

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der AH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18. Dezember 2000 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr **1997** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit **848.622,00 S** (61.671,76 €) festgestellt. Bei den angeführten Einkünften wurden ein Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG) in Höhe von 18.286,00 S und eine Übertragungsrücklage (§ 12 EStG) in Höhe von 371.187,00 S berücksichtigt.

Die im Kalenderjahr **1998** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit **1.940.159,00 S** (140.996,86 €) festgestellt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	7.492.422,97 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer  abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz-	939.757,21 S

			steuer	-648.531,12 S
				291.226,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				21.164,22 €
<b>Bemessungsgrundlage</b>			<b>Abgabe</b>	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	7.116.087,66 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer  abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	880.467,06 S  -768.076,59 S
			112.390,00 S	
festgesetzte Umsatzsteuer				8.167,70 €

### Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) betreibt Würstelstände und Fischbratereien.

Anlässlich einer im zweiten Halbjahr 2000 stattgefundenen und die Jahre 1994 bis 1998 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest (*Details können aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung [= Anlage I zum BP-Bericht vom 18. Dezember 2000] entnommen werden:*

#### 1. Liegenschaftsveräußerung Sonderbetriebsvermögen UL

"Mit Beschluss vom 21. Februar 1977 wurde H das Eigentumsrecht der Liegenschaft EZ 1181 A einverlebt. In der Folge wurde darauf ein Gebäude errichtet, welches 1984 fertiggestellt wurde. Die Liegenschaft in der Audorferstraße befand sich ursprünglich im Betriebsvermögen der Einzelfirma H, welche den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte. Im Jahre 1991 wurde eine Firma mit dem Namen AHKG gegründet, wobei die bisherige Einzelfirma in die GesmbH & Co KG – mit Ausnahme der oben angeführten Liegenschaft – eingebracht wurde. Es wurde jedoch diese Liegenschaft von H als Sonderbetriebsvermögen an die GesmbH & Co KG vermietet. Nach dem Tode von H ging die Liegenschaft im gleichen Jahr in das Eigentum der erblichen Tochter UL über. Da die Liegenschaft von der AHKG weiterhin betrieblich genutzt wurde, wurde diese Liegenschaft als Sonderbetriebsvermögen in einer Ergänzungsbilanz geführt. Auf Grund der Änderung der Gewinnermittlungsart auf § 5 EStG wurde der Grundanteil der Liegenschaft gemäß § 6 Abs. 10 EStG steuerneutral auf den höheren Teilwert aufgewertet. Der Anteil an Grund und Boden wurde mit 782.000,00 S und

der Wert der Liegenschaft mit 5.421.000,00 S festgestellt.

Am 7. August 1997 wurde die Liegenschaft um 3.000.000,00 S verkauft. In der Folge wurde aus den durch den Verkauf aufgedeckten stillen Reserven eine Rücklage gemäß § 12 EStG gebildet. Dabei wurde der Kaufpreis zwischen dem Grund und Boden und dem Gebäude anhand eines Gutachtens aus dem Jahre 1991 aufgeteilt. Durch diese Ermittlungsart entstand eine negative stille Reserve aus dem Buchwert und anteiligem Verkaufserlös von Grund und Boden und eine dadurch erhöhte stille Reserve beim Gebäude. Im Jahr 1997 wurde das neu errichtete Einfamilienhaus anteilmäßig als Sonderbetriebsvermögen behandelt und mit einem Prozentsatz von rd. 22% eingelagert. Auf diesem betrieblichen Anteil wurde ein Teil der gebildeten Rücklage übertragen. Im Jahre 1998 wurde mit dem Bau eines Gebäudes, ebenfalls auf dem Grundstück Audorferstraße gelegen, begonnen und anteilig die Übertragungsrücklage übertragen. Da von den (Teil)Herstellungskosten des Gebäudes eine vorzeitige Abschreibung geltend gemacht wurde, beträgt die Behaltefrist für die Anwendung des § 12 EStG gemäß § 118 EStG 15 Jahre."

Laut den Gewinnermittlungsrichtlinien 1989 Abschnitt G beginne die Behaltefrist für das Gebäude bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ab Beendigung der Herstellung des Gebäudes, wobei das Gebäude für sich als kleinste Einheit anzusehen sei. Der Fristenlauf würde somit bei der Einzelfirma H ab Beendigung der Herstellung des Gebäudes – somit ab 31. Dezember 1984 – einsetzen. Jedoch wurde die Liegenschaft ab 1991 auf die Rechtsnachfolgerin UL übertragen. Die Gewinnermittlungsrichtlinien 1989 Abschnitt G würden in diesem Fall vorsehen, dass die Behaltefristen des Rechtsvorgängers weiterlaufen. Dem Wortlaut nach müssten nun die damaligen Behaltefristen der Einzelfirma H für die Rechtsnachfolgerin, UL gleichermaßen gelten. Nachdem die AHKG ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelt habe, habe auch die Gewinnermittlung für das Sonderbetriebsvermögen geändert werden müssen.

Die Betriebspprüfung vertrete die Ansicht, dass durch die Änderung der Gewinnermittlung keine Änderung bei der ursprünglichen Behaltefrist eintrete. Die Behaltefrist bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG berechne sich immer bereits von der Anschaffung des nackten Grund und Bodens, egal ob erst Jahre später ein Gebäude auf diesem Grundstück hergestellt worden sei. Dies deshalb, weil nach der Rechtsprechung der nackte Grund und Boden sowie das Gebäude eine wirtschaftliche Einheit bilden und somit ein einziges Wirtschaftsgut darstellen würde.

Würde man von der in der Literatur vielfach kritisierten Einheitstheorie abgehen und Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits als getrennte Wirtschaftsgüter betrachten, würde sich die Problematik der Behaltefristen bei einem Übergang der Gewinnermittlungsart nicht stellen.

Aus § 12 Abs. 2 Z 2 EStG sei zu entnehmen, dass das veräußerte Wirtschaftsgut mindestens sieben (15) Jahre zum Anlagevermögen des betreffenden Betriebes gehören müsse. Da die AHKG erst seit 1991 bestehe, wäre somit die Behaltefrist nicht eingehalten worden. Aus dem Abschnitt G Pkt. 2 der Gewinnermittlungsrichtlinien 1989 ergebe sich jedoch, dass die Fristen des Rechtsvorgängers weiterlaufen. Dass alleine durch die Änderung der Gewinnermittlungsart auch die Fristen rückwirkend geändert werden, würde zu Systemwidrigkeiten führen, da kurz vor der geplanten Veräußerung einer Liegenschaft der Beginn des Fristenlaufes immer zeitlich nach hinten verschoben werden könnte.

Die Bildung einer Rücklage gemäß § 12 EStG sei daher nicht zulässig. Es seien daher folgende Änderungen beim Sonderbetriebsvermögen der UL vorzunehmen:

1997	Gewinnerhöhung Bewertungsreserve	333.193,00 S
1997	Gewinnerhöhung Übertragungsrücklage	2.224.607,00 S

## 2. Vorsteuer Renault Espace Kombi

Bisher sei vom Renault Espace die Vorsteuer geltend gemacht worden mit dem Hinweis, dass die Einschränkung der VO BGBl. 1996/273 gegen Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI verstöße.

Nach derzeitigem nationalen Recht sei der Vorsteuerabzug für oa. Kraftfahrzeug nicht zulässig.

Minderung EV 20%	1997	15.335,00 S
	1998	10.158,00 S
Minderung Vorsteuer	1997	7.493,45 S
	1998	6.823,50 S

Seitens der BP erfolge eine Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998.

Gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1997 und 1998 erhob der steuerliche Vertreter am 10. Jänner 2001 Berufung und führte zusammengefasst aus:

Maßgeblich für den Beginn des Fristenlaufes sei die Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven. Es werde eine Differenzierung zwischen protokollierten Unternehmern einerseits und allen anderen Gewinnermittlungsarten andererseits getroffen. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart während der Betriebszugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes sei irrelevant. Maßgeblich sei ausschließlich die Gewinnermittlungsart zum

Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven. § 12 EStG sehe nicht vor, den Beginn des Fristenlaufes anhand der Gewinnermittlungsart im Anschaffungszeitpunkt des Grundstückes oder Fertigstellungszeitpunkt des Gebäudes festzulegen. Die Erfüllung der Behaltefrist sei ein Tatbestand, der anlässlich der Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Veräußerung erfüllt sein müsse. Maßgeblich für die anzuwendende gesetzliche Regelung sei der Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes.

Durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart bloß aus steuerlichen Gründen, ohne wirtschaftliche Überlegungen, könne die Steuerpflicht nicht umgangen werden. Im gegenständlichen Fall sei der Wechsel der Gewinnermittlung bereits im Jahr 1991 von Gesetzes wegen durch den Rechtsvorgänger erfolgt, sodass von einem Missbrauch durch Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht ausgegangen werden könne.

Bei der Bescheiderlassung sei durch die Nichtanerkennung der Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG gegen das verfassungsmäßig garantierte Legalitätsprinzip verstochen worden.

Weiters habe die Behörde unter Hinwegsetzung über die Weisungsgebundenheit einer Bestimmung, die nicht dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht, eine Bedeutung beigelegt, die eine Gleichheitssatzwidrigkeit hervorrufe.

Da der Sachverhalt den Tatbestand des § 12 EStG erfülle, werde um Stattgabe der Berufung ersucht.

Mit Schreiben vom 3. Jänner 2001 wurde Berufung gegen die gemäß § 293 BAO vorgenommene Berichtigung des Eigenverbrauchs und der abziehbaren Vorsteuer erhoben. Der Eigenverbrauch für den Kombi Renault Espace sei umsatzsteuerbar zu behandeln und von den Kfz-Aufwendungen Vorsteuer in Abzug zu bringen, da die Einschränkung der VO BGBI. 1996/273 gegen Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI verstöße. Dem Gemeinschaftsrecht komme nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH Vorrang vor dem Recht der Mitgliedsstaaten zu. Außerdem lägen die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293 b BAO nicht vor.

Mit Schreiben vom 20. September 2004 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 und 1998 zurückgenommen.

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

#### **1. Liegenschaftsveräußerung Sonderbetriebsvermögen UL**

Strittig ist die Zulässigkeit der Übertragung stiller Reserven bzw. die Bildung einer Übertragungsrücklage nach § 12 EStG.

Wird Anlagevermögen veräußert, so können gemäß § 12 Abs. 1 EStG die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der

Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter. Eine Übertragung ist gemäß Abs. 2 nur zulässig, wenn (Z 1) das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen gehört hat. Diese Frist verlängert sich auf 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen wurden und für Gebäude die nach § 8 Abs. 2 EStG abgeschrieben wurden. Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn der Gewinn nach § 5 EStG ermittelt wird und wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen.

Zur Klärung der Frage, ob die Behaltefrist des § 12 EStG erfüllt ist oder nicht kann der von der Betriebsprüfung festgestellte und unstrittige Sachverhalt herangezogen werden.

Da von den Teilherstellungskosten seinerzeit eine vorzeitige Abschreibung geltend gemacht wurde, verlängert sich die Behaltefrist für das Grundstück in der Audorferstraße gemäß § 118 EStG auf 15 Jahre.

Einigkeit besteht zwischen der Bw. und der Abgabenbehörde grundsätzlich darin, dass die Besitzzeiten des H und seiner Rechtsnachfolgerin UL zusammenzurechnen sind. UL hat das Grundstück in der Audorferstraße im Erbwege von H erworben. Die Vorbesitzzeiten des H sind somit in die Besitzzeiten der UL einzurechnen. Die Anschaffung erfolgte am 24.

November 1975, die Veräußerung war am 7. August 1997.

Unterschiedliche Rechtsansichten bestehen jedoch hinsichtlich des Beginns des Fristenlaufes. Während für die Bw. die Gewinnermittlungsart im Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven für den Beginn des Fristenlaufes maßgeblich ist, erachtet das Finanzamt die Gewinnermittlung zum Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstückes bzw. der Fertigstellung des Gebäudes für maßgeblich.

Sowohl von der Bw. als auch vom Prüfer wurden die Gewinnermittlungsrichtlinien und die Einkommensteuerrichtlinien zitiert. Die Frage, ob durch die Änderung der Gewinnermittlungsart auch eine Änderung der Behaltefrist eintritt, wird jedoch in diesen Auslegungsbehelfen nicht explizit behandelt.

Nach der Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 3880 ff.) ist bei Grundstücken mit darauf befindlichen Gebäuden die Behaltefrist für das Grundstück und das Gebäude grundsätzlich gesondert zu berechnen. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist die Frist bereits ab dem Erwerb des Grundstückes zu berechnen. Auch bei unterschiedlichen Behaltefristen beginnt der Fristenlauf immer mit der Anschaffung des Grundstückes.

Nach der ständigen Rechtsprechung (VwGH 18.12.2001, 98/15/0019) bilden der nackte

Grund und Boden sowie das darauf befindliche Gebäude bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG immer ein einheitliches Wirtschaftsgut.

Bei allen anderen Gewinnermittlungsarten berechnet sich die Behaltefrist für ein später errichtetes Gebäude nur ab dem Ende der Herstellung des Gebäudes.

Zum Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstückes und der Fertigstellung des darauf befindlichen Gebäudes zum 31. Dezember 1984 ermittelte der Rechtsvorgänger den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. Der Beginn des Fristenlaufes würde für die Einzelfirma H ab der Fertigstellung des Gebäudes einsetzen. Die damaligen Behaltefristen müssten nun nach Auffassung des Finanzamtes auch für die Rechtsnachfolgerin UL gleichermaßen gelten. Im Jahre 1991 wurde die Firma AHKG gegründet und die Liegenschaft als Sonderbetriebsvermögen an die KG vermietet. Nachdem die KG ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelt, musste auch die Gewinnermittlung für das Sonderbetriebsvermögen auf § 5 EStG geändert werden. Durch eine Änderung der Gewinnermittlungsart tritt nach Ansicht der Betriebsprüfung keine Änderung der Behaltefrist ein.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart während der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen nicht von Bedeutung. Maßgeblich ist die Gewinnermittlungsart zum Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven.

Erst im Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven ist zu überprüfen, ob die Behaltefrist erfüllt ist. Es ist vom Veräußerungszeitpunkt auf den Anschaffungszeitpunkt rückzublicken, wobei zu differenzieren ist, ob es sich um einen protokollierten Unternehmer oder um eine andere Gewinnermittlungsart handelt. Ermittelt der Veräußerer den Gewinn gemäß § 5 EStG, beginnt der Fristenlauf mit der Anschaffung des Grundstückes, bei allen anderen Gewinnermittlungsarten mit der Fertigstellung des Gebäudes.

§ 12 EStG sieht nicht vor, den Beginn des Fristenlaufes anhand der Gewinnermittlungsart im Anschaffungszeitpunkt des Grundstückes oder Fertigstellungszeitpunkt des Gebäudes festzulegen. Die Erfüllung der Behaltefrist ist ein Tatbestand, der anlässlich der Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Veräußerung erfüllt sein muss. Maßgeblich für die gesetzlich anzuwendende Regelung ist der Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes.

Wegen der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Grundstücke zwischen § 5 EStG und anderen Gewinnermittlungsarten sind steuerliche Begleitmaßnahmen für den Wechsel der Gewinnermittlungsart vorgesehen, die in § 4 Abs. 10 Z 3 EStG geregelt sind. Im Zeitpunkt der Protokollierung wurde das Grundstück steuerneutral auf den höheren Teilwert aufgewertet.

Nach dem Übergang auf die Gewinnermittlungsart gemäß § 5 EStG wird der Unternehmer so behandelt, als wäre er schon immer protokolliert gewesen. Auch der Beginn des Fristenlaufes für die Behaltefrist gemäß § 12 EStG beginnt daher mit der Anschaffung des Grundstückes.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes liegt daher keine Systemwidrigkeit vor. Alleine die Wortinterpretation des § 12 EStG erlaubt keine andere Auslegung. Ausgehend vom Bedeutungsgehalt der Worte ist der Sinn der normativen Anordnung zu erschließen.

Dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vorliegt wurde nicht behauptet.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich daher im Wesentlichen den Berufungsausführungen an, wonach das Grundstück nach einer Behaltefrist von 15 Jahren veräußert wurde.

Unter Berücksichtigung aller Umstände kommt der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die Übertragung von stillen Reserven und die Bildung einer Übertragungsrücklage zulässig sind. (Details über die Berechnung und Aufteilung können den Beilagen zu den Steuererklärungen für 1997 und 1998 entnommen werden.)

## 2. Vorsteuer Renault Espace Kombi

Der EuGH hat mit Urteil vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, zum Vorsteuerabzug betreffend Kleinbussen nach der Verordnung BGBl. 273/1996 Stellung genommen und ausgesprochen, dass die genannte Verordnung umsatzsteuerrechtlich insofern gemeinschaftswidrig ist, als sie die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges bei Kraftfahrzeugen gegenüber der zum Zeitpunkt des Beitrittes der Republik Österreich zur EU mit 1. Jänner 1995 bestehenden Verwaltungspraxis einengt.

Als Reaktion auf das Urteil hat das BMF am 18. Februar 2002 eine Liste mit vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen herausgegeben, in der auch das berufsgegenständliche Fahrzeug angeführt ist.

Einem Vorsteuerabzug steht daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nichts entgegen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. September 2004