erk. 12.1.1979, 2600/78).

Im vorliegenden Fall wurden mit Kauf- und Pachtvertrag von der Firma A.AG in W. die Liegenschaft und das darauf befindliche Gebäude sowie die Kraftwerksanlagen mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör und das Wasserbenutzungsrecht, ebenso in K. die Liegenschaft mit Gebäude, Kraftwerksanlagen mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör und das Wasserbenutzungsrecht und in R. die Wasserkraftanlagen mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör und das Wasserbenutzungsrecht gekauft und das entsprechende Grundstück in R. auf die Dauer von 99 Jahren gepachtet.

Gleichzeitig wurde in diesem Vertrag für die Verkäuferin verpflichtend vereinbart, den in den Wasserkraftanlagen W. und K. erzeugten Strom vom Übergabstichtag (das ist der 2.5.1996) bis zur Fertigstellung der EVN-Anschlüsse, jedoch bis spätestens 30.4.1997 zu den EVN Einlieferpreisen zu übernehmen. Auch wurde lückenlos ab Übernahme der Kleinkraftwerke W.

und K. an die Firma A.AG und in R. an die EVN geliefert. Nach Fertigstellung der EVN-Anschlüsse in W. 1996 und in K. im Frühjahr 1997 erfolgten die Stromlieferungen ausschließlich an die EVN. Die EVN wurde, wie beispielsweise aus dem Schreiben vom 3.12.1996 ersichtlich, vom Erwerb der Kleinkraftwerke informiert und anlässlich des Erwerbes seitens der EVN die Anbindung an das EVN-Netz zugesichert. Es wurden also ab Vorhandensein der EVN-Anschlüsse für jedes der 3 Kraftwerke Stromlieferungsverträge abgeschlossen.

Da im konkreten Fall sämtliche Liegenschaften, Gebäude, Anlagen und Rechte, die zur Fortführung des Betriebes nötig waren, an den Erwerber übergegangen sind und auch die sofortige Aufnahme von Stromlieferungen erfolgte, liegt ein Erwerb eines Betriebes vor. Der IFB in Höhe von S 387.860,-- kann daher nicht anerkannt werden.

Auch im VwGH-Erk. v. 25.2.1997, 92/14/0039, wird beim Erwerb von Liegenschaften mit darauf befindlichen Baulichkeiten und Kraftwerksanlagen von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgegangen."

Mit Schriftsatz vom 8. Oktober 1999 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997, beide vom 8. September 1999, ein, und führte näher aus, dass die Berufung sich gegen die im Betriebsprüfungsbericht im Punkt TZ 16 (Transformatorstation) bzw. TZ 17 (Betriebserwerb und IFB 1996) getroffenen Feststellungen, somit gegen die Klassifizierung des Erwerbes von einzelnen Anlagegütern und Betriebsvorrichtungen als Betrieb oder Teilbetrieb, sowie die Aktivierung einer Transformatorstation und einer Erdkabelleitung, richte.

Der Bw. habe am 25. April 1996 von der Firma A.AG an drei Standorten (W., K. und R.) Liegenschaften mit darauf befindlichen Gebäuden und Kraftwerksanlagen gekauft bzw. langfristig gepachtet. Im Kauf- und Pachtvertrag werde zivilrechtlich kein Unternehmen bzw. Betrieb, sondern einzelne Vermögensgegenstände erworben bzw. gepachtet. Im Kaufvertrag verpflichte sich der Erwerber, bestehende Stromleitungen an das Werk der Firma A.AG zu demontieren. Bezugnehmend auf die Kraftwerksanlage in K. werde festgestellt, dass eine Stromleitung zu der Stromversorgung für Wohnhäuser von ehemaligen Mitarbeitern der Firma A.AG bestehe. Der Käufer nehme zur Kenntnis, dass diese Stromlieferungen nun nicht mehr möglich seien. Die Käuferin (laut Vertrag richtig: die Verkäuferin) verpflichte sich, zu den Häusern der ehemaligen Mitarbeiter führende Stromleitung auf ihre Kosten zu entfernen und die neue Versorgungsleitung für diese Wohnhäuser auf ihre Kosten zu errichten.

Bezugnehmend auf den Pachtvertrag der Kraftwerksanlage R. werde festgestellt, dass nicht die gesamte bisherige zu der Kraftwerksanlage zählende Fläche verpachtet werde, sondern lediglich das Turbinenhaus und die Werkshalle. Die Verkäuferin, die Firma A.AG, hafte für keine bestimmte, erzeugte Mindeststrommenge pro Jahr und dies getrennt hinsichtlich der

Anlagen W., K. und R..

Die Firma A.AG habe die bisherigen Kraftwerksanlagen weder als Betrieb noch als Teilbetrieb gesondert geführt. Dies deshalb weil die Wasserkraftwerke wie jeder andere Vermögensgegenstand der Firma A.AG genutzt worden wären und keine organisatorische oder tatsächliche Einheit gebildet hätten. Es habe daher seitens des Veräußerers bzw. Verpächters kein getrennter Verrechnungskreis und keine getrennte Buchführung vorgelegen, die Kraftwerke seien in ihrer Verwaltung verschiedenen Teilbereichen des Gesamtunternehmens unterstellt gewesen. Seitens des Veräußerers bzw. Verpächters könne daher nicht von einem Betrieb und auch nicht von einem Teilbetrieb gesprochen werden. Der Kauf- und Pachtvertrag vom 25. April 1996 sehe über die Anschaffung der oben erwähnten Vermögensgegenstände hinaus keine weiteren Verpflichtungen vor. Es seien keine Forderungen übernommen worden, ein Kundenstock habe nicht existiert, auch die Dienstnehmer seien nicht übernommen worden. Es seien auch keine Verbindlichkeiten und keine Rückstellungen übernommen worden.

Anlässlich der Anschaffung der Wasserkraftanlagen wäre seitens des Erwerbers mit der EVN Kontakt aufgenommen worden, sodass eine Einspeisung in das öffentliche Stromnetz überhaupt möglich geworden sei. Für die Einspeisung hätten bestehende Freileitungen zum Aluminiumwalzwerk der Firma A.AG demontiert werden müssen und durch Leitungen für die Einspeisung in das öffentliche Netz ersetzt werden müssen. Die diesbezüglichen Aufwendungen hierfür hätten im Jahr 1996 ATS 91.000,00 bzw. ATS 145.000,00 bezogen auf das Werk W. und im Jahr 1997 bezogen auf das Werk K. ATS 123.880,00 betragen. Die Aufwendungen am Standort K. seien deshalb ein Jahr nach dem Vermögensübergang erfolgt, da die oben angeführten Verpflichtungen hinsichtlich der Versorgung der Wohnhäuser erst haben erfüllt werden müssen.

Zu den von der BP angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.1.1979, 2600/78 und 25.2.1997, 92/14/0039 führt der steuerliche Vertreter des Bw. aus, die Anführung dieser zwei VwGH-Erkenntnisse sei bei genauem Studium der Quellen nicht besonders zutreffend.

Die Einkommensteuerrichtlinien 1984 bestimmten im Abschnitt 55 Abs. 16 diesen Begriff "der hauptsächlichen Grundlagen des bisherigen Unternehmens" bzw. den Begriff "wesentlicher Teil des Unternehmens". Der Begriff "Betrieb" bzw. "Teilbetrieb" werde im Hinblick auf Investitionsbegünstigungen in der Vergangenheit beziehungsweise auf die Investitionsprämie, die vorzeitige Abschreibung und auch auf den Investitionsfreibetrag unterschiedlichst beurteilt. Die Erkenntnisse des VwGH seien aus Sicht des steuerlichen Vertreters höchst kasuistisch, es sei auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus abzustellen. Abgeleitet aus den Erkenntnissen des VwGH beziehungsweise auf die Produktion und Abfüllung von

chemischen und technischen Produkten, aus dem Erwerb aus Konkursmassen, den Erwerb von Wirtschaftstreuhandgesellschaften bzw. den Erwerb von Campingplätzen haben sich nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. zur Frage des Vorliegens eines Betriebes oder Teilbetriebes folgende Punkte als wesentlich dargestellt:

"1. Liegt ein Betrieb oder Teilbetrieb seitens des Veräußerers vor?

2. Die wesentliche Grundlage hinsichtlich der funktionalen Betrachtungsweise nach jedem Betriebstypus.

3. Investitionstätigkeit zum Zeitpunkt der Übernahme."

Zu Punkt 1. liege nach Ansicht des steuerlichen Vertreters, wie bereits oben dargelegt, seitens des Veräußerers weder ein Betrieb noch ein Teilbetrieb vor.

Betreffend Punkt 2. sei hinsichtlich des Betriebstypus dieser Einzelfall besonders gekennzeichnet durch die Notwendigkeit eines Vorhandenseins eines Stromabnehmers. Bisher seien die einzelnen Kleinkraftwerke dazu bestimmt gewesen, Energie für das Aluminiumwalzwerk der Firma A.AG zu liefern. Durch den Stromabnahmevertrag mit der EVN sei es möglich geworden in das öffentliche Netz überhaupt einzuspeisen. Durch das Herausschälen der einzelnen Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb der Firma A.AG sei auch verständlich, dass es keine Organisationsform der einzelnen Wirtschaftsgüter bei Übernahme gegeben habe. Aus diesem Grund habe erst vom Erwerber die Organisationsstruktur aufgebaut werden müssen. Der Bw. habe im Zuge des Ankaufes dieser drei Kleinkraftwerke seine bisherige Tätigkeit als Dienstnehmer aufgegeben. Seit Ankauf der Kraftwerksanlage habe sich der Bw. verstärkt um die Optimierung der Leistung der Wasserkraftanlagen bemüht. Zum Zeitpunkt der Übertragung sei beim Veräußerer weder ein Gesamtverantwortlicher der Anlagen bestimmt gewesen, noch sei ein Büro vorhanden gewesen. Der gesamte Aufbau des Unternehmens habe erst geschaffen werden müssen. Der Betrieb des Vorgängers könne daher keinesfalls auf gleichartige Weise weitergeführt worden sein, da bei der Firma A.AG gar kein Betrieb vorhanden gewesen sei. Die betriebliche Struktur sei erst nach Ankauf der Vermögensgegenstände geschaffen worden.

Bezugnehmend auf Punkt 3. verweist der steuerliche Vertreter darauf, dass für die Stromlieferungen an die EVN die bestehenden Leitungen demontiert bzw. neue Leitungen für die Einspeisung in das öffentliche Netz geschaffen hätten werden müssen. Dieser Tatsache sei im Prüfungsbericht Rechnung getragen und die Transformatorstation sowie die Erdkabelleitung gemäß TZ 3 der Niederschrift über die Schlußbesprechung mit einem Betrag von netto ATS 123.880,00 aktiviert worden.

Die Betriebsprüfung habe jedoch festgestellt, dass der Erwerb eines Betriebes bzw. Teilbetriebes vorliege. Wenn dieser Ansicht gefolgt werde, so sei zumindest die Verlegung der Kabel nicht aktivierungsfähig, sondern setze Instandhaltungsaufwand voraus. Aus der Sicht

des steuerlichen Vertreters sei daher die Feststellung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes nicht vereinbar mit der Aktivierung von Instandhaltungsaufwand.

Der steuerliche Vertreter des Bw. stelle daher 1. den Berufungsantrag, dass der Investitionsfreibetrag im Jahr 1996 in der Höhe von ATS 387.860,00 für den Erwerb von drei Kleinkraftwerken zustehe, da es sich hierbei um nicht um den Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes handle.

Falls jedoch seiner Rechtsansicht hinsichtlich des Antrages 1 nicht gefolgt werde, stelle er 2. vorsorglich den Antrag, dass jene Aufwendungen des Jahres 1996 und 1997 nicht aktivierungsfähig seien, die sich auf die Demontage und auf den Ersatz der Freileitungen aufgrund von Behörden-Auflagen bezögen. Es sei daher im Jahr 1996 bei der Einkommensteuerveranlagung bezugnehmend auf die Kraftwerksanlage W. ein Betrag von ATS 91.000,00 und ATS 140.000,00, im Jahr 1997 bezugnehmend auf die Kraftwerksanlage K. in der Höhe von ATS 123.880,00 als Instandhaltungsaufwand bei den jeweiligen Veranlagungen zu berücksichtigen und die Aktivierung bzw. Abschreibung zu stornieren.

Vorsorglich stelle der steuerliche Vertreter des Bw. für den Fall der Abweisung seiner Berufung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Hinzuziehung des Parteienvertreters.

Der steuerliche Vertreter des Bw. führt im Schriftsatz vom 11. August 2004 zur Berufung vom 8. Oktober 1999 wie folgt aus:

- "1. In meiner Berufung wurde eine Aktivierung einer Transformatorstation und Erdkabelleitung auf der Seite 1 angeführt. Dies mündete in einem Antrag auf der Seite 4 zu meiner Berufung im Pkt. 2. Ich schränke daher meine Berufung insofern ein, als ich diesen oben erwähnten Punkt aus der Berufung ausschließe. Die Berufung bleibt hinsichtlich des Antrages des IFBs, bezogen auf die Situation, dass kein Teilbetrieb vorgelegen ist, aufrecht.
2. Ich verzichte auf eine mündliche Verhandlung.
3. Die Eventualanträge werden ebenfalls zurückgezogen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

A) Mit Notariatsakt vom 25. April 1996 ist zwischen der Firma A.AG (als Verkäuferin bzw. Verpächterin) und dem Bw. (als Käufer bzw. Pächter) ein Kauf- und Pachtvertrag abgeschlossen worden, und wird in diesem zu den Kleinkraftwerken W. und K. u.a. Folgendes ausgeführt:

"II. W.

Die Firma A.AG verkauft und übergibt hiermit dem Käufer und dieser kauft und übernimmt hiermit die Liegenschaft EZ ... W. mit den Grundstücken Nr. ...

Die Firma A.AG verkauft und übergibt dem Käufer hiermit das darauf befindliche Gebäude und die Kraftwerksanlagen mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, mit beweglichem Inventar, in der beiliegenden Inventarliste angeführt, sowie mit dem vorangeführten Wasserbenutzungsrecht, sohin mit allen Rechten und Vorteilen mit denen die Verkäuferin diese Liegenschaft besessen und benützt hat, bzw. zu besitzen und benützen berechtigt war, ... Es wird festgestellt, daß die Wasserkraftanlage, die unter ..., im Wasserbuch ... eingetragen ist, sich im wasserrechtlich bewilligten und wie besichtigten Zustand befindet. Die Verkäuferin haftet für keine bestimmte, erzeugte Mindeststrommenge pro Jahr, hinsichtlich der Anlage W..

Bei den zum Kraftwerk W. gehörenden Stromleitungen handelt es sich um ersessene Leitungsservitute über die Grundstücke Nr. ..., welche mit diesem Vertrag vom Käufer miterworben werden. Die Kosten für den Abbau der 5 KV Stromleitung vom KW W. bis zum Erdkabel ins Werksgelände trägt der Käufer zu einem Drittel und die Verkäuferin zu zwei Drittel. Nach Fertigstellung des EVN-Anschlusses für W. ist die Freileitung zu demontieren. ... Der Käufer übernimmt die unter PZ ..., im Wasserbuch ... eingetragene Wehranlage (...), mit den selben Rechten und Pflichten, anteilig, wie sie die Verkäuferin innehatte." (siehe APB S 56 ff)

Betreffend das Kleinkraftwerk K. wurden im angeführten Kauf- und Pachtvertrag – mit geringfügigen – berufungsgegenständlich nicht relevanten – Abweichungen in etwa die gleichen Vereinbarungen getroffen (siehe ABP S 57f).

B) Der vorangeführte Kauf- und Pachtvertrag hat betreffend das Kleinkraftwerk R. u.a. folgenden Inhalt:

"IV. R.

1. Kauf

Die Firma A.AG verkauft hiermit an den Bw. und dieser kauft hiermit von der Ersteren diese Wasserkraftanlage mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, sohin mit dem angeführten Wasserbenutzungsrecht. ...

Es wird festgestellt, daß die Wasserkraftanlage die unter PZ ... im Wasserbuch ... eingetragen ist, sich im wasserrechtlich bewilligten und wie besichtigten Zustand befindet. Die Verkäuferin haftet für keine bestimmte, erzeugte Mindeststrommenge pro Jahr, hinsichtlich der Anlage R.. ...

2. Pacht

Jene Teilfläche des Grundstückes ... Baufläche, wie sie in der diesem Vertrag beigezeichneten Plankopie rot eingezeichnet ist, wird für die Dauer von 99 Jahren, das ist bis

zum 30.4.2095, an den Bw. oder seinen Rechts- und Besitznachfolgern der Wasserkraftanlage, verpachtet. Falls die Wasserkraftanlage früher untergehen sollte, endet der Pachtvertrag zu diesem Zeitpunkt. Der Pachtvertrag gilt für jeden Rechtsnachfolger des Käufers. ...

Beide Vertragsparteien verzichten hiermit für die Dauer des Pachtverhältnisses auf eine vorzeitige Aufkündigung desselben. ...

Der Käufer übernimmt die unter PZ ..., im Wasserbuch ... eingetragene Wehranlage (R.), mit denselben Rechten und Pflichten, anteilig wie sie die Verkäuferin innehatte."

Die Schlussbestimmungen des zitierten Kauf- und Pachtvertrages haben auszugsweise folgenden Inhalt:

" ... Die Verkäuferin verpflichtet sich, den in den Wasserkraftanlagen W. und K. erzeugten Strom, vom Übergabestichtag bis zur Fertigstellung der EVN-Anschlüsse, jedoch bis spätestens bis 30. April 1997 zu den jeweils gültigen Einlieferpreisen an die EVN, die in der Staffel über 3.000 Einlieferstunden gelten, zu bezahlen. ...

Die Übergabe und Übernahme der Kaufobjekte in den tatsächlichen Besitz und Genuß des Käufers erfolgt am 2. Mai 1996. Mit diesem Zeitpunkt gehen auch alle Nutzungen und Lasten, Gefahr und Zufall auf den Käufer über." (siehe ABP S 58 ff).

C) Die Kleinkraftwerke lieferten vor wie nach der Veräußerung Strom. Vor der Veräußerung wurde von den Kleinkraftwerken ausschließlich an das Aluminiumwalzwerk des veräußernden Unternehmens, die Firma A.AG, geliefert. "Bisher waren die einzelnen Kleinkraftwerke dazu bestimmt, Energie für das Aluminiumwalzwerk der Firma A.AG zu liefern" (siehe Berufung, E-Akt/1997 S 32). Es waren auch nur Versorgungsleitungen zum Veräußerer vorhanden. Nach der Veräußerung lieferten einerseits die beiden Werke K. und W. weiter an den Veräußerer – bis zur Errichtung der Leitungen zur EVN – und ab 1997 an die EVN, das Werk R. bereits im Zeitpunkt der Übergabe an die EVN.

D) Der Betriebsteil "Kleinkraftwerke" hatte eigenes Anlagevermögen (siehe dazu die Inventarliste als Anlage 1 zum Kauf- und Pachtvertrag (Notariatsvertrag) vom 24. April 1996, ABP S 63; sowie die mit Schreiben vom 3. September 1999 von der Firma A.AG vorgelegten Aufzeichnungen zur Ausbuchung der übertragenen Anlagen bzw. vorgelegte Teile des Anlageverzeichnisses des Veräußerers, ABP S 93 ff) und wurde dieses in seiner Gesamtheit vom Veräußerer an den Bw. verkauft bzw. verpachtet.

E) Die vom Veräußerer, der Firma A.AG, zum Kauf- und Pachtvertrag vom 25. April 1996 mit Datum 30. Mai 1996 gelegten Rechnungen haben folgenden Inhalt:

"Buchungsanzeige: **44/96** – wir buchen zu unseren Gunsten

Pacht

Wir verrechnen Ihnen gemäß Punkt 2 des Vertrages vom 25.04.96:

für die gesamte Pachtdauer von 99 Jahren, das ist bis zum 30.04.2095 ...

Buchungsanzeige: **45/96** – wir buchen zu unseren Gunsten

Kraftwerksanlagenverkauf

Wir verkaufen Ihnen gemäß Vertrag vom 25.04.96: Maschinen und sonstige Vorrichtungen im Wert von ...

Buchungsanzeige: **43/96** – wir buchen zu unseren Gunsten

Grundstücks- und Gebäudeverkauf

Wir verkaufen Ihnen gemäß Vertrag vom 25.04.96:

Liegenschaft samt Gebäude, EZ ... KG ... W. mit den Grundstücken Nr. ... und ... mit insgesamt 1.100 m²

Liegenschaft samt Gebäude, EZ ... KG ... K. mit den Grundstücken Nr. ... und ... mit insgesamt 3.807 m²" (siehe Umsatzsteuerakt, S 3 – 5).

F) Das Schreiben der Firma A.AG (Veräußerer) an das Finanzamt vom 3. September 1999 lautet wie folgt:

"Gemäß unserem Telefonat übersenden wir Ihnen wie vereinbart einen Ausdruck unserer Abgangsbuchungsbelege der E – Werke K., R. und W.. Weiters überreichen wir Ihnen das Anlageverzeichnis der Wirtschaftsgüter auszugsweise. Wie schon mündlich bestätigt, handelt es sich nicht um den Verkauf eines Betriebes sondern um einzelne Wirtschaftsgüter unseres Anlagevermögens." (siehe ABP S 92)

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat mit Schriftsatz vom 11. August 2004 die Berufung vom 8. Oktober 1999 hinsichtlich des Berufungspunktes "Aktivierung einer Transformatorstation und einer Erdkabelleitung", im Betriebsprüfungsbericht TZ 16 (Transformatorstation), betreffend das Jahr 1997, sowie hinsichtlich der in der Berufung gestellten Eventualanträge, eingeschränkt.

Da die Aktivierung einer Transformatorstation und einer Erdkabelleitung den einzigen Berufungspunkt im Jahr 1997 darstellten, war aufgrund der Einschränkung der Berufung, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 als unbegründet abzuweisen.

Auch sind die Berufungspunkte des Eventualantrages betreffend das Jahr 1996 aufgrund der Einschränkung der Berufung vom 11. August 2004 weggefallen und sind daher als gegenstandslos zu erachten.

Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte deshalb verzichtet werden, da der steuerliche Vertreter des Bw. den diesbezüglichen Antrag in seiner Berufung mit Schreiben vom 11. August 2004 zurückgenommen hat (vgl. dazu VwGH 27.05.1998, 95/13/0171).

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist nunmehr, ob der Erwerb von drei Kleinkraftwerken einen Betriebs- oder Teilbetriebserwerb darstellt und daher kein IFB gem. § 10 Abs. 2 Z 5 EStG 1988 geltend gemacht werden kann (Ansicht des Finanzamtes) oder ob der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter vorliegt und daher ein IFB geltend gemacht werden kann (Ansicht des Bw.).

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

A) § 10 Abs. 5 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(5) In folgenden Fällen darf 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 als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist. ..."

B) Zur Entscheidung der Frage, ob ein Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vorliegt, ist die Rechtsprechung und Lehre zu § 24 EStG 1988 heranzuziehen. Denn der Begriff Betriebs-, Teilbetriebs-, Mitunternehmeranteilserwerb ist an sich die Betriebs-, Teilbetriebs-, Mitunternehmeranteilsveräußerung mit umgekehrtem Vorzeichen. Es ist daher der Schluss zulässig, dass alles, was unter den Tatbestand der Veräußerung iSd § 24 EStG 1988 fällt, gleichzeitig auf Erwerberseite den Ausschluß vom IFB nach sich zieht (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 10, Tz 61).

Es müssen folgende Kriterien vorliegen, um von einer Teilbetriebsveräußerung bzw. von einem Teilbetrieb im Sinne des § 24 EStG 1988 zu sprechen:

- Der Teilbetrieb muss Betriebsteil eines Gesamtbetriebes sein.
- Der Teilbetrieb muss ein organisch in sich geschlossener Betriebsteil innerhalb des Gesamtbetriebes sein.
- Der Teilbetrieb muss eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb aufweisen.
- Die Selbständigkeit des Betriebsteiles muss bereits vor der Übertragung bestanden haben.
- Die Selbständigkeit des Betriebsteiles muss schon vor der Veräußerung nach außen in Erscheinung treten.
- Der Teilbetrieb muss vom Erwerber ohne weiteres fortgeführt werden können (eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles).
- Es müssen alle wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes mitübertragen werden.

Um vom Vorliegen eines Teilbetriebes sprechen zu können, müssen alle diese Voraussetzungen erfüllt sein (VwGH 5.11.1991, 91/14/0135). Es muß daher insbesondere schon vor einer Übertragung tatsächlich ein Teilbetrieb selbständig geführt worden sein,

wobei diese Frage aus der Sicht des Übertragenden zu beantworten ist. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht, die Selbständigkeit muss vielmehr auch nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0156, 0157).

Zur Ableitung dieser Kriterien zur Teilbetriebseigenschaft ist auf Lehre und Rechtsprechung zu verweisen (vgl. Doralt, EStG(4), § 24 Tz 49 u. 50; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 36f; VwGH 25.5.1971, 1705/69; 18.12.1997, 96/15/0140; 3.11.1992, 89/14/0098; 25.5.2004, 2000/15/0120).

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. in seiner Berufung ausführt, mit dem Kauf- und Pachtvertrag sei zivilrechtlich kein Unternehmen bzw. Betrieb, sondern einzelne Vermögensgegenstände erworben bzw. gepachtet worden, ist darauf zu verweisen, dass es ertragsteuerlich für das Vorliegen eines Teilbetriebes nicht entscheidend ist, unter welchem zivilrechtlichen Titel der Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile des Betriebsvermögens berechtigt ist.

Daher ist dem Betriebsprüfer zuzustimmen, wenn er unter Hinweis auf die die höchstgerichtliche Rechtsprechung, davon ausgeht, dass eine Kombination von Kauf und Pacht für die Annahme eines Betriebs- oder Teilbetriebserwerbes kein Hindernis darstellt: "Nicht entscheidend ist der zivilrechtliche Titel, der den Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile des Betriebsvermögens berechtigt, sondern die tatsächliche Einräumung des Verfügungsrechtes in einer Weise, die es ermöglicht, den Betrieb im wesentlichen unverändert fortzuführen." (VwGH 12. Jänner 1979, ZI. 2600/78)

Die Betriebsprüfung hat ihre Ansicht, ein Betriebserwerb liege vor, damit begründet, dass im vorliegenden Fall mit Kauf- und Pachtvertrag von der Firma A.AG die Liegenschaft in W. und das darauf befindliche Gebäude sowie die Kraftwerksanlagen mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör und das Wasserbenutzungsrecht, ebenso in K. die Liegenschaft mit Gebäude, Kraftwerksanlagen mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör und das Wasserbenutzungsrecht und in R. die Wasserkraftanlagen mit allem rechtlichem und tatsächlichen Zubehör und das Wasserbenutzungsrecht gekauft und das entsprechende Grundstück in R. auf die Dauer von 99 Jahren gepachtet worden ist. Auch sei lückenlos ab Übernahme der Kleinkraftwerke W. und K. an die Firma A.AG und in R. an die EVN geliefert worden.

Da im konkreten Fall sämtliche Liegenschaften, Gebäude, Anlagen und Rechte, die zur Fortführung des Betriebes nötig gewesen seien, an den Erwerber übergegangen seien und auch die sofortige Aufnahme von Stromlieferungen erfolgt sei, liege ein Erwerb eines Betriebes vor.

Der unabhängige Finanzsenat stellt zu den Ausführungen der BP zunächst fest, dass nicht die Frage des Vorliegens eines Betriebserwerbes zu prüfen, sondern allenfalls das Vorliegen eines

Teilbetriebserwerbes gegeben sein kann, da nicht der gesamte Betrieb der Firma A.AG an den Bw. übertragen wurde, sondern nur der Betriebsteil Kleinkraftwerke.

Entscheidend für die Lösung der Frage, ob der Bw. die wesentlichen Grundlagen von Kleinkraftwerksbetrieben erworben hat oder einzelne Wirtschaftsgüter von solchen Betrieben, ist nur, was Inhalt des als Einheit zu betrachtenden Erwerbes war.

Da dem Bw. sämtliche Grundstücke, die darauf befindlichen "Gebäude und die Kraftwerksanlagen mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, mit beweglichem Inventar, in der beiliegenden Inventarliste angeführt, sowie mit dem vorangeführten Wasserbenutzungsrecht, sohin mit allen Rechten und Vorteilen mit denen die Verkäuferin diese Liegenschaft besessen und benützt hat, bzw. zu besitzen und benützen berechtigt war" (siehe Kauf- und Pachtvertrag, ABP S 56), übertragen wurden, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass damit dem Bw. die wesentlichen Grundlagen der Kleinkraftwerke übertragen wurden.

Auch ist die Feststellung der Betriebsprüfung zutreffend, dass die zur Fortführung des Betriebs nötig gewesenene Wirtschaftsgüter übertragen wurden. Denn aus den vom Bw. unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der BP folgt mit hinreichender Deutlichkeit, dass der Bw. sehr wohl in der Lage war, die bisher von der Firma A.AG betriebenen Kleinkraftwerke aufgrund der übertragenen Wirtschaftsgüter reibungslos fortzusetzen. Es wurde nämlich lückenlos ab Übernahme der Kleinkraftwerke an die Firma A.AG und an die EVN geliefert (vgl. dazu VwGH, 25.5.1971, 1705/69). Im angeführten Erkenntnis des VwGH musste die übernehmende Gesellschaft auch erst die innerbetrieblichen organisatorischen Voraussetzungen schaffen, um den Betriebsteil fortführen zu können (siehe cit. Erk S 22, erster Absatz u. S 29 vorletzter Absatz). Die wesentlichen Grundlagen wurden aber vom Veräußerer zur Fortführung des Betriebes übertragen. Lehre und Rechtsprechung verlangen keine vollständige Selbständigkeit des Teilbetriebes sondern sprechen von einer gewissen Selbständigkeit die erforderlich ist, um von einem Teilbetrieb ausgehen zu können.

Dem Vorbringen des Bw. durch das Herausschälen der einzelnen Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb der Firma A.AG sei auch verständlich, dass es keine Organisationsform der einzelnen Wirtschaftsgüter bei der Übernahme gegeben habe, und aus diesem Grund erst vom Bw. die Organisationsstruktur habe aufgebaut werden müssen, kommt damit keine entscheidende Bedeutung zu. Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. ausführt, es seien keine Forderungen, keine Verbindlichkeiten und keine Rückstellungen übernommen worden, auch ein Kundenstock habe nicht existiert, so ist darauf zu verweisen, dass dies aufgrund der obigen Feststellungen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Kleinkraftwerkes nicht gegen die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsteiles Kleinkraftwerke spricht.

Der steuerliche Vertreter führt in seiner Berufung an, dass seitens des Veräußers bzw. Verpächters kein getrennter Verrechnungskreis, keine getrennte Buchführung vorgelegen habe, und die Kraftwerke in ihrer Verwaltung verschiedenen Teilbereichen des Gesamtunternehmens unterstellt gewesen seien.

Auch seien zum Zeitpunkt der Übertragung beim Veräußerer weder ein Gesamtverantwortlicher der Anlagen bestimmt, noch ein Büro vorhanden gewesen.

Hinsichtlich des Betriebstypus sei dieser Einzelfall besonders durch die Notwendigkeit eines Vorhandenseins eines Stromabnehmers gekennzeichnet.

Diesen Ausführungen in der Berufung wurde vom Finanzamt nicht entgegengetreten, und geht der unabhängige Finanzsenat vom Vorliegen dieser Umstände beim Veräußerer aus. Dies ändert aber nichts daran, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Kleinkraftwerke an den Erwerber (Bw.) übertragen wurden.

Lehre und Rechtsprechung fordern für die Annahme eines Teilbetriebes aber auch das Vorliegen einer gewissen innerbetrieblichen sowie nach außen zum Ausdruck kommenden Selbständigkeit. Dazu ist im gegenständlichen Fall Folgendes anzumerken:

Die Kleinkraftwerke haben den erzeugten Strom ausschließlich an das eigene Gesamtunternehmen, die Firma A.AG, geliefert. Es gab keine(n) Dritte(n) als Abnehmer des erzeugten Stromes der Kleinkraftwerke. Der Betriebsteil Kleinkraftwerke wies – abgesehen von der räumlichen Trennung vom Hauptbetrieb – keine vor der Veräußerung nach AUSSEN zum Ausdruck kommende Selbständigkeit auf. In dem jüngst ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 25.5.2004, 2000/15/0120 führt dieser aus, dass selbst bei Verkaufslökalen die räumliche Trennung der Standorte allein zur Begründung eines Teilbetriebes nicht ausreicht.

Ob die nach den – oben angeführten – Ausführungen des steuerlichen Vertreters gegebenen Umstände daher ausreichen um das Vorliegen eines Teilbetriebes aufgrund des Fehlens einer gewissen **betriebsinternen** Selbständigkeit zu verneinen, und wie der Bw. davon auszugehen, dass die bisherigen Kraftwerksanlagen weder als Betrieb noch als Teilbetrieb gesondert geführt worden seien, kann daher dahingestellt bleiben, denn dem Betriebsteil Kleinkraftwerke ist **keine** vor der Veräußerung nach außen zum Ausdruck kommende Selbständigkeit der veräußerten bzw. erworbenen Wirtschaftsgüter zugekommen.

Es liegt somit die von Lehre und Rechtsprechung geforderte gewisse Selbständigkeit des Betriebsteiles Kleinkraftwerke nicht vor, da diese auch eine nach außen erkennbare sein muss (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0156, 0157).

Weiters wird vom unabhängigen Finanzsenat darauf verwiesen, dass selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die funktionell dem Gesamtunternehmen dienen (zB EDV-

Abteilung, Buchhaltungsabteilung), kein Teilbetrieb sind (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 40).

Es ist aufgrund der Tatsache, dass die Kleinkraftwerke eine Abteilung – wenn auch, wie oben dargestellt, keine selbständig organisierte – eines Unternehmens darstellten, die funktionell dem Gesamtunternehmen diene, keine Teilbetriebseigenschaft gegeben.

Der unabhängige Finanzsenat verweist in diesem Zusammenhang auf ein Urteil des BFH vom 5. Oktober 1976 VIII R 87/72, BStBl 1977, 45, in dem ausgeführt wird, dass eine Druckerei und ein Verlag Teilbetriebe sein können, wenn die Druckerei einen eigenen Kunden- und Wirkungskreis hat.

Wenn die Betriebsprüfung mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 12. Jänner 1979, 2600/78 ausführt, der Erwerb eines Betriebes liege vor, wenn ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens, also ein lebender Betrieb, übertragen werde, wobei es nicht entscheidend sei, ob der Erwerber tatsächlich willens sei, den erworbenen Betrieb auch wirklich unverändert fortzuführen, es genüge vielmehr, dass die von ihm insgesamt erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen, ist ihr Folgendes zu entgegenzuhalten:

Aus dem Sachverhalt des von der Betriebsprüfung mit diesen Ausführungen zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12. Jänner 1979, 2600/78) geht hervor, dass unstreitig vor der Veräußerung ein selbständiger **Betrieb** vorgelegen, und dieser auch eine gewisse Selbständigkeit vor der Veräußerung sowohl nach innen als nach AUSSEN aufgewiesen hat.

Im zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnis war es aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes daher so, dass der Frage, ob eine gewisse Selbständigkeit des Betriebes nach außen vor der Veräußerung gegeben war keine Bedeutung zukam, da dies zweifellos der Fall war und der Verwaltungsgerichtshof dazu keine Feststellungen treffen musste.

Im gegenständlichen Fall aber war – entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung, die von einem Erwerb eines Betriebes spricht – die Teilbetriebseigenschaft eines Betriebsteils zu beurteilen, der funktional ausschließlich dem Gesamtunternehmen gedient hatte.

Im weiteren von der Betriebsprüfung angeführten Erkenntnis des VwGH vom 25.2.1997, 92/14/0039 war im Hinblick auf die Zurechnung von Einkünften zu entscheiden, ob unterschiedliche zivilrechtliche Eigentumsverhältnisse bei zwei Wasserkraftwerken die Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebes nicht zulassen. Der Gerichtshof stellte im zitierten Erkenntnis fest, dass ein (einheitlicher) Gewerbebetrieb auch vorliegen könne, wenn Wirtschaftsgüter und Liegenschaften, mit Hilfe derer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen. Darüber hinausgehende

Feststellungen zu den Voraussetzungen des Vorliegens eines einheitlichen Gewerbebetriebes traf der Gerichtshof im zitierten Erkenntnis nicht.

Anders als im zitierten Erkenntnis war im gegenständlichen Verfahren als entscheidungsrelevante Frage zu beurteilen, ob bei drei Kleinwasserkraftwerken, die als Betriebsteil eines Produktionsunternehmens funktionell Leistungen für das Gesamtunternehmen erbrachten, die Voraussetzungen für die Annahme des Vorliegens eines (Teil)betriebes gegeben sind. Schon aus der unterschiedlichen Sachverhaltsgrundlage und aufgrund der Tatsache, dass der Gerichtshof im zitierten Erkenntnis keine Aussagen über die Voraussetzungen für das Vorliegen eines (Teil)betriebes getroffen hat, kann aus dem von der Betriebsprüfung verwiesenen Erkenntnis für den Standpunkt des Finanzamtes nichts gewonnen werden.

Im vorliegenden Fall ist das Vorliegen eines Teilbetriebes mangels einer vor der Veräußerung nach außen zum Ausdruck kommenden Selbständigkeit der veräußerten bzw. verpachteten Wirtschaftsgüter zu verneinen, und daher der beantragte Investitionsfreibetrag für den Erwerb von einzelnen Wirtschaftsgütern anzuerkennen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. August 2004