

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/7/6 2002/15/0149

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 06.07.2006

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §10 Abs3 idF 1993/253;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des Dr. G in A, vertreten durch Fischer, Walla & Matt, Rechtsanwälte OEG in 6850 Dornbirn, Marktstraße 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 13. Juni 2002, GZ. RV 1398/1-V6/01, betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1998, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb im Streitzeitraum ein Einzelunternehmen, das Küchenelemente entwickelte, herstellte und vertrieb. In den Einkommensteuererklärungen für 1996 bis 1998 machte der Beschwerdeführer Investitionsfreibeträge (IFB) gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe von insgesamt 1,275.360 S von den Herstellungskosten eines Gebäudes geltend. Um diese Investitionsfreibeträge dreht sich der Streit im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof.

Mit Einbringungsvertrag vom 30. März 1999 brachte der Beschwerdeführer das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens nach Art. III UmgrStG mit Stichtag 1. Juli 1998 in die W. GmbH ein, welche mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Juli 1998 gegründet worden war.

Im Zeitraum Februar bis Juni 2000 fand beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung über die Jahre 1996 bis 1998 statt. In seinem Bericht darüber führte der Prüfer aus (Tz 18), das Betriebsgebäude, für dessen Herstellung Investitionsfreibeträge in Anspruch genommen worden seien, sei laut Anlageverzeichnis am 1. Oktober 1997 "in Betrieb genommen" worden. Da das Einzelunternehmen mit Ausnahme des Betriebsgebäudes in die W. GmbH eingebracht worden sei, werde dieses Gebäude seit 1. Juli 1998 zur Gänze vermietet. Der Steuerberater des Beschwerdeführers habe anlässlich der Vorbesprechungen am 27. März bzw. am 4. Mai 2000 erklärt, dass die von ihm

erbrachten Beratungsleistungen bezüglich Umgründung des Einzelunternehmens und Neubau des Betriebsgebäudes jeweils Hand in Hand erfolgt seien, weil die Frage, wer Gebäudeeigentümer sein solle, in starkem Ausmaß auch von der Rechtsform des Unternehmens abhängt. Dieser Umstand gehe auch aus der im Jahr 1996 gebildeten Rückstellung "Beratung Umgründung und Neubau" hervor. Da das Betriebsgebäude im Oktober 1997 in Betrieb genommen worden und die W. GmbH bereits im Juli 1998 gegründet worden sei, könne davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt der Inbetriebnahme bereits bekannt bzw. beabsichtigt gewesen sei, dass das vom Beschwerdeführer errichtete Gebäude anlässlich der Umgründung nicht in die W. GmbH eingebracht werde, sondern ab einem späteren Zeitpunkt der W. GmbH vermietet werde. Auf Grund dieser Ausführungen seien die im Zusammenhang mit dem Betriebsgebäude für die Jahre 1996 bis 1998 geltend gemachten Investitionsfreibeträge (144.453 S für 1996, 1.117.898 S für 1997 und 13.009 S für 1998) zu versagen, zumal das Gebäude im Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Jahr der Inbetriebnahme bereits an die W. GmbH vermietet gewesen sei.

Weiters führte der Prüfer unter Tz 23 seines Berichtes unter der Überschrift "Betriebsaufgabe per 30.6.98" aus, das Know-how und das geistige Eigentum des Beschwerdeführers seien nach seinen Angaben im Einzelunternehmen zurückbehalten worden. Nach Angaben des Beschwerdeführers erfolge die Planung und Entwicklung von Kücheneinbauteilen weiterhin durch ihn selbst im Einzelunternehmen und würden diese Leistungen der W. GmbH in Rechnung gestellt. In diesem Zusammenhang halte der Prüfer fest, aus dem Einbringungsvertrag gehe nicht hervor, dass das geistige Eigentum bzw. das Know-how an den hergestellten Produkten zurückbehalten worden sei und daher im Eigentum des Beschwerdeführers stehe. Tatsache sei vielmehr, dass sämtliche Werkzeuge, die ein wesentlicher Ausfluss dieses Know-how seien, "in die Fa. W. GmbH" eingebracht worden seien. Es seien der W. GmbH vom Einzelunternehmer keine Nutzungsgebühren oder Ähnliches verrechnet worden. Bezüglich der vom Einzelunternehmen erbrachten Planungs- und Entwicklungsarbeiten werde festgehalten, dass der W. GmbH in der Zeit von Juli bis Dezember 1998 Honorare in der Höhe von insgesamt netto 19.500 S und für das Jahr 1999 Honorare in Höhe von netto 59.900 S für das Erstellen von CAD-Zeichnungen verrechnet worden seien. In diesem Zusammenhang falle auf, dass das im Jahr 1998 angeschaffte CAD-Programm sowie sämtliche Computer "per 30.6.98" in die W. GmbH eingebracht worden seien und das angebliche Einzelunternehmen somit über keinerlei Infrastruktur zur Durchführung von Planungs- und Entwicklungsarbeiten verfügt habe. Außerdem sei festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer von der W. GmbH eine monatliche Geschäftsführervergütung in Höhe von mehr als 130.000 S erhalte, die auf einem mündlich geschlossenen Vertrag basiere. Laut Auskunft des Beschwerdeführers würden Planungs- und Entwicklungsarbeiten von Kücheneinbauteilen mit Betriebsmitteln der W. GmbH zumindest teilweise in der Arbeitszeit als Geschäftsführer erbracht. Da somit eine klare Trennung der Tätigkeit nicht erkennbar sei, erhebe sich weiters die Frage, ob diese Aufgaben nicht ein Teil der Geschäftsführungstätigkeit seien. Bei einer Betriebsaufspaltung, bei der der bisherige Einzelunternehmer und nunmehrige Verpächter der Wirtschaftsgüter nur mehr eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit ausübe, seien die stillen Reserven nach Maßgabe des § 24 EStG zu versteuern. Sämtliche Aktiva und Passiva, die nicht in die W. GmbH eingebracht wurden, seien per 30. Juni 1998 ins Privatvermögen überführt worden. Da das Betriebsgebäude erst im Oktober 1997 fertiggestellt worden sei, könne aber davon ausgegangen werden, dass der diesbezügliche Entnahmewert dem Buchwert entspreche. Die Übernahme sämtlicher Aktiva und Passiva erfolge ausnahmslos zum Buchwert. Die Planungs- und Entwicklungstätigkeit des Beschwerdeführers für die W. GmbH stelle eine nach Betriebsaufgabe neu begonnene, gewerbliche Tätigkeit dar, deren Betriebsergebnis für den Zeitraum Juli 1998 bis Dezember 1998 gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werde.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 15. Juni 2000 die Einkommensteuer für 1996 bis 1998 (für 1996 und 1997 nach Wiederaufnahme der Verfahren) fest, wobei die Investitionsfreibeträge, die vom Beschwerdeführer für diese Jahre für die Herstellung des Gebäudes in Anspruch genommen worden waren, nicht zum Abzug gebracht wurden. Zur Begründung verwies die Behörde auf die Feststellungen der Betriebsprüfung über die Jahre 1996 bis 1998.

Der Beschwerdeführer berief gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998. Mit Stichtag 1. Juli 1998 sei ein Teilbetrieb des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers gemäß Art. III UmgrStG in die neu gegründete W. GmbH eingebracht worden. Es handle sich dabei um jene betrieblichen Teilbereiche, deren Aufgaben in Fertigung und Vertrieb lägen, somit der Produktentwicklung nachgelagert seien. Das mit der Person des Einzelunternehmers verbundene Know-how und geistige Eigentum des Beschwerdeführers sei im Restbetrieb verblieben. Ein weiterer Geschäftsbereich des im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers verbliebenen Restbetriebes sei die Vermietung des nicht eingebrachten, somit im Betriebsvermögen des Einzelunternehmers verbliebenen Betriebsgebäudes an die

W. GmbH. Die Absicht, ein Betriebsgebäude zu errichten, habe seit Anfang der neunziger Jahre bestanden, wie dem Finanzamt spätestens seit der im Jahre 1995 durchgeführten Betriebsprüfung über die Jahre 1990 bis 1992 bekannt gewesen sei. Es seien verschiedene Alternativen zum Neubau sowie zur künftigen Unternehmensstruktur ins Auge gefasst worden. Nachdem diese Überlegungen zu keinem befriedigenden Ergebnis geführt hätten, sei das Gebäude ab 1996 im Betriebsvermögen des Beschwerdeführers mit der Absicht errichtet worden, es nachhaltig gewerblich zu nutzen. Eine Nutzung im Rahmen einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit sei weder bei Baubeginn noch zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme geplant gewesen. Die Entscheidung, das Betriebsgebäude nicht in die W. GmbH einzubringen, sei erst lange nach dessen Inbetriebnahme und auch nach der Gründung der W. GmbH gefallen. Die W. GmbH sei per 1. Juli 1998 gegründet worden. Erst am 30. März 1999 sei ein Vertrag über die Einbringung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers in die W. GmbH erstellt und beim Firmenbuch eingereicht worden. Die Einbringungsbilanz sei - nach Urgenz durch das Firmenbuchgericht - erst im August 1999 erstellt worden und die Entscheidungsfindung hinsichtlich des einzubringenden bzw. zurückzubehaltenden Vermögens habe bis zu diesem Zeitpunkt angedauert, an welchem das Betriebsgebäude bereits etwa zwei Jahre unmittelbar dem Betriebszweck gedient habe.

Im Betriebsprüfungsbericht (Tz 23) werde eine Betriebsaufgabe hinsichtlich jener Betriebsteile unterstellt, die nicht in die W. GmbH eingebracht wurden. Dies entspreche nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten, weil eine selbständige betriebliche Tätigkeit vom Beschwerdeführer entgeltlich weitergeführt werde. Aus der Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter folge nicht die Überführung ins Privatvermögen. Es handle sich um eine organisatorische Trennung unterschiedlicher betrieblicher Tätigkeitsbereiche. Dahinter habe folgende Überlegung gestanden: Der Beschwerdeführer habe erwogen, sich in Zukunft auf seine Kernkompetenz, die Planung und Entwicklung der Küchenbestandteile, sowie der damit im Zusammenhang stehenden Fertigungsprozesse, zurückzuziehen, weil er hier eine außergewöhnlich starke Marktposition inne habe. Die nachgeordneten Geschäftsbereiche, wie Erzeugung und Vertrieb, seien hingegen zum Verkauf in Betracht gezogen worden. Aus diesem Grund sei die Überführung dieser betrieblichen Funktionen in ein eigenständiges Unternehmen erfolgt. Das Know-how und das geistige Eigentum seien bei der Einbringung beim Beschwerdeführer verblieben. Deren Ausfluss seien Patente, die im Eigentum des Beschwerdeführers verblieben seien. Die Abrechnungen über Schutzrechte, Patentanwaltskosten etc. seien daher auch direkt an das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers gegangen. Der Beschwerdeführer habe auch den Absatz an andere Kunden in Griechenland, Israel und Australien betrieben. Mit der PMI Inc. bestehe eine Vereinbarung aus dem Jahr 1994, auf Grund derer voraussichtlich ab 2000 Vergütungen größeren Umfangs für die Entwicklung der US-Versionen der Spezialwerkzeuge durch das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers in Rechnung gestellt würden. Aus diesem Sachverhalt gehe eindeutig hervor, dass das Einzelunternehmen nicht mit Einbringung eines Teiles seines Vermögens in die W. GmbH untergegangen sei. Dass im Gesellschaftsvertrag der W. GmbH auch die Entwicklung und Konstruktion von Möbelbeschlägen (nicht jedoch von Kücheneinbauteilen, wie von der belangten Behörde fälschlicherweise behauptet worden sei) genannt werde, sei nicht anders zu werten als der "Handel mit Waren aller Art": Es werde eine Tätigkeit ermöglicht, aber in der Praxis nicht ausgeführt. Die Einbringung von Software in die W. GmbH sei erfolgt, weil auch die W. GmbH auf diesen Betriebsmitteln arbeite. Dabei handle es sich zum größten Teil um Standardprogramme. Betreffend das im Jahr 1998 angeschaffte CAD-Programm habe sich bis zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Umfang des einzubringenden Vermögens mehr und mehr herausgestellt, dass es für die Aufgaben des Einzelunternehmens nicht im ursprünglich angenommenen Ausmaß Verwendung finden könne, weil der Beschwerdeführer mit den Standardprogrammen (Adobe Photo Shop, Adobe Illustrator, Quark Express und dgl.) für viele Aufgaben nicht nur das Auslangen finde, sondern diese Software sogar Vorteile gegenüber der schwerfälligeren Lösung aufweise. Dies treffe umso mehr für die "basal entwicklerische Tätigkeit" zu, welche vom Beschwerdeführer zu einem erheblichen Umfang ohne Computerunterstützung in Form von Handzeichnungen erfolge. Bei der Bemessung der vom Beschwerdeführer an die W. GmbH fakturierten Honorare sei der EDV-Nutzung durch vergleichsweise niedrige Honorare Rechnung getragen worden. Es bestehe bei beiden Betrieben ein wechselseitiges Interesse an einem positiven Geschäftsgang. Es verstehe sich von selbst, dass die planerische Basisarbeit durch den Beschwerdeführer nicht in der Arbeitszeit als Geschäftsführer der W. GmbH erbracht werden könne. Ein Arbeitstag in der W. GmbH lasse nicht zu, eine kreative Tätigkeit neben dem Alltagsgeschäft auszuführen. Der Beschwerdeführer arbeite daher bei sich zu Hause, wo ihm eine Werkstatt zur Herstellung von Prototypen zur

Verfügung stehe. Es sei aber nicht auszuschließen, dass es zur Überschneidung der Arbeitszeit komme, etwa wenn der Beschwerdeführer die Zeit zwischen zwei Terminen oder die Wartezeit während einer Geschäftsreise am Flughafen dazu nutze, Entwürfe auf seinem Laptop zu bearbeiten.

In einer Ergänzung zur Berufung führte der Beschwerdeführer aus, entscheidend für die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages sei die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung bzw. Herstellung. Da das in Rede stehende Betriebsgebäude nach seiner Herstellung vom Beschwerdeführer unmittelbar betrieblich genutzt und erst infolge einer danach eingetretenen Willensbildung entgeltlich überlassen worden sei, stehe der IFB zu. Die Vermietung stelle einen Teil des Gegenstandes des aufrechten Gewerbebetriebes des Beschwerdeführers und nicht eine nach Betriebsaufgabe neu aufgenommene Betätigung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 28 EStG 1988 dar. Die entgeltliche Gebäudeüberlassung stehe eindeutig in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betriebsgegenstand. Der "Mieterbetrieb" der zu 100 % im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden W. GmbH bilde eine wesentliche wirtschaftliche Erweiterung bzw. Bereicherung des Einzelunternehmens, die für dessen längerfristiges Prosperieren von großer Relevanz sei.

Das Finanzamt ersuchte den Beschwerdeführer um Ergänzungen zu seiner Berufung. Er führe aus, als direkter Ausfluss des Know-how seien Urheberrechte und Patente zu nennen, deren Übergang auf die GmbH nicht vereinbart worden sei. Der Beschwerdeführer werde daher gebeten, alle seine zum Einbringungsstichtag aufrechten Patente und Urheberrechte belegmäßig (Urkunden) bekanntzugeben.

Der Beschwerdeführer übermittelte dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2000 eine Urkunde über die Erteilung eines Patentes durch das österreichische Patentamt vom 25. Oktober 1991, Korrespondenz zur Verlängerung eines deutschen Gebrauchsmusters, eine Schutzschrift zum deutschen Gebrauchsmuster vom 12. Mai 1993 und eine am 14. Februar 2000 eingetragene Anmeldung eines deutschen Gebrauchsmusters, für welches nach Ablauf der patentrechtlich vorgesehenen Frist von einem Jahr die Nachmeldung eines Patentes erfolgen werde. Alle Unterlagen wiesen den Beschwerdeführer als Rechtsinhaber auf. Daneben würde noch eine Vielzahl von datierten Dokumenten, Mustern und Prototypen existieren, die aus Kostengründen noch nicht zum Patent angemeldet worden seien. Beispielfhaft werde eine derartige nicht publizierte Schutzschrift vom 19. August 1988 beigelegt. Falls ein Dritter versuchen sollte, eine Patentanmeldung in dem vom Beschwerdeführer bearbeiteten Bereich zu erwirken, könne mit der Vorlage solcher Dokumente, Muster und Prototypen eine Vornutzung durch den Beschwerdeführer rechtswirksam belegt und dafür gesorgt werden, dass auch durch etwaige fremde Schutzrechte die Verwertungsaktivitäten des Beschwerdeführers nicht behindert werden könnten. Weiters werde exemplarisch eine vom Beschwerdeführer an die PMI Inc. (USA) gestellte Rechnung beigelegt.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 mit Berufungsvorentscheidung ab. Für die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages sei der Zeitpunkt maßgeblich, in dem das Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß verwendbar ist. Wenn von vornherein beabsichtigt sei, ein Wirtschaftsgut in bestimmter Weise zu verwenden, dann führe eine kurzfristige von diesem Verwendungszweck abweichende Nutzung nicht dazu, dass in der anschließenden beabsichtigten Verwendung eine Änderung der Verhältnisse zu erblicken sei. In der Berufungsschrift werde ausgeführt, dass die Entscheidung, das Betriebsgebäude nicht in die W. GmbH einzubringen, erst im August 1999 gefallen sei. Bereits im Jahr 1996 sei eine Rückstellung für "Beratung Umgründung und Neubau" gebildet worden. Weiters habe der Steuerberater erklärt, dass die von ihm erbrachten Beratungsleistungen hinsichtlich der Umgründung des Einzelunternehmens und des Neubaus des Betriebsgebäudes Hand in Hand erfolgt seien, weil die Frage, wer Gebäudeeigentümer sein solle, in starkem Ausmaß von der Rechtsform des Unternehmens abhängt. Da die Beratungsleistungen bis zum Abschluss der Betriebsprüfung noch nicht fakturiert worden seien, sei der Steuerberater aufgefordert worden, Gesprächsnotizen, Aktenvermerke etc. vorzulegen, welche die Richtigkeit der gebildeten Rückstellung belegen würden. Dieser Aufforderung sei der Steuerberater mit dem Hinweis nicht nachgekommen, dass es sich um "interne Dokumente" handle. Aus diesem Verhalten könne geschlossen werden, dass bereits zu diesem Zeitpunkt die Gründung einer GmbH beabsichtigt gewesen sei und diese "internen Dokumente" dies belegen würden. Es sei "nach steuerlichen Gründen nicht logisch nachvollziehbar", dass die Entscheidung, ob ein Betriebsgebäude im Zuge einer Umgründung in eine neu zu errichtende GmbH eingebracht oder zurückbehalten werde, erst nach Gründung der GmbH gefällt werde. Die kurzfristige Verwendung des neu errichteten Betriebsgebäudes (1. Oktober 1997 bis 30. Juni 1998) für den unmittelbaren Betriebszweck begründe deswegen keinen Anspruch auf den Investitionsfreibetrag, weil der Beschwerdeführer von vornherein beabsichtigt habe, das Gebäude an die W. GmbH zu

vermieten. Auch wenn die konkrete Wahl der Rechtsform erst im Jahr 1998 getroffen worden sei, habe die Absicht, den Betrieb in anderer Form fortzuführen, bereits im Herstellungszeitpunkt des Betriebsgebäudes im Jahr 1997 bestanden. Für das Finanzamt stehe somit fest, dass bereits zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Betriebsgebäudes beabsichtigt gewesen sei, das vom Beschwerdeführer errichtete Gebäude nicht in die W. GmbH einzubringen, sondern ab einem späteren Zeitpunkt an die W. GmbH entgeltlich zu überlassen.

Der Beschwerdeführer führe aus, sein Einzelunternehmen sei neben der Vermietung des Betriebsgebäudes an die W. GmbH weiterhin gewerblich tätig. Es erfolge seit dem 1. Juli 1998 die Planung und Entwicklung von Kücheneinbauteilen. Diese Leistungen würden auch der W. GmbH in Rechnung gestellt. Das Einzelunternehmen verwende für die Planungs- und Entwicklungsarbeiten zum Großteil Standard-Grafikprogramme bzw. es werde zu einem erheblichen Umfang ohne Computerunterstützung in Form von Handzeichnungen gearbeitet. Es werde ausgeführt, dass das produktbezogene Know-how und die Erfahrungen nicht Teil der im Einbringungsvertrag genannten auf die GmbH übergehenden "Rechte" sein könnten. Nach Ansicht des Finanzamtes werde nicht bestritten, dass marktspezifisches Wissen wie auch andere Erfahrung im Laufe der Zeit von einer natürlichen Person erworben werden und auch mit dieser Person fest verbunden seien. Es erscheine aber ungewöhnlich, wenn von vornherein beabsichtigt gewesen sei, das Know-how und die gewerblichen Erfahrungen, welche von wesentlicher Bedeutung seien, im Einzelunternehmen zurückzubehalten. Weiters seien auch die Spezialwerkzeuge, welche Ausfluss des Know-how seien, in die W. GmbH eingebracht worden. In der Berufung werde vorgebracht, dass als direkter Ausfluss des Know-how eher Urheberrechte und Patente zu nennen seien, deren Übergang auf die GmbH trotz ihrer großen wirtschaftlichen Bedeutung nicht vereinbart worden sei. Dass Urheberrecht und Patente Ausfluss des Know-how seien, werde nicht bezweifelt. Know-how bedeute das Wissen um die praktische Verwirklichung und Anwendung einer Sache. Dass die Spezialwerkzeuge ein wesentlicher Ausfluss des produktbezogenen Know-how seien, ergebe sich daraus, dass diese für die Produktion von Karussellbodensystemen unerlässlich seien.

Wie von der Betriebsprüfung festgestellt, seien mit der Einbringung des Einzelunternehmens in die W. GmbH sämtliche Computer und die dazugehörige Software auf die W. GmbH übergegangen. Somit bestehe für das Einzelunternehmen keinerlei "EDV-mäßige" Infrastruktur mehr, um die Planungs- und Entwicklungsarbeiten durchführen zu können. Es sei ausgeführt worden, dass der W. GmbH kein geeignetes Personal für die Planung und Entwicklung zur Verfügung stehe. Mit der Person des Beschwerdeführers stehe dieser aber sehr wohl geeignetes Personal für die Planung und Entwicklung zur Verfügung. Es sei bestätigt worden, dass die Planungs- und Entwicklungsarbeiten mit Betriebsmitteln der W. GmbH zumindest teilweise in der Arbeitszeit als Geschäftsführer erbracht würden. Eine klare Trennung der Tätigkeit als Geschäftsführer der W. GmbH und der Tätigkeit für das Einzelunternehmen sei aber wegen des Fehlens eines schriftlichen Geschäftsführungsvertrages nicht erkennbar. Ein Indiz dafür, dass die Planungs- und Entwicklungsarbeit in der Geschäftsführungstätigkeit inkludiert sei, sei auch die fehlende Geltendmachung von Aufwendungen im Zuge der Tätigkeit des Beschwerdeführers, welche von zu Hause aus durchgeführt werde. Ein weiteres "Indiz für eine mangelnde Zurückbehaltung der Planungs- und Entwicklungstätigkeit" seien die der W. GmbH in Rechnung gestellten Beträge von netto 19.500 S für die Zeit von Juli bis Dezember 1998 und von netto 59.500 S für Jänner bis Dezember 1999, welche keinesfalls den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen könnten. Es sei somit anzunehmen, dass die behauptete gewerbliche Tätigkeit als Einzelunternehmer einen Teil der Geschäftsführungstätigkeit darstelle und das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers keine gewerbliche Tätigkeit aktiv ausübe, sondern lediglich eine Vermietungstätigkeit vorliege.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass die vom Finanzamt geforderten, besonderen Bedingungen für die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages im Einkommensteuergesetz 1988 seit dessen Fassung BGBl. 1993/253 keine gesetzliche Deckung mehr fänden. Das Erfordernis der gewerblichen Vermietung, welche zudem den ausschließlichen Betriebszweck habe bilden müssen, sei für vermietete Gebäude, die nach dem 31. Jänner 1993 angeschafft oder hergestellt worden seien, entfallen. Die Überlegungen hinsichtlich der Unternehmensstruktur und der Rechtsform seien ab 1996 Gegenstand der Beratungstätigkeit des Steuerberaters gewesen. Die Gründung einer GmbH sei zu diesem Zeitpunkt zwar diskutiert, aber keinesfalls beabsichtigt gewesen. Die Entscheidung zur Zurückbehaltung eines Teilbetriebes sei 1999 gefallen. Vom Beschwerdeführer vorgelegte Gesprächsnotizen und Aktenvermerke sollten belegen, dass die Frage einer Umgründung lange und unter Berücksichtigung verschiedenster Lösungsmöglichkeiten diskutiert worden sei. Der Beschwerdeführer habe noch in einem Telefonat am

3. Oktober 1997, also nach erfolgter Inbetriebnahme des Gebäudes, eine Rechtsformänderung generell in Frage gestellt. Am 25. Mai 1998, mehr als einen Monat nach dem Einbringungsstichtag, sei in einem Gespräch mit dem Beschwerdeführer auch die Möglichkeit der Gründung einer Personengesellschaft besprochen worden. Laut Besprechung vom 30. Juni 1998 sei dieser Gedankengang auf die potentielle Zurückbehaltung des Vertriebs in den USA revidiert worden. Dass das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers entgegen der in der Berufungsvorentscheidung behaupteten Betriebsaufgabe weiter bestehe und Umsätze tätige, sei schon durch Belege nachgewiesen. Zusätzlich werde eine weitere Rechnung an die PMI Inc. angefügt, wobei anzumerken sei, dass schon allein die laufenden Verrechnungen aus dieser Vertragsbeziehung kaum als wirtschaftlich unbedeutend bezeichnet werden könnten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Das Betriebsgebäude sei am 1. Oktober 1997 in Betrieb genommen und ab Juli 1998 der W. GmbH vermietet worden. Das in Rede stehende Gebäude habe somit neun Monate dem unmittelbaren Betriebszweck gedient. Es stelle sich die Frage, ob nicht bereits im Zeitpunkt der Herstellung des Gebäudes die Absicht bestand, dieses zu vermieten. Nach den Ausführungen des Steuervertreeters des Beschwerdeführers habe schon seit Beginn der neunziger Jahre die Absicht bestanden, ein Betriebsgebäude zu errichten. Seit diesem Zeitpunkt habe sich der Beschwerdeführer auch mit dem Gedanken getragen, seinen Betrieb in einer geänderten Rechtsform fortzuführen. Dies ergebe sich aus den vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Aktenvermerken und Notizen. So halte ein Aktenvermerk über eine Besprechung vom 16. September 1992 betreffend die Firma des Beschwerdeführers fest: "Beim Bau des neuen Betriebsobjektes könnte eine Ges.m.b.H. gegründet werden, mit der Beteiligung der Firma." Ähnliche Vermerke gebe es über die Besprechungen vom 30. April 1993 und vom 11. November 1994. Im Jahr 1996 sei eine Rückstellung für "Beratung Umgründung und Neubau" gebildet worden. Diese Umstände ließen den Schluss zu, dass von vornherein die Absicht bestanden habe, das Betriebsgebäude zu vermieten. Habe die Absicht, das Gebäude zu vermieten, bereits von vornherein bestanden, so hätte der Investitionsfreibetrag nicht gebildet werden dürfen. Dem Einwand, die Vermietung sei Teil des Gegenstandes des aufrechten Gewerbebetriebes des Beschwerdeführers, könne nicht gefolgt werden. Aus dem Einbringungsvertrag gehe hervor, dass der Beschwerdeführer den Betrieb seines Einzelunternehmens "zur Gänze mit allen Rechten und Verbindlichkeiten als Gesamtsache auf Grundlage der Einbringungsbilanz in die W. GmbH" einbringe. Aus der Aufzählung in Punkt III. des Vertrages gehe hervor, dass der gesamte Betrieb, und nicht etwa ein Teilbetrieb des Beschwerdeführers in die W. GmbH eingebracht worden sei. Der Unternehmensgegenstand der W. GmbH sei die "Entwicklung, Konstruktion, Produktion und Vertrieb von Möbelbeschlägen sowie der Handel mit Waren aller Art, insbesondere Kücheneinbauteilen". Der Einwand in der Berufung, die Erwähnung der Entwicklung, Konstruktion und Planung als Unternehmensgegenstand sei nicht anders zu werten als der "Handel mit Waren aller Art", es werde damit lediglich die Ausübung einer Tätigkeit ermöglicht, ohne dass diese jemals ausgeübt werde, sei nicht überzeugend. Ebenso wenig vermöge die Aussage zu überzeugen, es stünde für die Entwicklung von Küchenbestandteilen kein geeignetes Personal zur Verfügung, zumal der Beschwerdeführer selbst zu 100 % an der W. GmbH beteiligt und als Geschäftsführer tätig sei. Auch sei die EDV-Anlage eingebracht worden und der Beschwerdeführer habe für die angeblich im Rahmen seines Einzelunternehmens betriebene Planungstätigkeit nur geringfügige Vergütungen erhalten. Aus der Tatsache, dass das produktbezogene Know-how und die gewerblichen Erfahrungen in der Person des Beschwerdeführers vereinigt seien, könne kein verbleibender Restbetrieb konstruiert werden, weil es sich dabei um nicht aktivierbares marktspezifisches Wissen handle, das der Beschwerdeführer erworben habe und das untrennbar mit seiner Person verbunden sei. Dem Einwand, als Ausfluss des Know-how seien weniger die Spezialwerkzeuge, sondern vielmehr die Urheberrechte und Patente anzusehen, die im Einbringungsvertrag nicht angeführt seien, entgegnete die belangte Behörde, diese Rechte seien von Punkt III.2 des Einbringungsvertrages ("alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Eventualverbindlichkeiten") erfasst. Wenn der Beschwerdeführer diese Rechte hätte zurückbehalten wollen, wäre die ausdrückliche Feststellung zu erwarten gewesen, dass diese Rechte nicht auf die W. GmbH übergehen. Auch der Einwand, der Beschwerdeführer habe Ende des Jahres 2000 Vergütungen größeren Umfangs an die PMI Inc. auf Grund einer Vereinbarung aus dem Jahre 1994 in Rechnung gestellt, spreche ebenso wenig für die Einbringung eines Teilbetriebes wie jener Einwand, diese Planungs- und Entwicklungsarbeiten würden zum Teil auch von Dritten zugekauft. Durch die Ausstellung von Rechnungen werde kein für einen zurückbehaltenen, organisch geschlossenen und mit der nötigen Selbständigkeit ausgestatteten Teilbetrieb sprechender Umstand aufgezeigt. Dass der Beschwerdeführer auch nach der Einbringung seines Betriebes in die W. GmbH eine gewerbliche Tätigkeit ausübe, werde durch die Einbringung nicht ausgeschlossen und auch nicht in Abrede gestellt. Auch wenn man der Ansicht

gefolgte wäre, die Entscheidung, ein Gebäude zurückzubehalten, sei erst mit Abschluss des Einbringungsvertrages gefallen, helfe dies der Berufung nicht zum Erfolg. Der IFB sei gewinnerhöhend aufzulösen, wenn das Wirtschaftsgut, für das er in Anspruch genommen wurde, vor Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren durch Veräußerung oder Entnahme aus dem Betrieb ausscheide. Da nach Überzeugung der belangten Behörde der gesamte Betrieb des Beschwerdeführers in die W. GmbH eingebracht worden sei, wäre in der Zurückbehaltung des Betriebsgebäudes zwar keine Betriebsaufgabe (der Betrieb sei ja nach dem UmgrStG eingebracht worden) aber eine Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zu sehen, die zu einer Auflösung des IFB im Jahr dieser Entnahme, somit im Jahr 1998 geführt hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 10 Abs. 1 und 2 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von bestimmten abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag in Höhe eines bestimmten, für den Beschwerdefall in § 10a leg. cit. festgelegten Prozentsatzes der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.

§ 10 Abs. 3, 7 und 9 EStG 1988 idF des BG BGBl. Nr. 253/1993 lautet:

"§ 10. (3) Für Gebäude darf der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht für vor dem 1. Februar 1993 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

.....

(7) Der Investitionsfreibetrag kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung geltend gemacht werden. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern über einen Bilanzstichtag hinaus, so kann der Investitionsfreibetrag bereits von den in der jeweiligen Bilanz zu aktivierenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die auf das einzelne Jahr entfallen, geltend gemacht werden. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dann ist der Investitionsfreibetrag im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen (zu erhöhen oder zu vermindern).

.....

(9) Der Investitionsfreibetrag ist gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Wirtschaftsgüter, für die er gewinnmindernd oder durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Wirtschaftsjahren (Abs. 1)

-

aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder

-

in eine ausländische Betriebsstätte verbracht werden. Die gewinnerhöhende Auflösung hat im Jahr des Ausscheidens oder der Verbringung zu erfolgen. Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages."

Ein Gebäude dient dann im Sinne des § 10 Abs. 3 EStG 1988 unmittelbar dem Betriebszweck, wenn es von seiner Funktion her jene Tätigkeiten ermöglicht, die der Betrieb nach seinem Hauptzweck zur Erzielung von Betriebseinnahmen entfaltet. Ein vermietetes oder verpachtetes Gebäude dient demnach nur dann unmittelbar dem Betriebszweck, wenn die Vermietung oder Verpachtung über die Erzielung von Miet- oder Pachteinnahmen hinaus den Hauptzweck des Betriebes des Bestandgebers fördert (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. April 2004, 2000/15/0105, und vom 31. März 2004, 2003/13/0164, mwN, sowie Hofstätter/Reichel,

Die Einkommensteuer III B, Anm 3 zu § 10, S. 4).

Davon, dass der Zweck des Betriebes des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers in der Vermietung oder Verpachtung von Gebäuden bestanden hätte oder die Vermietung des Gebäudes an die W. GmbH unmittelbar den Hauptzweck des Betriebes des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers gefördert hätte, gehen weder der Beschwerdeführer noch die belangte Behörde aus.

Unstrittig diene das Gebäude vom Zeitpunkt der "Inbetriebnahme" mit 1. Oktober 1997 bis zur Vermietung an die W. GmbH ab 1. Juli 1998 unmittelbar dem Betriebszweck des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Geltendmachung von Investitionsfreibeträgen für Herstellungskosten auf die im Herstellungszeitpunkt vorgesehene Nutzung abzustellen. Maßgeblich ist demnach, ob in dem Zeitpunkt, in dem die hergestellte Sache bestimmungsgemäß verwendbar wurde, die Absicht bestand, dass das Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck dienen solle (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. März 1995, 94/14/0167, mwN). Mangels anderer Feststellungen der belangten Behörde ist für den Beschwerdefall davon auszugehen, dass der Zeitpunkt, in dem das Gebäude bestimmungsgemäß verwendbar wurde, auf den Zeitpunkt fällt, in dem es in Betrieb genommen wurde. Das ist im Beschwerdefall unstrittig der 1. Oktober 1997.

Wenn von vornherein beabsichtigt ist, ein Wirtschaftsgut in bestimmter Weise zu verwenden, dann führt eine kurzfristige, von diesem Verwendungszweck abweichende Nutzung nicht dazu, dass in der anschließenden beabsichtigten Verwendung eine Änderung der Verhältnisse zu erblicken wäre (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 21. März 1995 und Doralt, EStG8, Tz 38 zu § 10). Eine solche Änderung läge vielmehr erst dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut mit der Absicht erworben wird, es einem bestimmten (begünstigten) Gebrauch zuzuführen, die Absicht aber später aufgegeben wird. Diese Überlegungen sind auch für Herstellungsvorgänge mit der Maßgabe anzuwenden, dass als Zeitpunkt der Herstellung eines Wirtschaftsgutes der Zeitpunkt gilt, in dem das Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß verwendbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Februar 1994, 90/13/0002).

Ob in dem Zeitpunkt, in dem das hergestellte Gebäude bestimmungsgemäß verwendbar wurde (1. Oktober 1997), die Absicht bestand, dass das Gebäude dauerhaft unmittelbar dem Betriebszweck dienen solle und diese Absicht mit der Vermietung aufgegeben wurde oder dass es nur vorübergehend kurzfristig unmittelbar dem Betriebszweck und längerfristig der Vermietung dienen solle, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten hatte. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist vom Verwaltungsgerichtshof nur darauf hin zu prüfen, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind.

Die belangte Behörde stützte ihren Bescheid auf die Feststellung, dass der Beschwerdeführer bereits im Zeitpunkt der Herstellung des Gebäudes beabsichtigt habe, dieses zu vermieten. Sie gelangte zu dieser Feststellung auf Grund von Aktenvermerken und Notizen aus den Jahren 1992 bis 1994, welche der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers vorgelegt hatte und welche schon damals bestehende Überlegungen einer GmbH-Gründung "beim Bau eines neuen Betriebsobjektes" zeigten. Weiters sei 1996 eine "Rückstellung Beratung Umgründung und Neubau" gebildet worden. Bereits neun Monate nach der Inbetriebnahme des Betriebsgebäudes sei dieses an die im Juli 1998 errichtete W. GmbH vermietet worden. Daraus schloss die belangte Behörde, dass der Beschwerdeführer "von vornherein" die Absicht gehabt hätte, das Betriebsgebäude zu vermieten.

Diese Überlegungen zur Gründung einer GmbH und zur Errichtung eines Betriebsgebäudes zusammen mit der kurzen Frist der Verwendung des in Rede stehenden Gebäudes für den Betrieb des Beschwerdeführers erlaubten der belangten Behörde den Schluss, dass der Beschwerdeführer die Absicht gehabt habe, seinen Betrieb in Form einer GmbH fortzuführen und das zu errichtende Gebäude für diese GmbH zu verwenden (vgl. auch das von der belangten Behörde herangezogene, erwähnt hg. Erkenntnis vom 21. März 1995).

Auch der Schluss der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe die Absicht gehabt, das zu errichtende Gebäude der zu gründenden GmbH zu vermieten (und dadurch für diese GmbH zu verwenden), begegnet keinen Bedenken des Gerichtshofes. Allein durch die - in der Beschwerde wiederholten - Behauptungen, erst nach der Herstellung des Gebäudes sei die Entscheidung getroffen worden, das Gebäude nicht in die W. GmbH einzubringen, sondern ihr zu vermieten, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, weshalb die belangte Behörde beweismäßig zu dem Ergebnis hätte gelangen müssen, er hätte die Einbringung auch des Gebäudes in die GmbH beabsichtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof ist im Rahmen der Schlüssigkeitsprüfung nicht dazu berufen, seine Beweiswürdigung an die Stelle der behördlichen zu setzen oder zu prüfen, ob die Schlussfolgerungen der belangten Behörde zwingend sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0211). Soweit der Beschwerdeführer zu den von der belangten Behörde herangezogenen Inhalten der Aktenvermerke über Besprechungen und Überlegungen einwirft,



diese sprächen "eher für die Überlegung, zunächst eine Umgründung vorzunehmen und dann - durch das neue Unternehmen - einen Neubau zu errichten", kann er nichts für sich gewinnen, zeigt er damit doch nur eine in seinen Augen wahrscheinlichere Möglichkeit, jedoch keine fehlerhafte Beweiswürdigung der belangten Behörde auf.

Der Beschwerdeführer trägt vor, er habe nicht seinen gesamten Betrieb in die W. GmbH eingebracht, sondern einen Teilbetrieb (mit dem in Rede stehenden Gebäude) zurückbehalten. Damit führt der Beschwerdeführer die Beschwerde nicht zum Erfolg, denn dass die Vermietung des in Rede stehenden Gebäudes unmittelbar den Hauptzweck des angeblich zurückbehaltenen Teilbetriebes des Beschwerdeführers gefördert hätte, behauptet auch der Beschwerdeführer nicht.

Das von der belangten Behörde gefundene rechtliche Ergebnis ist daher für nicht rechtswidrig zu befinden.

Dabei kann auf sich beruhen, dass die Alternativbegründung der belangten Behörde jedenfalls für die Streitjahre 1996 und 1997 unzutreffend wäre, weil sie nur eine durch das Ausscheiden des in Rede stehenden Gebäudes aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers ausgelöste Auflösung der Investitionsfreibeträge (§ 10 Abs. 9 EStG 1988) im Jahr 1998 begründen könnte.

Aus diesen Gründen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den in § 39 Abs. 1 Z 6 VwGG angeführten Gründen abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 6. Juli 2006

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2002150149.X00

#### **Im RIS seit**

14.08.2006

#### **Zuletzt aktualisiert am**

18.02.2010

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)