



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, vom 19. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 30. Jänner 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 sowie die Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2002 und 2003 entschieden:

1. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 richtet, als unbegründet abgewiesen.

2. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 richtet, teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchsziens wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erhielt nach dem Ableben ihres Gatten W.P. am 31.01.2002 das „Fruchtgenussrecht an der Hotelliegenschaft in EZ_KG bzw. an dem in diesen Räumlichkeiten ausgeübten Gewerbebetrieb Hotel_P, I Nr. 7“ (Einantwortungsurkunde vom 27.01.2004). Sie

führte das Hotel nach dem Ableben ihres Gatten fort. Die Einkünfte waren ab 01.02.2002 ihr zuzurechnen.

Der Verstorbene hatte das Hotel als Einzelunternehmer betrieben und den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 zum Stichtag 30.11. jeden Jahres ermittelt. Ab Juni 1999 hatte er das in unmittelbarer Nachbarschaft zum Hotel gelegene und in seinem Privatvermögen befindliche unbebaute Grundstück in EZ1 und EZ2 KG I für 30 Jahre an die Fa. MSH GmbH vermietet. Der Mietvertrag berechtigte die Mieterin, auf dem Grundstück ein Geschäftsgebäude gemäß näher bezeichneten Einreichplänen zu errichten. Der Vermieter erhielt das Recht, das 2.

Obergeschoß und das Dachgeschoß im zu errichtenden Gebäude „*in die unentgeltliche Nutzung zu übernehmen*“. Nach Erlöschen des Bestandrechtes hatte das Gebäude „*entschädigungslos in das Vermögen des Vermieters*“ überzugehen (Pkt. VII des Vertrages). Die Kosten für den gesamten Rohbau, also auch für das 2. Obergeschoß und das Dachgeschoß, hatte die Mieterin zu tragen. Die letztgenannten Gebäudeteile verwendete der Vermieter, nachdem er den Innenausbau auf eigene Kosten vorgenommen hatte, als Personalwohnung für den Hotelbetrieb. Die vom Mieter getragenen Rohbaukosten für das 2. Obergeschoß und das Dachgeschoß behandelte er in den Steuererklärungen als auf die Mietdauer zu verteilende Mietvorauszahlung.

Im Betrieb der Verlassenschaft nach W.P. fand beginnend mit August 2004 eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 2000 bis 2002 statt (AbNr. 107036/04). Dabei wurde u.a. festgestellt, die von der Mieterin getragenen Baukosten für das 2. Obergeschoß und das Dachgeschoß (in Höhe von 340.000 €) seien im Jahr 2000 beim Hotelbetrieb zu aktivieren und im Wege der AfA (in Höhe von 2 % der Baukosten) abzusetzen. Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens am 30.01.2006 den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002. Die dagegen eingebrauchte Berufung, mit der eine Beurteilung der Baukosten als Mietvorauszahlung und eine Verteilung auf 30 Jahre beantragt wurde, wurde aus formalrechtlichen Gründen zurückgewiesen. Die bekämpften Bescheide waren wegen fehlerhafter Adressierung nicht rechtswirksam geworden. Neue Bescheide werden wegen Eintritt der Verjährung nicht ergehen.

Eine abgabenbehördliche Prüfung fand auch hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003, nunmehr im Betrieb der Berufungswerberin (Fruchtgenussberechtigte) statt. Unter „Tz 1 – Gewinnermittlung“ des Prüfungsberichtes (AbNr. 107037/04) wurde festgestellt, dass ein Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt sei. Es sei daher ein Übergangsgewinn in Höhe der mit 363.204,63 € ermittelten stillen Reserven des Grund und Bodens zu versteuern. Die Berufungswerberin sei erst am 27.10.2003 im Firmenbuch eingetragen worden. Ein Antrag, die stillen Reserven einer

Rücklage zuzuführen, sei nicht gestellt worden. In der zum 31.12.2002 erstellten Bilanz sei keine Rücklage ausgewiesen. Unter Hinweis auf die Prüfung beim Rechtsvorgänger wurde weiters festgestellt, dass vorgenannte Personalwohnungen notwendiges Betriebsvermögen darstellen, die vom Mieter getragenen Baukosten im Jahr 2000 zu aktivieren gewesen wären und die Absetzung für Abnutzung von der Berufungswerberin „entsprechend weiterzuführen“ sei. Das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 wurde mit Bescheid vom 30.01.2006 wieder aufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen. Hinsichtlich Einkommensteuer 2003 erging ein Erstbescheid.

In der Berufung vom 19.02.2006, die sich sowohl gegen den Wiederaufnahmbescheid als auch die Sachbescheide richtet, wurde ausgeführt: Die Steuererklärungen 2002 samt Bilanzen für die Verlassenschaft nach W.P. sowie für W.E. (Witwe, Berufungswerberin) seien am 27.02.2004 eingereicht worden. Im Begleitschreiben gleichen Datums sei darauf hingewiesen worden, dass die Bilanz für Frau W.E. – weil sie nicht protokolliert sei - auf den 31.12.2002 erstellt worden sei (W.P. erstellte die Bilanzen zum 30.11. jeden Jahres). In der eingereichten Bilanz zum 31.12.2002 seien weder die stillen Reserven aus Grund und Boden versteuert noch sei ein Antrag auf Bildung einer steuerfreien Rücklage gestellt worden. Trotz Fehlens einer der beiden notwendigen Maßnahmen sei ein rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid für 2002 ergangen. Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide habe das Finanzamt damit begründet, dass beim Rechtsvorgänger des Hotelbetriebes Baukosten zugerechnet worden seien und die sich daraus ergebende Abschreibung weiterzuführen sei. Die sich daraus ergebende Einkommensteuer betrage maximal 3.400 €. Die aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierende Nachzahlung an Einkommensteuer betrage 181.602 €. Es liege somit ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Wiederaufnahmegrund und seinen steuerlichen Auswirkungen vor, weshalb eine Wiederaufnahme nicht rechtmäßig sei (Hinweis auf VwGH 29.10.2003, 99/13/0061). Für den Fall, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens für zulässig gehalten werde, werde „*eine Bilanzberichtigung (oder auch eine Bilanzänderung ohne gewichtige betriebliche Gründe)*“ beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Im bekämpften Wiederaufnahmbescheid wird in der Begründung auf die „*Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen*“ seien, verwiesen. Im Prüfungsbericht AbNr. 107037/04 sind

unter „*Prüfungsabschluss – Wiederaufnahme des Verfahrens*“ als Gründe für die Wiederaufnahme die unter Tz 1 getroffenen Feststellungen angeführt. Die Tz 1 enthält Feststellungen zum „*Wechsel der Gewinnermittlungsart*“ und zur „*Änderung aus Abschreibung Personalhaus*“. Das Finanzamt stützte somit die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht nur auf die Feststellung, wonach Baukosten zu aktivieren und folglich die bisher geltend gemachte Absetzung für Abnutzung für das Hotelgebäude anzupassen sei, sondern auch auf den Umstand, dass in der Bilanz zum 31.12.2002 trotz Entprotokollierung eine Besteuerung der im Grund und Boden enthaltenen stillen Reserven unterblieben ist.

Dass es sich bei den Feststellungen zu den Personalwohnungen um neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 BAO handelt, ist unbestritten. Die sich „*daraus maximal ergebende Änderung an Einkommensteuer*“ (s. Berufung) kann auch nicht mehr als so gering angesehen werden, dass eine Wiederaufnahme allein gestützt auf diese Feststellung unzulässig wäre.

Zum Übergangsgewinn wird in der Berufung auf das „*Begleitschreiben vom 27.02.2004*“ verwiesen, wo folgendes ausgeführt ist:

„*Wir haben heute die Steuererklärungen 2002 für den verst. W.P. eingereicht. Basis die Todfallsbilanz 31.01.2002 mit errechneten Vorräten. Außerdem legen wir die Erklärungen 2002 für Frau W.E. bei, welche den Rest des Jahres 2002 bis 31.12.2002 umfassen, da ja keine Protokollierung möglich war*“.

Sofern mit diesem Hinweis zum Ausdruck gebracht werden soll, die Feststellungen der Betriebsprüfung zum Übergangsgewinn seien keine neuen Tatsachen iSd § 303 BAO, ist folgendes anzumerken:

Die Berufungswerberin wurde zunächst mit Bescheid vom 13.01.2004 zur Einkommensteuer 2002 veranlagt (damals noch Arbeitnehmerveranlagung). Am 02.03.2004 (Eingangsstempel des Finanzamtes) reichte sie vorstehendes, mit 27.02.2004 datiertes „*Begleitschreiben*“ und die Einkommensteuererklärung 2002 samt angeschlossener „*Bilanz zum 31.12.2002*“ und „*Gewinn- und Verlustrechnung 01.02.2002 – 31.12.2002*“ lautend auf „*W.E. – Hotel_P*“ beim Finanzamt ein. Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ einen erklärungsgemäßen neuen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 (jeweils mit Ausfertigungsdatum 19.05.2004). Im Anschluss an die im Jahr 2004 erfolgte Betriebsprüfung ergingen (hinsichtlich 2002 im neuerlich wiederaufgenommenen Verfahren) die nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheide.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nach dem Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen (Ritz, BAO⁴, § 303, Rz 13 f). Aus den für 2002 eingereichten Steuererklärungen und der angeschlossenen Bilanz und

Gewinn- und Verlustrechnung war für das Finanzamt nicht ersichtlich, dass stille Reserven aufzudecken sind. Im „*Anlageverzeichnis 01.02.2002 bis 31.12.2002*“ ist unter „*Kto 010 Grund und Boden*“ ein Anschaffungswert ausgewiesen. Die zugehörige Zeile „*St. Reserve*“ ist leer. Wie lange sich Grund und Boden im Betriebsvermögen befindet, ist nicht ersichtlich (die Spalte „*Zugang*“ enthält ebenfalls keine Angaben). Auch ist nicht erkennbar, ob es sich um das Hotelgrundstück handelt, oder ob mit der ausgewiesenen Summe mehrere Grundstücke zusammengefasst wurden. Der Hinweis im Begleitschreiben, dass die Berufungswerberin im Gegensatz zum Rechtsvorgänger nicht protokolliert ist, gab darüber keinen Aufschluss. Für welches konkrete Grundstück stille Reserven in welcher Höhe vorhanden waren, wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt. Es handelt sich daher um neu hervorgekommene Tatsachen, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigten.

Die Berufung gegen den Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 verfügt wurde, war daher abzuweisen.

2. Bescheide betreffend Einkommensteuer

a) Personalwohnungen im Haus M

Unter Punkt „IV“ des Mietvertrages ist vereinbart:

„Der Mieter ist berechtigt, auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück ein Geschäftsgebäude gemäß den Einreichplänen des Büros B & Partner vom 04.05.1999 zu errichten. Der Vermieter ist seinerseits berechtigt, in obigem Gebäude das 2. Obergeschoß sowie das ausgebaute Dachgeschoß nach Fertigstellung in die unentgeltliche Nutzung zu übernehmen.“

Unter Punkt „VII“ des Mietvertrages ist vereinbart:

“....

„Im Falle des Erlöschens des Bestandrechtes, unabhängig vom Zeitpunkt (z.B. auch nach fünf Jahren Bestanddauer), geht das Gebäude entschädigungslos in das Vermögen des Vermieters über. Der Vermieter kann jedoch den Abruch sämtlicher Baulichkeiten verlangen, wenn das Gebäude nur unter wirtschaftlich unzumutbaren Aufwendungen (wirtschaftliche Abbruchreife) erhalten werden könnte.“

Die Miete für das Grundstück wurde mit ATS 800.000 jährlich vereinbart. Eine Änderung der Miete für den Fall, dass der Mieter von seinem Recht, ein Gebäude zu errichten, keinen Gebrauch macht, wurde nicht vereinbart. Auch wurde vertraglich ausgeschlossen, dass dem Mieter die von ihm getragenen Rohbaukosten (allenfalls anteilig) zu erstatten wären, wenn das Mietverhältnis kürzer als die vorgesehenen 30 Jahre dauern sollte. Nach Ablauf der Mietdauer, zu welchem Zeitpunkt auch immer, sollte das Gebäude entschädigungslos in das Vermögen des Vermieters übergehen. Die vom Mieter übernommenen Kosten für das 2.

Obergeschoß und das Dachgeschoß können daher nicht als Teil des Mietentgeltes gesehen werden. Einer solchen Beurteilung steht auch entgegen, dass im Mietvertrag ausdrücklich die unentgeltliche Nutzung dieser Gebäudeteile durch den Vermieter vorgesehen wurde. Auch in einer Anfrage vom 31.03.2005 an den bundesweiten Fachbereich führt der steuerliche Vertreter in seiner Sachverhaltsdarstellung aus, das protokolierte Einzelunternehmen habe „*das 2. Obergeschoß und das ausgebaute Dachgeschoß zur Nutzung für Personalzimmer unentgeltlich übernommen*“.

Unbestritten ist, dass die Zurverfügungstellung des 2. Obergeschoßes und des Dachgeschoßes an den Vermieter betrieblich veranlasst war. Die seit ihrer Fertigstellung als Personalwohnung verwendeten Gebäudeteile stellen notwendiges Betriebsvermögen dar. Die Kosten hiefür waren daher zu aktivieren und im Wege der AfA abzusetzen. Die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Bescheide erfahren insofern keine Änderung.

b) Übergangsgewinn:

§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 in der auf das Berufsjahr anzuwenden Fassung lautet:

„Beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 auf eine andere Gewinnermittlungsart sind die stillen Reserven des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern. Auf Antrag des Steuerpflichtigen sind die stillen Reserven des zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens aber einer Rücklage (bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 einem steuerfreien Betrag) zuzuführen, die (der) erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen oder im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes insoweit zu versteuern ist, als die stillen Reserven in diesem Zeitpunkt noch vorhanden sind“.

Der Aufschub der Besteuerung der im Grund und Boden des notwendigen Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven setzt einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus. Ohne Antrag sind die stillen Reserven im Übergangsgewinn zu erfassen. Ab der Veranlagung 2007 muss der Antrag in der Steuererklärung, bis 2006 konnte er grundsätzlich bis zur Rechtskraft des Verfahrens gestellt werden (vgl. Jakom/Marschner, 1. Auflage, EStG § 4 Rz 405). Nach der Verwaltungspraxis müssen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nach Einreichung der Bilanz aber die Voraussetzungen für eine Bilanzänderung vorliegen (EStR 2000 Rz 710 a; anderer Ansicht Achatz in RdW 1990, 60, wonach der Antrag auch im Fall einer Bilanzänderung bis zur Rechtskraft der Veranlagung gestellt werden kann; s. dazu auch Doralt, EStG¹¹ § 4, Tz 420/1).

Zum im Zuge der Betriebsprüfung gestellten Antrag auf Einstellung der stillen Reserven in eine Rücklage (vgl. Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 02.12.2005) ist im Prüfbericht unter „Tz 1 – Gewinnermittlung“ festgehalten:

„Im Rahmen des erfolgten Wechsels auf die Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG wurde kein Antrag gestellt, die auf den Grund und Boden entfallenden stillen Reserven einer Rücklage zuzuführen, in der Bilanz zum 31.12.2002 ist keine Rücklage ausgewiesen. Da keine wirtschaftlichen Gründe für eine Bilanzänderung vorliegen und der Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht gefolgt werden kann, dass im vorliegenden Fall zwingenderweise eine Bilanzberichtigung durchzuführen ist, sind daher die auf den Grund und Boden entfallenden stillen Reserven zu versteuern. ...“

Eine Bilanzänderung ist nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet ist (§ 4 Abs. 2 EStG). Im Falle einer Aktivierung von Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut durch das Finanzamt wurde die erstmalige Geltendmachung der in Betracht kommenden Investitionsbegünstigung als wirtschaftlich begründete Bilanzänderung beurteilt. Der Gerichtshof stellte dabei darauf ab, welche Vorgangsweise der Steuerpflichtige bei anderen Wirtschaftsgütern zu wählen pflegt (vgl. dazu Jakom / Marschner, 1. Auflage, EStG § 4 Rz 228 mwh).

Die Berufungswerberin hat eine Bilanz zum 31.12.2002 eingereicht, „da keine Protokollierung erfolgt ist“ (s. Berufung). Im Berufungsverfahren teilte der steuerliche Vertreter ergänzend mit, die Berufungswerberin habe nie die Absicht gehabt, die Gewinnermittlungsart zu wechseln und als Bilanzstichtag den 31.12. zu wählen (allein schon wegen der Schwierigkeiten bei Erstellung der Inventur mitten in der Hauptsaison). Nach dem Ableben ihres Gatten sei ihr aber bei Gesprächen im Finanzamt mitgeteilt worden, dass ein Wechsel der Gewinnermittlungsart mangels Eintragung im Firmenbuch zwingend vorzunehmen sei. Die gegenteilige Auskunft, wonach sie als Erbin ein Wahlrecht gehabt hätte, den Gewinn „bis zur Protokollierung nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln oder nicht“, habe sie erst im Zuge der Betriebsprüfung erhalten (Anm.: laut Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wurde ihr die entsprechende schriftliche Auskunft des bundesweiten Fachbereiches am 19.07.2005 zur Kenntnis gebracht). Die Berufungswerberin konnte nicht angeben, wann genau das Finanzamt vorgenannte Auskunft erteilt hatte und mit wem die Gespräche konkret geführt worden sind. Ihre Darstellung erscheint aber glaubwürdig, ist doch die Firma noch während des Verlassenschaftsverfahrens im Firmenbuch eingetragen worden (Eintragung am 27.10.2003; Einantwortungsurkunde vom 27.01.2004) und ermittelt die Berufungswerberin den Gewinn seither nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr.

Auch wenn die Berufungswerberin zwar nicht aufzuzeigen vermochte, was der Bildung der beantragten Rücklage bereits in der zum 31.12.2002 erstellten Bilanz entgegen gestanden

wäre, ist ihrer glaubwürdigen Darstellung zu entnehmen, dass sie die Gewinnermittlung beibehalten hätte wollen. Sollte daher ein Antrag auf Einstellung der stillen Reserven in eine Rücklage nicht ohnedies bis zur Rechtskraft der Veranlagung zulässig sein (s. *Achatz in RdW 1990, 60*), so ist die Rücklagenbildung jedenfalls im Wege einer Bilanzänderung, für die wirtschaftliche Gründe aufgezeigt werden konnten, möglich.

3. Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Den angefochtenen Zinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden für 2002 und 2003 ausgewiesenen Nachforderungen zugrunde. Der Berufungswerber tritt der Zinsenvorschreibung erkennbar deswegen entgegen, weil die Stammabgabenbescheide für rechtswidrig gehalten werden.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der Begründung, die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide seien rechtswidrig, musste der Erfolg versagt bleiben, weil eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren betreffend die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (Ritz, BAO-Kommentar⁴, § 205, Rz 33, 35).

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2002)

Innsbruck, am 16. April 2012