



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 8

GZ. RV/0499-L/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch EM, Wirtschaftstreuhänder in G, vom 4. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 24. Oktober 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 16. November 2000 erlangt wiederum Rechtsgültigkeit.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betrieb eine Eisen- und Küchengerätehandlung in W. Mit Schenkungsvertrag vom 29. Jänner 2000 übergab sie diesen Betrieb an ihren Sohn R. Ausgenommen von dieser Betriebsübergabe war die Liegenschaft EZ x des Grundbuches W mit dem Gebäude UM 34, die sie mit gesondertem Vertrag an ihre Tochter C übergab.

Im Jahr 1999 entnahm die Berufungswerberin diese Liegenschaft in W mit dem Gebäude UM 34 aus dem Betriebsvermögen und setzte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 den Entnahmewert unter Hinweis auf das beigelegte **Bewertungsgutachten** des Ing. We mit S 1,009.000 an.

Der Gutachter schätzte den Bodenwert auf S 152.000 und den Gebäudewert auf S 1,632.000. Dabei ging er von einem Gebäudesachwert in Höhe von S 2,040.000 und einem Gebäude-

ertragswert in Höhe von S 1,530.000 aus, die er im Verhältnis 20% zu 80% der Schätzung zugrunde legte und so einen Gebäudewert von S 1,632.000 ermittelte. Zum Gebäudeertragswert führte er aus, dass die ehemaligen Geschäftsräume und Magazine im Erdgeschoß als solche wegen der geschilderten Lage des Hauses nicht vermietbar seien. Sie dienten wegen des Fehlens eines Keller als socher für die Wohnungen. Das Erdgeschoß sei also außer Ertrag. Für die im C-Blatt der Grundbuchseinlage eingetragene Versorgungsrente für die Mutter der Berufungswerberin berechnete er einen Abschlag von S 161.0000. Unter Bedachtnahme auf den Realitätenmarkt gem. § 7 LBG führte er eine Nachkontrolle durch. Die Tatsache, dass die Liegenschaft durch das Vorbeiführen einer sehr schmalen Straße mit starkem Verkehr, sowie Park- und Halteverbot so gut wie unverkäuflich sei und nur durch Eigennutzung der Wohnungen in einem bescheidenen Nutzen stehe, veranlasste ihn, einem Abschlag von 40% zu berücksichtigen. Den Verkehrswert ermittelte der Gutachter daher wie folgt:

Grund und Boden	152.000
Gebäudewert	<u>1.632.000</u>
	1,784.000
minus 40% Abschlag	<u>- 713.000</u>
	1,070.000
minus Belastung	<u>161.000</u>
Verkehrswert der Liegenschaft	909.000

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 16. November 2000 erfolgte zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung.

Im Jahr 2002 wurde bei der Berufungswerberin eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführt. Da im Zuge der Prüfung Zweifel über die Richtigkeit des Entnahmewertes des Gebäude UM 34 in W entstanden, erstellte der Amtsgutachter ein weiteres Gutachten. Den Gebäudesachwert nahm er mit S 2,040.000 in unveränderter Höhe an und den Gebäudeertragswert errechnete er in Höhe von S 1,530.000. Diese Werte legte er im Verhältnis 1 : 4 der Schätzung zugrunde und ermittelte so einen Gebäudewert von S 1,275.815. Zuzüglich des Wertes des Grund und Bodens in Höhe von S 152.000 kam er auf einen Verkehrswert von S 1,427.000. Ergänzend führte er aus, dass das Wohnrecht für den Entnahmewert nicht abzuziehen sei und der Neuherstellungswert sowie die Mieten ohne Umsatzsteuer anzusetzen seien.

In Tz 12 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. Oktober 2002 führte der Prüfer aus, dass das Gebäude UM 34 in W im Jahr 1999 ins Privatvermögen übernommen worden sei. Der bisher

angesetzte Entnahmewert entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Von der Betriebsprüfung sei folgender Wert ermittelt worden:

Verkehrswert des Gebäudes	1,275.000
Grund und Boden	152.000
Entnahmewert lt. Bp.	1,427.000
Entnahmewert bisher	1,009.000
Erhöhung lt. Bp	418.000

Mit **Bescheid vom 24. Oktober 2002** wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 gem. § 303 Abs.4 BAO wieder aufgenommen.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Ebenfalls am 24. Oktober 2002 wurde ein neuer, den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erlassen.

Gegen den **Wiederaufnahmebescheid** erhob der Vertreter der Berufungswerberin mit Schreiben vom 4. November 2002 **Berufung**. Er wandte ein, dass kein Grund für eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs.4 BAO vorliege. Er wies darauf hin, dass der Behörde zugleich mit den Erklärungen alle Unterlagen augenfällig und zeitgerecht übermittelt wurden. Insbesondere habe er auch das in Fotokopie beigelegte Bewertungsgutachten des Ing. We übermittelt und darauf im Begleitschreiben zu den Steuererklärungen verwiesen. Er beantragte daher die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und stellte für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung.

Gegen den **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 1999 vom 24. Oktober 2002 erhob der Vertreter mit Schreiben vom 25. November 2002 **Berufung**. In dieser Berufung wandte er sich nochmals gegen die seiner Meinung nach nicht zulässige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO und verwies auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Er führte aus, dass der seinerzeitige Einkommensteuerbescheid vom 16.11.2000 im Rahmen der Betriebsprüfung nur in der Position "Entnahmewert des Gebäude UM 34" abgeändert worden sei und führte im folgenden die Gründe an, warum er den Entnahmewert von S 1,427.000 nicht anerkenne.

Die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes erstellte mit Schreiben vom 22. April 2004 eine **Stellungnahme** zur Berufung. Darin wurde ausgeführt, dass die Prüferin festgestellt

habe, im Schätzungsgutachten des Ing. We sei bei der Gebäudeertragswertermittlung das Erdgeschoß außer Ansatz geblieben. Die im Gutachten abgeführten Gründe erschienen der Betriebsprüfung nicht stichhaltig genug, um in diesem Punkt dem Gutachten zu folgen. Nach Rücksprache mit dem Bewertungsexperten des Finanzamtes sei die Ertragswertermittlung dahingehend abgeändert worden, dass das Erdgeschoß sehr wohl vermietet werden und einen Ertrag abwerfen könne. Aufgrund der schlechten Lage und des im Gutachten geschilderten Bauzustandes sei ein Quadratmeterpreis von S 10 angenommen worden, welcher einer Vermietung als Lager gleichkomme. Nach Abzug von 2% Verwaltungskosten, 5% Mietausfallswagnis, 1% Instandhaltungskosten und einem weiteren Abzug von 4% für den Bodenwert sei der Gebäudereinertrag von S 54.814 berechnet worden. Dieser sei bei einer Verzinsung von 4% und einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren mit dem Faktor 19,79 multipliziert worden. Die Gewichtung von 20% des unbestrittenen Sachwertes und von 80% des geänderten Ertragswertes habe einen Gebäudeverkehrswert von S 1,275.000 und einschließlich des Grund und Bodens einen Wert von S 1,427.000 ergeben. Weitere Abweichungen gegenüber dem Schätzungsgutachten hätten sich dadurch ergeben, dass die Umsatzsteuer (als Geschäftsgrundstück) und das vorhandene Wohnrecht nicht berücksichtigt worden seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellte die unrichtige Ermittlung des Entnahmewertes und die unrichtige Erfassung in den Büchern einen Grund für eine Wiederaufnahme dar.

Am 4. Juni 2004 legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigem Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2005 nahm der Vertreter den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung unter der Voraussetzung zurück, dass dem Berufsbegehren stattgegeben werde.

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

Nach § 303 Abs.4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (s. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 303, Rz 10 und VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die amtswegige Wiederaufnahme ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wieder-  
aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in  
diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte  
können, die nunmehr in einem wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden soll  
(Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303 E 163 und die dort zitierte Judikatur des Verwalt-  
ungsgerichtshofes, zuletzt VwGH 21.2.2001, 95/14/0007).

Werden Tatsachen festgestellt, die im vorangehenden Ermittlungsverfahren zwar bekannt  
waren, aber unberücksichtigt geblieben sind, weil die Abgabenbehörde sie als unerheblich  
betrachtete, so sind sie nicht "neu hervorgekommen" (Stoll, BAO- Kommentar, S. 2932, unter  
Verweis auf VwGH 19.5.1988, 87/16/0003)

Ein nach Rechtskraft erstelltes Sachverständigengutachten ist kein "neu hervorgekommenes"  
Beweismittel. Stützt es sich auf Tatsachen, die "neu hervorgekommen" sind, so kommen diese  
Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe in Betracht (s. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 303, Rz 11).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist unstrittig, dass das Schätzungsgutachten des Ing. We  
den Steuererklärungen für das Jahr 1999 beigelegt wurde und daher der Abgabenbehörde  
bekannt war. Das im Zuge der Betriebsprüfung erstellte weitere Gutachten des Amts-  
sachverständigen kommt somit nur dann als Wiederaufnahmsgrund in Frage, wenn es sich  
auf neu hervorgekommene Tatsachen stützt. Eine andere Ermittlung und Schätzung eines  
Wertes stellt für sich keine neu hervorgekommene Tatsache dar. Die zusätzliche Berück-  
sichtigung von Umständen kommt nur dann als Wiederaufnahmsgrund in Frage, wenn sich  
diese Umstände auf Tatsachen stützten, die im abgeschlossenen Verfahren noch nicht  
bekannt waren.

Das Finanzamt begründet in der Stellungnahme zur Berufung seine Berechtigung zur amts-  
wegigen Wiederaufnahme des Verfahrens damit, dass im Schätzungsgutachten des Ing.  
Wellik die Ermittlung des Entnahmewertes unrichtig sei. Die Unrichtigkeit ergebe sich ins-  
besondere daraus, dass die ehemaligen Geschäftsräume und Magazine im Erdgeschoß des  
Hauses als nicht vermietbar angesehen wurden und daher kein Ertragswert für diese Räume  
angesetzt wurde. Die Tatsache und die Gründe dafür, dass für diese Räume kein Ertragswert  
angesetzt wurde, waren dem Finanzamt bereits im abgeschlossenen Verfahren bekannt. Die  
Abgabenbehörde hätte also schon in diesem Verfahren zu der Entscheidung gelangen können,  
dass für diese Räume ein zwar geringer, aber doch ein Eintragswert höher als Null  
angenommen werden könne. Ebenso verhält es sich mit den anderen Änderungen, die vom  
Amtsgutachter gegenüber dem Schätzungsgutachten des Ing. We vorgenommen wurden.  
Auch diese Änderungen (kein gesonderter Abschlag für das Vorbeiführen einer sehr schmalen  
Straße mit starkem Verkehr, Nichtberücksichtigung der Umsatzsteuer und des Wohnrechtes)

beruhen auf einer geänderten Beurteilung eines bereits offengelegten Sachverhaltes. Damit steht aber bereits fest, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich die Einkommensteuer für das Jahr 1999 nicht den Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO entsprochen hat.

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom 24. Oktober 2002 stattzugeben und dieser Bescheid aufzuheben.

Mit dieser Bescheidaufhebung ist auch die Rechtsgrundlage für den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 24. Oktober 2002 nicht mehr vorhanden, weshalb auch der Berufung gegen diesen Bescheid stattzugeben war und der Bescheid aufzuheben war. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 16. November 2000 erlangt damit wiederum Rechtsgültigkeit.

Linz, am 6. Juni 2005