

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 11 am 31. August 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Heinz Edelmann, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk betreffend Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987, Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988, Umsatzsteuer für das Jahr 1989, Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991, Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1990 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung

1) beschlossen:

Die Berufung gegen die, die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987 verfügenden Bescheide, gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie gegen den Bescheid betreffend die Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

2) entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1987 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1987 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1988 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen den, den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1990 gemäß § 293 Abs. 1 BAO berichtigenden Bescheid wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum neben seiner kaufmännischen Tätigkeit, dem Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Betriebsprüfungsverfahren

Im Zuge eines die Jahre 1987 bis 1991 umfassenden Betriebsprüfungsverfahrens wurden seitens des Prüfers nachstehende – soweit für diese Berufungsentscheidung von Relevanz – Feststellungen getroffen:

Tz 28, 29, 32 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

a. Wert der Anlagen Fa. Z

Mit Kaufvertrag vom 24.4.1987 hat der Bw. das Objekt in der P- Gasse 22 um den Betrag von öS 6.000.000.- erworben, wobei die Fa. Z. Mietrechte zum Zweck des Betriebs einer Großfleischerei an den im Erdgeschoß befindlichen Räumen innehatte, während im ersten Stock nämliches Unternehmen einen Restaurationsbetrieb unterhalten habe.

Mit Erwerb des Grundstückes durch den Bw. habe die Fa. Z obgenannte Mietrechte aufgegeben sowie die vorhandenen Anlagen des Restaurantbetriebes an diesen um den Betrag von öS 4.000.000.- + 20 % USt (4.800.000.- brutto) veräußert.

Der Kaufvertrag mit der Fa. Z habe neben dem Inventar des Restaurantbetriebes, eine Heizungsanlage samt Wärmepumpe sowie eine ebenerdige Kühl anlage und zwei Aufzugsanlagen beinhaltet.

Der Bw. habe sich in seiner Eigenschaft als Käufer bereit erklärt, unter Ausschluss der laesio enormis nach der Bestimmung der § 935 ABGB die Anlagen zum Wert der besonderen Vorliebe erwerben zu wollen.

In ertragsteuerlicher Hinsicht habe der Bw. den Nettokaufpreis der Anlagen aktiviert und eine 10 %- AfA vorgenommen.

Bereits im Zeitpunkt des Ankaufs der Anlagen sei festgestanden, dass die Räumlichkeiten im Erdgeschoß von einer Bank angemietet werden und demzufolge deren Wertlosigkeit für den Bw. evident gewesen.

Darüber hinaus habe der Prüfer festgestellt, dass lediglich das Inventar des Restaurant im ersten Stock vom Inhalt eines mit einem neuen Betreiber geschlossenen Pachtvertrages umfasst gewesen sei, wobei im Zuge einer Befragung des Pächters, dieser den Wert des Inventars mit rund öS 600.000.- beziffert habe. Nach weiteren Angaben seien die Kühlaggregate abmontiert im Keller gewesen, während sich im ehemaligen Tiefkühlraum das Bankinstitut (neuer Mieter) befunden habe.

Der Aufzug vom Erdgeschoß in den ersten Stock sei überhaupt nicht mehr vorhanden gewesen, und habe der Pächter weder den vom Erdgeschoß in das erste und zweite Geschoß führenden Aufzug, noch die Heizungsanlage als Teil des Bestandvertrages erachtet.

Nämliche Angaben seien laut Ansicht des Prüfers insoweit bestätigt, als im Veräußerungszeitpunkt (März 1990) der Liegenschaft, vom Bw. weder Aufzug- und Kühl anlage, noch die vorhandene Heizungsanlage als mitverkaufte Fahrnisse angeführt

worden seien und die übrigen angeführten Fahrnisse mit lediglich öS 30.000.- beziffert worden seien.

In Ansehung nämlicher Feststellungen seien die Anschaffungskosten der Anlagen mit öS 800.000.- zu beziffern und stelle dieser Betrag gleichzeitig die AfA- Bemessungsgrundlage dar.

Der restliche Betrag von öS 3.200.000.- sei in wirtschaftlicher Hinsicht als den Wert des Gebäudes erhöhende Mietrechtsabstandzahlung und Freimachungskosten zu qualifizieren.

Demzufolge seien die Abschreibungsbemessungsgrundlagen für Anlagen und Gebäude wie folgt festzusetzen:

Anlagen	öS
Anschaffungskosten laut BP	800.000.-
Nebenkosten wie bisher	157.130.-
AfA-Basis	957.130.-
10 % AfA pro Jahr	95.713.-

Gebäude	öS
Anschaffungskosten bisher	6.000.000.-
zusätzliche AK laut BP	3.200.000.-
Nebenkosten wie bisher	778.908.-
AK gesamt	9.978.908.-
- 25 % Abschlag für Grund und Boden	2.494.727.-
Wert Gebäude (AfA- Basis)	7.484.181.-
1,5 % AfA pro Jahr	112.263.-

AfA- Beträge (in öS)	1987	1988
Anlagen laut BP	95.713.-	95.713.-
Gebäude laut BP	112.263.-	112.263.-
AfA laut BP	207.976.-	207.976.-
AfA laut Erklärung	491.976.-	491.976.-
AfA Minderung laut BP	284.000.-	284.000.-

b. Zuschuss SKB in Höhe von öS 5.500.000.-

Am 15.9. 1993, so hin am Beginn des Prüfungsverfahrens sei dem Prüfer eine Selbstanzeige des Inhalts überreicht worden, wonach der Bw. seitens der SKB einen Zuschuss im Ausmaß von öS 5.500.000.- erhalten habe, wobei dieser die Wertminderung der Liegenschaft abgelenkt habe sollen und insoweit als nicht unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallend zu erachten sei.

Ungeachtet vorstehender ertragsteuerlicher Beurteilung sei die Steuerbarkeit des Betrages als Umsatz des Jahres 1987 hingegen vom Bw. nicht bestritten worden.

Die aus dem Bestandvertrag mit der SKB resultierende Wertminderung liege nach Ansicht des Bw. in den nicht mehr vorhandenen beweglichen und unbeweglichen Einrichtungen der Fa. Z (Vormieter der SKB) begründet.

Demgegenüber vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass schon ein Vergleich des Gesamtbuchwertes der Liegenschaft (öS 9.272.084.- unter Berücksichtigung der abgabenbehördlich adaptierten AfA - Beträge) zu dem im März 1990 lukrierten Verkaufserlös von öS 9.200.000.-, dass diese keine wesentliche Wertminderung erfahren habe.

Darüber hinaus sei in Bezug auf das Gebäude davon auszugehen, dass dieses durch den Mieter "Bank" in einen verkehrsfähigeren Zustand versetzt worden sei, zumal im Tätigkeitsbereich der Fa. Z kein Bedarf an derartigen Unternehmen bestanden habe.

Zusammenfassend wurde der Zuschuss von der SKB als steuerpflichtig behandelt und im Nettobetrag von öS 4.583.333,33 den Entgelten sowie den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Veranlagungsjahres 1987 hinzugerechnet.

Tz 19 a, 28, 32 Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1972 (Umsatzsteuer 1990)

Ausgehend von der ertragsteuerlichen Behandlung des Kaufpreises (öS 4.800.000.-) für die Anlagen der Fa. Z laute die auf die Gebäudeaktivierung (öS 3.200.000.-) entfallende Vorsteuer auf den Betrag von öS 640.000.-.

Aufgrund der Tatsache, dass die Liegenschaft im März 1990 veräußert worden sei, wobei der Verkauf selbst als Tätigung eines gemäß § 6 Z 9 a UStG 1972 steuerfreien Umsatz zu werten sei, komme es korrespondierend damit zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse.

Demzufolge sei der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1972 gemäß die Vorsteuer im Ausmaß von 6/10 (= öS 384.000.-) zu berichtigen.

Der Vollständigkeit halber sei ausgeführt, dass obige Feststellung des Betriebsprüfers keinen Eingang in die Niederschrift über die Schlussbesprechung gefunden hat.

Tz 18.2 Ausfuhrlieferung an Fa. E. E. (Umsatzsteuer 1991)

In diesem Punkt wurden in Ermangelung eines Ausfurnachweises zwei vom Bw. an die in Ungarn domizilierte Fa. E. E. erbrachte und als steuerfreie Ausfuhrlieferungen behandelte Umsätze im Gesamtnettobetrag von öS 254.893,67 der Umsatzsteuer unterzogen.

Abgabenbescheide

Das Finanzamt folgte obigen Prüfungsfeststellungen und erließ für das Jahr 1987 im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer sowie Erstbescheide betreffend die Umsatz- und Einkommenssteuer 1988 bis 1991, sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1991.

Betreffend den am 7. 3. 1994 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1990 verbleibt auszuführen, dass die in Tz 19 a des Berichtes in Aussicht gestellte Vorsteuerberichtigung in Höhe von öS 384.000.- unterblieben ist, wobei dieser Umstand aus der vom Prüfer zahlenmäßig adaptierten Umsatzsteuererklärung 1990 ersichtlich ist.

Berufung

Mit Schriftsatz vom 8.4. 1994 erhob der Bw. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter gegen die, die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 1987, sowie gegen Bescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 1987 und 1988, die Umsatzsteuer 1989 sowie die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1991 das Rechtsmittel der Berufung.

Einleitend wurde ausgeführt, dass abgesehen davon, dass die angefochtenen Bescheide ob des bloßen Verweises auf den Betriebsprüfungsbericht einer entsprechenden Begründung entbehren, die Darstellung des Prüfungsorgans, wonach die Selbstanzeige hinsichtlich des Zuschusses SKB im Laufe des Prüfungsverfahrens erfolgt sei, insoweit nicht den Tatsachen entspreche, als der entsprechende Schriftsatz bereits (rechtzeitig) vor Prüfungsbeginn überreicht worden sei.

Es entspreche auch keineswegs der Aktenlage (so aber die Ausführungen in der Tz 29 des Berichtes), dass der Bw. die Umsatzsteuerpflicht des Zuschusses von der SKB in der Höhe von öS 5.500.000.- außer Streit gestellt habe, sondern habe gerade dieses "Thema" den Hauptstreitpunkt des Betriebsprüfungsverfahrens dargestellt.

Zu den Prüfungsfeststellungen wurde im einzelnen wie folgt repliziert:

Anlagenkauf von der Fa. Z.

Die Ausführungen des Betriebsprüfers, wonach der wahre Wert der angeschafften Anlagen auf öS 800.000.- laute, wobei dieser Wert im wesentlichen wiederum auf den (geschätzten) Angaben des derzeitigen Restaurantpächters (öS 600.000.-) basieren, sei unzulässig, als nicht einmal der Zeitraum, auf welchen sich nämliche Bezifferung beziehen sollte dokumentiert worden sei.

Ebenso wenig könne der Betrag von öS 800.000.- mit der Nichtaufnahme der Heizungs-, Aufzugs- und Kühlranlage in den Verkaufskontrakt vom März 1990, respektive der Bewertung der übrigen Fahrnisse mit öS 30.000.- begründet werden, als die Abgabenbehörde den zwischenzeitigen Untergang eines Großteils der im Kaufszeitpunkt (24.4. 1987) vorhandenen Anlagen und Fahrnisse übersehen habe.

Es sei desweiteren unzulässig den Untergang von Anlagen als eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 zu qualifizieren.

Divergierende Ausführungen des Betriebsprüfers betreffend den Umfang der von der Fa. Z erworbenen Anlagen (laut Tz 19 Inventar des Restaurantbetriebs, hingegen laut Tz 32 Inventar im ersten Stock zuzüglich Heizungsanlage samt Wärmepumpe, ebenerdige Kühlranlage und zwei Aufzugsanlagen) seien als Indiz dafür zu werten, dass die Abgabenbehörde ungeachtet des klaren Inhalts des Vertrages zu keinem eindeutigen Schluss betreffend den Kaufgegenstand gelangt sei.

In tatsächlicher Hinsicht sei der Passus, wonach der Bw. die Anlagen unter Ausschluss der nachträglichen Anfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes (§ 934 ABGB) gemäß § 935 leg. cit. zum Wert der besonderen Vorliebe erwerben zu wollen, auf ausdrücklichen Wunsch des rechtsfreundlichen Vertreters der Fa. Z gewählt worden.

Nämlicher Umstand sei aus dem in Ablichtung vorgelegten Schriftstück der Fa Z eindeutig dokumentiert.

Ebenso zeige die von der Fa. Z angestrebte Formulierung, wonach es sich bei dem Kaufvertrag um ein beidseitiges Handelsgeschäft handle, die Absicht des Verkäufers eine (nachträgliche) Anfechtung des Kaufvertrages unter allen Umständen zu verhindern.

Ungeachtet obiger Vertragsformulierung verbiete sich aber jener von der Betriebsprüfung gezogener Schluss, wonach der Bw. die Anlagen zu einem, der Höhe nach unangemessenen Preis erworben habe und in wirtschaftlicher Hinsicht ein Betrag von öS 3.200.000.- als Mietrechtabstandszahlung anzusehen sei.

Zumal es keinerlei Hinweise auf eine "Freimachungskosteneigenschaft" des Kaupreises gebe, stelle das vom Betriebsprüfer vorgenommene "Splitting" ein willkürliches Verhalten dar.

Zuschuss SKB

Das Argument der Betriebsprüfung, wonach die Funktion des in Streit stehenden Betrages nicht in der Abgeltung der Wertminderung gelegen sei, zumal eine solche tatsächlich überhaupt nicht vorliege, gehe schon deshalb ins Leere, da die vereinbarten Kaufpreise nicht den jeweiligen objektiven Zeitwert wiedergeben müssen.

Die Wertminderung des Hauses sei offensichtlich, als es im Zeitpunkt der Anmietung der Räumlichkeiten durch die SKB zum Wegfall des Kühlhauses, respektive zur Einschränkung der Funktion der Wärmepumpenanlage und Heizungsanlagen gekommen sei.

Insoweit stelle die Zahlung der SKB in materieller Betrachtungsweise eine einmalige Entschädigung für die Wertminderung des Gebäudes dar und sei diese nicht als Abgeltung für Mindereinnahmen zu qualifizieren.

Zusammenfassend stehe die Ansicht des Betriebsprüfers, wonach der Mieter "Bank" die Liegenschaft in einen "verkehrsfähigeren" Zustand versetzt habe, in Ermangelung der Erhöhung des Verkaufserlöses im März 1990 nicht in Einklang mit den tatsächlichen Gegebenheiten.

Nach Ansicht des Bw habe die Zahlung der SKB ertragsteuerlich außer Betracht zu bleiben, während in Ermangelung des Vorliegens eines Prüfungsauftrages jegliche Änderungen der Umsatzsteuer 1987 per se rechtswidrig seien.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ein Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellt.

Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides 1990 gemäß § 293 b BAO

Mit Bescheid vom 9.5. 1994 wurde der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1990 vom 7.3. 1994 gemäß § 293 b BAO dahingehend berichtig, als die in Tz 19 des Berichtes in Aussicht gestellte Berichtigung der Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 (öS 384.000.-) vorgenommen wurde.

In der Begründung des Bescheides selbst wurde auf ein mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. geführtes Telefonat verwiesen.

Berufung gegen den, den Umsatzsteuerbescheid 1990 gemäß § 293 b BAO berichtigenden Bescheid

Mit Schriftsatz vom 18.5. 1994 wurde gegen obgenannten Berichtigungsbescheid Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass die Tatbestandsvoraussetzung des § 293 b BAO überhaupt nicht erfüllt sei, zumal die Nichtverbuchung einer Prüfungsfeststellung nicht als eine aus der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung herrührende Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides 1990 vom 7.3. 1994 zu qualifizieren sei.

Ungeachtet vorstehender Ausführungen sei die Abgabenbehörde ihrer Begründungspflicht insoweit nicht nachgekommen, als lediglich auf ein mit dem steuerlichen Vertreter tatsächlich geführtes Telefonat verwiesen worden sei.

Des weiteren sei der Bescheid auch in materieller Hinsicht rechtswidrig, als die Abgabenbehörde von einem zu splittenden Kaufpreis (öS 800.000.- auf Anlagen, Ansatz der restlichen öS 3.200.000.- als Gebäudeaktivierung) der von der Fa. Z erworbenen Anlagen ausgegangen sei.

Berufungsergänzung

Mit Schriftsatz vom 20.6. 1994 wurden die Berufungsschrifte vom 8.4. 1994 sowie vom 18.5. 1994 wie folgt ergänzt:

Wert der Anlagen der Fa. Z (Tz 19, 28, 32)

Dem vom Betriebsprüfer in Höhe von öS 800.000.- geschätzten Kaufpreis werde seitens des Bw. nunmehr das vom gerichtlich beeideten Sachverständigen für Heiz-, Luft- und Klimatechnik Herrn H. S. erstellte Gutachten, welches der Bw. zur Klärung der Frage nach dem Wert der Anlagen der Fa. Z in Auftrag gegeben habe, entgegengehalten.

In seinem mit 31.5. 1994 datierten Gutachten gelangte Herr H. S. zur Überzeugung, dass in Ansehung des Umfangs der Anlagen der auf den Tagespreis bezogene Wert derselben auf öS 4.700.000.- laute. Ergänzend wurde eingeräumt, dass ob erfolgten Umbaues, weder ein tatsächlicher Anlagen- bzw. Nutzungsgebrauchswert, noch ein direkter zuordenbarer Gebrauch der Anlagen gegeben sei.

Zuschuss der SKB

In diesem Punkt legte der Bw. zum Beweis dafür, dass es sich bei der Zahlung der SKB in der Höhe von öS 5.500.000.- tatsächlich um eine Schadenersatzleistung gehandelt habe, welche den Zweck der Abgeltung der Wertminderung der Liegenschaft durch die Anmietung der Räumlichkeiten durch die SKB verfolgt habe, ein Gutachten des Ziviltechnikers Dipl. Ing. A. W. vor.

In diesem Gutachten gelangte Dipl. Ing. A. W. basierend auf dem Flächenwidmungsplan, den Hausplänen, dem Mietvertrag mit der SKB sowie dem Augenschein vom 6.6. 1994 zum Schluss, dass die Anmietung der Räumlichkeiten durch die SKB eine Wertminderung der Liegenschaft (zum Stichtag 31.3. 1990) im Ausmaß von öS 1.500.000.- hervorgerufen habe.

Dieses Ergebnis liege darin begründet, als durch den Bezug der Räumlichkeiten im Erdgeschoß durch die SKB die nach Vorschriften der Bauordnung einzig mögliche Führung in ein (noch errichtbares) drittes Obergeschoß vereitelt worden sei.

In Ansehung der Tatsache, dass im Bestandsvertrag mit der SKB auf den Zeitraum von zumindest zehn Jahre ein Kündigungsverzicht seitens der Mieterin vereinbart worden sei, sei auch die Herbeiführung einer Änderung vorgenannter Situation letztendlich unmöglich gewesen.

Zusammenfassend habe sich aus infrastrukturiellen Gründen (keine Marktängigkeit von im dritten Obergeschoß gelegener Wohnungen, welche nicht durch einen Aufzug erreichbar sind!) die Aufstockung des Gebäudes erübrigt und resultiere aus diesem Umstand eine Wertminderung von öS 1.500.000.-.

Nach Ansicht des Bw. sei durch dieses Gutachten jedenfalls erhellit, dass es sich bei der Zahlung der SKB um Schadenersatz wegen Vermögenseinbußen handle und dem zufolge kein Konnex zu konkreten Einnahmen, respektive einkommensteuerrechtlich relevanter Einkünften bestünde, weswegen der Betrag von öS 5.500.000.- außer Betracht zu bleiben habe. Ergänzend werde in diesem Zusammenhang auf das Schrifttum zum Einkommensteuergesetz 1972 sowie auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. 9. 1989, 89/14/0107 verwiesen.

Wenn nun ein – letztendlich auf optimaler Verhandlungsführung - beruhender Differenzbetrag (öS 4.000.000.-) zwischen der vom Gutachter ermittelten Wertminderung zu dem von der SKB erhaltenen Geldbetrag bestehe, so sei dieser Umstand der Beurteilung, dieses Differenzbetrages als Schadenersatz nicht abträglich.

Berufungsstellungnahme des Betriebsprüfers

Mit Schriftsatz vom 1.7. 1994 gab der Betriebsprüfer nachstehende Berufungsstellungnahme ab:

Einleitend wurde ausgeführt, dass einerseits die Begründungseigenschaft des Prüfungsberichtes außer Frage stehe, andererseits auch der Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige niemals in Streit gezogen worden sei.

Was die "Unrechtmäßigkeit" der Prüfung der Umsatzsteuer 1987 anlange, so sei auf die dem Bw. am 7.12. 1993 nachweislich zur Kenntnis gebrachte Ausdehnung zu verweisen.

Zu den Hauptfeststellungen des Berichtes wurde in concreto wie folgt repliziert:

Anlagenkauf von der Fa. Z

In diesem Punkt sei vorweg zu klären, welche Teile der gekauften Anlagen tatsächlich einer Vermietung und Verpachtung zugeführt worden seien.

Ein Vergleich des Gutachtens sowie des Kaufvertrages zeitige einen differenzierten Umfang der Anlagen.

Unrichtig sei die Angabe im Gutachten, wonach Hausheizungsanlage sowie der im ersten Stock gelegene Kühlraum des Restaurantbetriebes nach wie vor in Betrieb seien.

Im Gegensatz dazu seien die in den Pachtverträgen nicht vorhandenen Kühlräume des Erdgeschoßes und die Kühlanlage selbst als verpachtet angeführt.

Die im Prüfungszeitraum vorwiegende Pächterin des Restaurants habe den Wert der gepachteten Gegenstände mit öS 600.000.- bewertet, den Aufzug und die Tiefkühlräume jedoch als Teil des Hauses angesehen.

Im übrigen sei auf den Umstand zu verweisen, dass aus Anlass der Liegenschaftsveräußerung nur mehr die echten Einrichtungsgegenstände des Betriebs gesondert mit dem Betrag von öS 30.000.- bewertet worden seien, während der noch vorhandene Aufzug sowie der Kühlraum unerwähnt geblieben seien.

Nach der im Schrifttum und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshof zum Einkommensteuergesetz 1972 vertretenen Ansicht seien Kosten für Wirtschaftsgüter, die im Rahmen des Liegenschaftskaufes und der weiteren Nutzung keine Funktion mehr besitzen als Freimachungskosten dem Gebäudewert hinzuzurechnen und auf die Restnutzungsdauer desselben abzuschreiben. Nämliche Betrachtung besitze auch Gültigkeit für die als nicht selbständig bewertbar anzusehende Teile "Heizungsanlage und Aufzug".

Aus der Berufung selbst sei kein klares Begehr ableitbar, weil einerseits auf den Untergang von Wirtschaftsgütern zum Ankaufszeitpunkt hingewiesen werde und für diese – ungeteilt nicht erfolgter Inbetriebnahme - dennoch der volle Abschreibungsbetrag geltend gemacht worden sei.

Folgt man der Bewertung des Gutachtens so hätte der Bw. angesichts der Diskrepanz dessen Bewertung (öS 4.700.000.-) zu jenem Wert des Kaufvertrages (öS 4.000.000.-) für tatsächlich

noch vorhandenen Gegenstände nichts bezahlt, mit der Rechtsfolge, dass eine AfA für diese Gegenstände nicht in Betracht komme.

Zuschuss SKB

Zu dem, die Wertminderung der Liegenschaft nachweisenden Gutachten sei zu bemerken, dass dieses einerseits nicht auf den aktuellen, aus Anlass des Umbaues durch SKB erstellten Plänen beruht habe, andererseits verschwiegen worden sei, dass der Ausbau des Aufzuges in die im zweiten Stock befindliche Wohnung führen würde.

Nicht beachtet werde auch die Existenz eines zweiten Aufzuges, welcher einen Zugang vom Hauseingang aus besitze und über den Gang am ersten und zweiten Stock vorbei in ein noch zu errichtendes Geschoß geführt werden könne, ohne die derzeit im zweiten Stock vorhandenen Wohnflächen unbenutzbar zu machen.

Wiewohl die Wertminderung mit öS 1.500.000.- berechnet worden sei, vermeine der Bw. nach wie vor, dass der übersteigende Teil von öS 4.000.000.- ob erfolgreiche Verhandlungen einen steuerfreien Schadenersatz darstelle.

Selbst im Falle der Annahme des Vorliegens einer Wertminderung könne nur der auf diese entfallende Betrag nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören.

Darüber hinaus seien für die Nichtsteuerbarkeit des Betrages seitens des Bw. unterschiedlich argumentiert worden (wertlose Einrichtungsgegenstände der Fa. Z, sodann Abmauerung des Aufzuges).

Zusammenfassend sei für die SKB der Zahlungsgrund selbst unerheblich gewesen, sondern sei vielmehr die Höhe der Zahlung in untrennbarem Konnex mit dem Ausmaß der an den Bw. zu entrichtenden Monatsmieten gestanden.

Zusammenfassen sei die Ablöse im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen, respektive der Einkommensteuer zu unterwerfen

Die Bekämpfung der Umsatzsteuerbarkeit der Zahlung selbst sei nach wie vor ungewiss, jedoch sei die Abgeltung einer Wertminderung für die Umsatzsteuerbeurteilung insoweit ohne Belang, als Voraussetzung der Umsatzsteuerpflicht das Vorliegen einer Leistung sei, wobei auch die Duldung einer Wertminderung umsatzsteuerlich relevant sei.

Berichtigung der Umsatzsteuer 1990 gemäß § 293 b BAO

Ausgehend von den unter Punkt 1 ausgeführten Erwägungen des Betriebsprüfers (Aktivierung eines Betrages von öS 3.200.000.- auf den Gebäudewert) liege in der im März 1990 gemäß

§ 6 Z 9 a UStG 1972 erfolgten umsatzsteuerfreien Grundstückslieferung gleichzeitig ein Anwendungsfall einer Berichtigung nach § 12 Abs. 10 leg. cit vor.

Die Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides 1990 sei völlig rechtens erfolgt, als die beabsichtigte Vorsteueradaptierung eindeutig dem Bericht zu entnehmen gewesen sei.

Bei Übertragung der Daten sei diese Feststellung jedoch übersehen worden, wobei es sich um einen Flüchtigkeitsfehler in der formalen Sphäre, so hin in der Erklärung des Bescheidwillens gehandelt habe.

Zusammenfassend weiche der zum Ausdruck gebrachte Wille vom Inhalt des Bescheidspruches ab und liege demzufolge ein tatsächliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293 Abs. 1 erster Satzteil BAO vor.

Wiewohl der Berufungsschrift zuzustimmen sei, wonach keine Berichtung nach § 293 b BAO vorzunehmen gewesen sei, liege inhaltlich kein Unterschied vor, als der berichtigte Bescheid in beiden Fällen zum ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 1990 hinzutrete und diesen nur hinsichtlich eines Fehler berichtige.

Berufungsergänzung zur Umsatzsteuer 1991

Mit Schriftsatz vom 18.7. 1994 wurde die gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1991 erhobene Berufung insoweit ergänzt, als der Bw. nunmehr der in Tz 18. 2. getroffenen Feststellung wonach die mit der Fa. E. E. getätigten Umsätze (zwei mit 7.11. 1991 datierte Ausgangsrechnungen) in Ermangelung der Vorlage eines Ausfuhrnachweises als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln sei, entgegtritt.

Hierbei wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bw. begründend ausgeführt, dass ungeachtet der bisherigen, in glaubhaft gemachter Art und Weise erfolgten Dokumentation der Ausfuhrlieferungen, der Bw. gedenke noch weitere Ausfuhrbelege vorzulegen.

Es wurde beantragt von der Festsetzung des auf die Fakturen vom 7.11. 1991 entfallenden Umsatzsteuerbetrag von öS 50.979.- Abstand zu nehmen.

Vorhalt im Zusammenhang mit der Berufungsergänzung zur Umsatzsteuer 1991

Mit Schriftsatz vom 25.8. 1994 wurde der Bw. seitens des Betriebsprüfers die bisher noch nicht vorgelegten Ausfuhrnachweise zu den an die Fa. E .E. gerichtete Ausgangsfakturen vom 7.11. 1991 über die Beträge von öS 111.342,40 sowie öS 194.530.- nachzureichen.

Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass einerseits die Glaubhaftmachung einer Ausfuhrlieferung im Umsatzsteuergesetz 1972 nicht vorgesehen sei, andererseits der Ausfuhrnachweis selbst eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit der Lieferung darstelle.

Gegenäußerung des Bw. zur Stellungnahme des Betriebsprüfers

Mit Schriftsatz vom 15.9. 1994 gab der Bw. zur Stellungnahme des Betriebsprüfers nachstehende Replik ab:

Einleitend wurde seitens des Bw. die Ansicht der Abgabenbehörde, wonach dem Betriebsprüfungsbericht die Funktion der Bescheidbegründung zukomme, in Ermangelung der Anführung von Literatur- bzw. Judikaturstellen nach wie vor gerügt, während sowohl die Ansicht des Prüfers betreffend die rechtzeitige Abgabe der Selbstanzeige, als auch der Umstand der Rechtmäßigkeit der Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf die Umsatzsteuer 1987 zur Kenntnis genommen wurde.

Anlagen der Fa. Z

Eingangs erachtete es der Bw. als unzulässig im Zusammenhang mit der Überschusseinkunftsart Vermietung und Verpachtung von einer Aktivierung zu sprechen.

Während die Relevanz des Wertunterschiedes der Anlagen laut Gutachten zu jenem des Kaufvertrages mit der Fa. Z für den Bw. nicht erkennbar sei, sei nochmals zu betonen, dass die Anschaffung sich nicht nur auf die dem ehemaligen Fleischereibetrieb zuordenbare Anlagen, sondern auf jene, das gesamte Haus betreffende bezogen habe.

Der Rüge des Betriebsprüfers, wonach die Heizungs- und Lüftungsanlage weiterhin in Betrieb seien und demzufolge die Angaben im Gutachten unrichtig seien, sei entgegenzuhalten, dass die Anlagen als gesamtes System aufzufassen seien.

Aufgrund des Verkaufes der Liegenschaft entziehe sich eine in der Folgezeit stattgefundene (Wieder)Benutzung der Heizungs- und Lüftungsanlage jedenfalls der Kenntnis des Bw.

Was die Schätzung der "Pächterin" Frau R. anlangt, so sei diese - ungeachtet der Tatsache, dass der Restaurantbetrieb richtigerweise die Stellung eines Mieters innegehabt habe – schon aufgrund des zweifelhaften Umfanges der in das "Schätzungsverfahren" aufgenommenen Gegenstände als unplausibel zu qualifizieren.

Wenn nun, wie vom Prüfer beanstandet, aus Anlass der Liegenschaftsveräußerung im Vertrag die Einrichtungsgegenstände mit einem Wert von lediglich öS 30.000.- ausgewiesen seien,

wiewohl der Kühlraum und der Aufzug noch vorhanden gewesen seien, so liege dies darin begründet, dass für den Bw. einerseits nur funktionierende Anlagen einen wirtschaftlichen Wert repräsentiere, andererseits der Käufer der Liegenschaft an einer detaillierten Aufstellung der Anlagen kein Interesse gehabt habe.

Unrichtig sei das Vorbringen des Prüfers, wonach die Anlagen bereits zum Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft durch den Bw. sohin im Jahre 1987 untergegangen seien, sondern sei diese Folge – in Betrachtung einer Systemgesamtheit – sukzessive eingetreten.

Zusammenfassend stellt der an die Fa. Z entrichtete Kaufpreis in rechtlicher Hinsicht keine, den Gebäudewert erhöhende Freimachungskosten dar.

Völlig unverständlich sei die Schlussfolgerung, der Bw. habe ob unterschiedlicher Bewertung der Anlagen (Gutachten bzw. Kaufvertrag mit der Fa. Z) für noch vorhandene Gegenstände "nichts" bezahlt habe, so dass eine Abschreibung nicht in Betracht komme, zumal der damalige Kaufpreis als vertretbarer Pauschalpreis anzusehen gewesen sei und die nunmehr erfolgte gutachtlicher "Werterhöhung" nicht zum Nachteil des Bw. ausgelegt werden könne.

In Ansehung des willkürlichen Ansatzes eines "angemessenen" Wertes der Anlagen mit öS 800.000.- gehe korrespondierend damit die aus der Gebäudeaktivierung herrührende und auf § 12 Abs. 10 UStG 1972 fußende Vorsteuerberichtigung ins Leere.

Ebenso verhalte es sich mit der Annahme der Abgabenbehörde, wonach der Umsatzsteuerbescheid 1990 einer Berichtigung unterliege.

Selbst wenn der Betriebsprüfer einräumt, dass der Berichtigungstatbestand nach § 293b BAO nicht vorliege, sei auch der Ansicht, wonach die Abgabenbehörde jedenfalls berechtigt sei, den Umsatzsteuerbescheid 1990 nach der Bestimmung des § 293 Abs. 1 erster Satzteil BAO zu berichtigen, insoweit entgegenzutreten, als kein zu berichtigender Rechen- oder anders gearteter Fehler vorliege.

Vielmehr sei zum Zeitpunkt der am 5.1. 1994 stattgefundenen Schlussbesprechung (auf die Niederschrift wurde verwiesen) die Anwendung des § 12 Abs. 10 UStG 1972 überhaupt nicht intendiert gewesen.

Unabhängig davon, dass – so aber der Betriebsprüfer – die Anwendung des § 293 b BAO oder jener des § 293 BAO keineswegs "egal" sei, verbiete sich die Berichtigung aus obgenannten materiellen Gründen.

Die Abgabenbehörde habe im übrigen den Inhalt des Gutachten betreffend die Wertminderung der Liegenschaft teilweise missverstanden.

Wenn in der Stellungnahme vom 1.7. 1994 von einem in den zweiten Stock führenden Aufzug die Rede sei, so handle es sich bei diesem um einen exklusiv dem Restaurantbetrieb dienenden Lastenaufzug. Der Sachverständige nimmt in dem Passus, wonach den Bestimmungen der Bauordnung gemäß ein Neubau des Aufzugschachtes nicht rechtmäßig sei, wiederum Bezug auf den Lastenaufzug.

Zuschuss SKB

Zu diesem Punkt wurde seitens des rechtfreundlichen Vertreters neuerlich der Abgeltungscharakter der Zahlung für die Wertminderung der Liegenschaft betont, wobei das lukrierte Superfluum auf dem kaufmännischen Verhandlungsgeschick des Bw. beruht habe.

Im Übrigen sei auf die aus dem Abbruch der Fleischereianlagen herrührende Wertminderung bereits in Gesprächen mit dem ehemaligen Geschäftsführer der SKB erwähnt worden.

Die vom Betriebsprüfer angenommene Verbindung der Zahlung zu den vereinbarten Monatsmieten sei ein rein rechnerischer Vorgang gewesen, zumal der Bw beim Vertragsabschluss aus eigenem nicht einmal die tatsächliche Höhe der Wertminderung gekannt habe.

Die wirtschaftliche Angemessenheit der Zahlung in Höhe von öS 5.500.000.- bzw. umgekehrt die Wertminderung des Gebäudes sei auch durch eine gutachterliche Äußerung der G. Ges. m b. H. belegt, worin dokumentiert worden sei, dass in den Jahren 1987 bis 1990 zu einem wesentlichen Anstieg der Liegenschaftspreise gekommen sei, wobei das Ausmaß der Steigerung von 1989 bis 1990 allein 6 % betragen habe.

Bezogen auf die Liegenschaft in der P-Gasse 22 sei der Verkaufswert im Jahr 1990 mit öS 12.500.000.- zu bemessen.

Demzufolge zeige der tatsächlich erzielte Verkaufserlös von öS 9.200.000.- in evidenter Art und Weise, dass die Wertminderung rein rechnerisch über den Betrag von öS 1.500.000.- hinausgegangen sei.

Was nun die umsatzsteuerliche Behandlung der Zahlung anlange, so handle es sich um einen echten Schadenersatz und liege demzufolge kein umsatzsteuerbarer Vorgang vor.

Berufungsergänzung zur Umsatzsteuer 1991

Mit Schriftsatz vom 15.9. 1994 wurde - in Entsprechung einer am 25.8. 1994 erfolgten Aufforderung durch den Betriebsprüfer - seitens des Bw. zur Stützung der Ansicht der Steuerfreiheit der Lieferungen an die Fa. E. E. ein mit 16.4. 1992 datiertes Schreiben der Fa. R. B. AG, eine ebenfalls mit 16.4. 1992 datierte Telekopie vorgenannten Unternehmens sowie eine Versendungsanzeige der S AG übermittelt.

Ergänzend wurde seitens des rechtsfreundlichen Vertreters des Bw. ausgeführt, dass dem Schreiben der R. B. AG zu entnehmen sei, dass die Ware entgegen ursprünglicher Vereinbarung seitens der Fa. T. nicht vom Zolllager der S AG abgeholt worden sei, so dass es am 30.4. 1992 zu einer frei Haus erfolgten Zusendung an die Fa. E. E. gekommen sei.

Während das Schreiben der Fa. R. B. AG betreffend die beabsichtigte Versendung der Ware den Bw. als Empfänger ausweist, sowie dem in Telekopie vorliegenden Versendungsauftrag an die S AG auf Proforma fakturen des Bw. vom 7.11. 1991 Bezug genommen wird, ist der Versendungsanzeige der S AG kein Hinweis auf die Person des Bw. zu entnehmen.

Stellungnahme des Betriebsprüfers zu den Ausfuhrnachweisen

Mit Schriftsatz vom 29.9. 1994 führte der Prüfer zu den vom Bw. nachgereichten Unterlagen aus, dass bereits der Buchnachweis unvollständig gewesen sei, zumal Angaben über die Ausfuhr und die Lieferung nicht enthalten gewesen seien und nunmehr erstmals Angaben erfolgt seien. Grundsätzlich könne der buchmäßige Nachweis nicht nachträglich saniert werden.

Die vorgelegte Bescheinigung (offenbar gemeint die Versendeanzeige der S AG) sei in Ermangelung des Ausweises des Bw. als Auftraggeber nicht als Ausfuhrnachweis im Sinne der Anlage 1 der Verordnung BGBl. 725/1988 geeignet.

Da im vorliegenden Fall aber auch ein Reihengeschäft nicht ausgeschlossen sei, wäre für Zwecke der Steuerfreiheit eine Ausfuhrbescheinigung im Sinne der Anlage 2 obgenannter Verordnung von Nöten, wobei eine solche gerade nicht vorliege.

Zusammenfassen sei festzuhalten, dass ein Zusammenhang der Lieferungen mit den Ausgangsfakturen des Bw. nicht nachvollzogen werden könne.

Replik des Bw.

In seiner Gegenäußerung vom 15.11. 1994 vertrat der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. die Auffassung, dass den nachgereichten Unterlagen die Person des Bw. als Auftraggeber

entnehmbar sei und diesen so hin der Status eines Ausfurnachweises im Sinne der Verordnung BGBI. 725/1988 beizumessen sei.

Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides 1990 gemäß § 293 Abs. 1 BAO

Zunächst wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz der Berufung vom 18.5. 1994 Rechnung getragen und mit Berufungsvorentscheidung vom 11.10. 1994 der die Umsatzsteuer 1990 gemäß § 293 b BAO berichtigende Bescheid aufgehoben.

In weiterer Folge wurde der Umsatzsteuerbescheid 1990 vom 7.3. 1994 mit händischem Bescheid vom 10.3. 1995 gemäß § 293 Abs. 1 BAO dahingehend berichtet, als wiederum die auf § 12 Abs. 10 UStG 1972 fußende Berichtigung der Vorsteuern im Ausmaß von öS 384.000.- erfolgt ist.

Hierbei wurde begründend ausgeführt, dass die in Tz 19 a des BP- Berichtes getroffene Feststellung auf Vorsteuerberichtigung im Umsatzsteuerbescheid vom 9.5. 1994 (richtig wohl vom 7.3. 1994!) nicht berücksichtigt worden sei.

Es sei daher offensichtlich, dass der Bescheidwille der Behörde in diesem Bescheid nicht zum Ausdruck gekommen sei und es sich bei der unvollständigen Ausfertigung des EDV-Eingabebogens um eine auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeit gehandelt habe.

Demzufolge sei der Tatbestand des § 293 Abs. 1 BAO verwirklicht worden und der Umsatzsteuerbescheid 1990 zu berichtigen gewesen.

Berufung vom 5.5. 1995 gegen den, den Umsatzsteuerbescheid 1990 berichtigenden Bescheid

Mit Schriftsatz vom 5.5. 1995 wurden gegen den, den Umsatzsteuerbescheid 1990 berichtigenden Bescheid vom 10.3. 1995 Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass ungeachtet der Tatsache, dass die österreichische Rechtsordnung keinen händischen Bescheid kenne, der Verweis auf den Bescheid vom 9.5. 1994 (Berichtigungsbescheid gemäß § 293 b BAO) insoweit ins Leere gehe, als dieser infolge der stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 11. 10. 1994 überhaupt nicht mehr dem Rechtsbestand angehört habe.

Im übrigen sei der Tatbestand des § 293 Abs. 1 BAO nicht erfüllt, zumal die Auswertung eines Betriebsprüfungsergebnisses nicht als Abschreibe-, respektive Übertragungsvorgang zu qualifizieren sei, sondern diese vielmehr Gegenstand einer rechtlichen Beurteilung darstelle. Ursprünglich habe die Abgabenbehörde in ihrem Umsatzsteuerbescheid 1990 vom 7.3. 1994 aus gutem Grund von einer Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 Abstand genommen und vertrete nach Rechtskraft vorgenannten Bescheides offenbar eine andere und zwar

unrichtige Ansicht und versuche nunmehr unter Verstoß gegen den Grundsatz ne bis in idem in derselben Sache zweimal zu entscheiden.

Nach Ansicht des rechtsfreundlichen Vertreters vermag der Verweis auf die Ergebnisse des Betriebsprüfungsverfahrens die gesetzmäßige Begründung nicht zu ersetzen.

Selbst bei Übernahme der Begründung des Betriebsprüfers müsse der Bescheid eine Sachverhaltsdarstellung beinhalten.

Auch bei berechtigtem Rückgriff auf das Betriebsprüfungsergebnis, stehe einer Berichtigung die inhaltlich rechtswidrige Ermittlung der Anschaffungskosten (öS 800.000.-) der von der Fa. Z erworbenen Anlagen sowie die ebenfalls contra legem getroffene Annahme des Vorliegens des Vorsteuerberichtigungstatbestandes nach § 12 Abs. 10 UStG 1972 entgegen.

Was die materiellen Einwendungen (Splitting des Kaufpreises auf Anlagen sowie Gebäudewert) in concreto anlangt, so wird zum Zwecke der Vermeidung von Wiederholungen auf die im Sachverhalt bereits dargestellten Schriftsätze (Berufungsschrifte sowie diese ergänzende Schreiben des Bw.) verwiesen.

Der Bw. stellte den Antrag, unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat den, den Umsatzsteuerbescheid 1990 berichtigenden Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Schriftsatz vom 30.1. 2003 stellte der Bw. innerhalb der Frist des § 323 Abs. 12 BAO den Antrag auf Entscheidung der Rechtsmittel durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Telefax vom 12.7. 2004 zog der Bw. die Berufung gegen nachstehende Wiederaufnahme- bzw. Abgabenbescheide zurück:

1. Bescheide betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1987
2. Umsatzsteuerbescheid 1988
3. Umsatzsteuerbescheid 1989
4. Einkommensteuerbescheid 1991
5. Gewerbesteuerbescheid 1991

Am 14.7. 2004 langte bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Schriftsatz des Bw. ein, dessen Inhalt sich mit oben dargestellter Berufungsrücknahme deckt.

Im Zuge der am 31.8. 2004 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung wendete der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. aus prozessualer Vorsicht Verjährung aller (nach erfolgter Berufungsrücknahme) noch offenen Abgaben ein.

Während zum Berufungspunkt der Anlagenbewertung auf die bisherigen Schriftsätze bzw. nachgereichten Unterlagen Bezug genommen wurde, wurde betreffend die Qualifikation des Zuschusses von der SKB vorgebracht, dass dieser in eventu als Kaufpreis für die von der Vermieterin (Fa. Z) zurückgelassenen Einrichtungsgegenstände aufgefasst werden könne.

Was die Beurteilung der Ausfuhrlieferung an die Fa. E: E. anlange, so seien etwaige Formalmängel insoweit unschädlich, als die Tatsache der Ausfuhr selbst nachgewiesen worden sei.

Der Senat hat erwogen:

Was die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich des Bescheides betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987, jene gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 sowie jene gegen den Bescheid betreffend die Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 anlangt, so war diese in Ansehung der am 12.7. 2004 erfolgten Rücknahme seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach der Bestimmung des § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Dem aus prozessualer Vorsicht erhobenen Einwand der Verjährung aller noch offener Abgaben verblebt seitens des erkennenden Senates zu erwidern, dass dieser aufgrund des Vorliegens mannigfaltiger Unterbrechungshandlungen in der Aktenlage keine Deckung fand.

In Streit verblieben so hin nachstehende, einer materiellen Entscheidung zuzuführende Punkte:

- 1. Steuerliche Behandlung der von der Fa. Z erworbenen Anlagen
(Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988)**
- 2. Umsatz- und ertragsteuerliche Qualifikation des Zuschusses der SKB (Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987)**
- 3. Zulässigkeit der gemäß § 293 Abs. 1 BAO erfolgten Berichtigung des Bescheides betreffend die Umsatzsteuer 1990**
- 4. Steuerfreiheit der Lieferungen an die Fa. E. E. (Umsatzsteuer für das Jahr 1991)**

Ad 1 Anlagen der Fa. Z (Einkommensteuer 1987 und 1988)

In diesem Punkt hatte sich der Senat vor allem – nicht zuletzt ob der eklatanten Abweichung des im Kaufvertrag vereinbarten Preises zu dem vom Betriebsprüfer im Schätzungswege ermittelten Ansatzes - mit der Frage des Höhe des Wertes der von der Fa. Z erworbenen Anlagen auseinander zu setzen.

Nach Prüfung des Kaufvertrages sowie des Gutachtens des Sachverständigen H. S. kann nach Ansicht des Senates – entgegen der Feststellung des Betriebsprüfers - davon gesprochen werden, dass der Kalkulation der Anschaffungskosten (mit öS 4.000.000.-) reelle Wertansätze zugrunde gelegt worden sind.

Diesem Ergebnis ist auch der Umstand nicht abträglich, als der Gutachter (Schätzung bezieht sich aber auf den Tageswert!), die Anlagen mit einem den Kaufpreis übersteigenden Wert ermittelt hat.

Hingegen erwies sich die letztendlich auf den Angaben der Frau R. aufgebaute Schätzung der exklusiv auf die Anlagen entfallenden Kosten insoweit als unschlüssig, als sich einerseits die Ausführungen der Frau R. naturgemäß lediglich auf das von ihrem Unternehmen in Bestand genommene Inventar bezogen waren, diese andererseits ohne mit dem Ausbildungs-, respektive Kenntnisstandes eines technischen Sachverständigen für die vom Bw. gekauften Anlagen zu sein, die Bezifferung der Anschaffungskosten des Inventars mit öS 600.000.- letztendlich rein aus ihrem subjektiven, laienhaften Empfinden vorgenommen hat.

Nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates erwies sich so hin die auf einer Adaption nämlicher Aussage vorgenommene Bewertung als untaugliche Grundlage zur Teilung des Kaufpreises in Anschaffungskosten von öS 800.000.- für Anlagen, bzw. in, in Höhe von öS 3.200.000.- dem Gebäudewert zuzuordnende und auf dessen Nutzungsdauer abzuschreibende Freimachungskosten.

Darüber hinaus kann auch mit dem Einzug der SKB nicht von einer daraus resultierenden völligen Wertlosigkeit der Fleischereieinrichtung gesprochen worden, als beispielsweise die Hausheizanlage als eine dem gesamten Gebäude zuordenbare Anlage anzusehen ist.

Letztendlich sind auch Erhebungen, in welchem Ausmaß die Anlagen von obzitierter Wertlosigkeit umfasst waren unterblieben, wobei anzumerken ist, dass sich die Initiierung ergänzender Ermittlungen insoweit erübrigt, als nach Ablauf eines Zeitraumes von 17 Jahren nach erfolgter Anschaffung der Anlagen, schon nach allgemeiner Lebenserfahrung mit der Erzielung eines eindeutigen Ergebnisses wohl nicht mehr zu rechnen ist.

In Ansehung obiger Ausführungen ist dem Berufungsbegehren des Bw. in diesem Punkt Folge zu geben (bedeutet in Bezug auf das gegen den Einkommensteuerbescheid 1988 gerichtete Rechtsmittel eine Stattgabe desselben!) und im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1987 und 1988 die in den Einkommensteuererklärungen ausgewiesenen Abschreibungsbeträge zum Ansatz zu bringen.

Ad 2. Umsatz- und ertragsteuerliche Qualifikation des Zuschusses der SKB (Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1987)

In diesem Punkt hatte der Senat die Frage nach der umsatz- bzw. ertragsteuerlichen Rechtsnatur der von der SKB an den Bw. geleisteten Zahlung in der Höhe von öS 5.500.000.- (brutto) zu klären.

Zu diesem Zweck waren Prüfungen dahingehend anzustellen, ob diese – so die Berufungsausführungen - als Schadenersatz für die Wertminderung des Gebäudes zu qualifizieren und demzufolge weder bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1987 zum Ansatz zu bringen ist, noch einen steuerbaren Umsatz nämlichen Jahres bildet, oder ob , - so die Abgabenbehörde erster Instanz – diese umsatz- und ertragsteuerlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind.

Folgt man nun der Ansicht des Bw., wonach die Zahlung der SKB einen durch die Anmietung der im Erdgeschoß des Gebäudes gelegenen Räumlichkeiten einen Substanzverlust, welcher sich in der teilweisen Unbrauchbarkeit der von der Fa. Z erworbenen Anlagen geäußert hat, abzugulten, so ist diesem Argument entgegenzuhalten, dass ein tatsächlicher, der Höhe nach bewertbarer Schaden im Zeitpunkt der Zuzählung des Zuschusses nicht vorgelegen ist.

Insoweit ist somit eine unabdingbare Voraussetzung des österreichischen Schadenersatzrechtes, nämlich das Vorliegen eines die Ersatzpflicht des Schädigers auslösenden Schadens nicht erfüllt.

In diese Richtung zielt auch das vom Bw. zur Stützung seiner Ansicht ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.9.1989, 89/14/0107, welches sich mit der Frage nach dem Splitten einer Entschädigungszahlung in einen aus der Einräumung einer Servitut (im zu beurteilenden Fall handelte es sich um eine Schiabfahrt) herrührenden und so hin steuerbaren Teil sowie einen steuerlich außer Betracht zu lassenden Teil, welcher für außerhalb der konkreten Einkunftsart liegende Wertminderung des Grundstückes geleistet worden ist, beschäftigt, wobei anzumerken ist, dass vorgenannte Aufteilung naturgemäß einen eingetretenen Schaden voraussetzt.

Der vom Bw. ins Treffen geführte Schaden, welcher glaublich auf der Unternehmensstruktur der SKB gefußt habe, wäre gemäß der inhaltlichen Gestaltung des Bestandvertrages (unbefristeter Kündigungsverzicht des vermietenden Bw.) frühestens im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft, so hin im Jahre 1990 zu Tage getreten.

Demzufolge müsste im Falle der Goutierung der Qualifikation des Zuschusses als Schadenersatz der – bar jeder Logik des Wirtschaftslebens - angesiedelte Schluss gezogen werden, dass der Zahlung im Jahre 1987 bereits eine Vorwegvornahme eines präsumtiven, und somit der Höhe gar nach nicht zu bewertenden Schadens immanent gewesen ist.

Gerade dieser Umstand zeigt nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates klar und eindeutig, dass der (nachweislich im Verhandlungswege ermittelte) nicht rückzahlbare Zuschuss von öS 5.500.000.- tatsächlich als in untrennbarem Zusammenhang mit der Erlangung der Mietrechte der SKB gestanden ist, respektive dessen betragliches Ausmaß seinerseits als Parameter des Bw. für die Kalkulation der monatlichen Mietzinse gedient hat.

Insoweit geht daher auch das im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführte Argument, wonach dem Zuschuss die Funktion eines Kaufpreises für die von der Fa. Z zurückgelassenen Einrichtungsgegenstände immanent sei ins Leere.

In wirtschaftlicher Hinsicht bestand die Funktion des "Zuschusses" in einer Überwälzung der aus dem Anlagenkauf der Fa. Z herrührenden Anschaffungskosten des Bw. sowie im Erhalt einer Mietvorauszahlung, ein Umstand der in steuerlicher Hinsicht das Vorliegen eines echten Leistungsaustausches zwischen dem Bw. und der SKB bedeutet.

Zusammenfassend ist der Zuschuss sowohl umsatzsteuerlich als ertragsteuerlich zu erfassen und demzufolge dem Rechtsmittel gegen den Umsatzsteuerbescheid 1987 der Erfolg zu versagen, während jenem gegen den Einkommensteuerbescheid 1987 ob der unter Punkt 1 dieser Entscheidung getroffenen Erwägungen teilweise Folge zu geben ist.

In Ansehung der Ausführungen der Punkte 1 und 2 sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1987 und 1987 wie folgt zu adaptieren:

	1987	1988
Einkünfte aus V und V laut BP	4.464.278.-	32.244.-
Rückgängigmachung der AfA-Minderung	- 284.000.-	- 284.000.-
Einkünfte aus V und V laut BE	4.180.278.-	- 251.756.-

Ad 3. Zulässigkeit der gemäß § 293 Abs. 1 BAO erfolgten Berichtigung des Bescheides betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1990

Nach (in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung) des § 293 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde in ihrem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließliche auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sollte mit der Bestimmung des § 293 BAO die Möglichkeit geschaffen werden, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (VwGH v. 4.6.1986, ZI. 85/13/0076).

In Ansehung des Ablaufes des Prüfungsverfahrens gelangte der Senat zur Überzeugung, dass im Endergebnis der tatsächliche Bescheidwille der Abgabenbehörde erster Instanz, nämlich in Richtung einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1972 nicht ableitbar ist.

Beginnend mit der am 5. 1 1994 niederschriftlich festgehaltenen Schlussbesprechung wurde dem Bw. die Absicht der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach im Zuge der Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 1990 eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 vorgenommen wird, nicht bekannt gegeben.

In weiterer Folge ist der seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommenen Eintragungen auf der Umsatzsteuererklärung 1990 eindeutig der Wille auf Festsetzung einer Gutschrift von öS 41.776.- ableitbar und wurde dieser Wille auch im mit 7.3. 1994 datierten, dem steuerlichen Vertreter des Bw. am 9.3.1994 zugestellten Umsatzsteuerbescheid zum Ausdruck gebracht.

Demzufolge kann im vorliegenden Fall von einem Auseinanderklaffen des Bescheidwillens zur formellen Erklärung desselben keine Rede sein.

Hingegen wurde die im Betriebsprüfungsbericht in Tz 19 a in Aussicht genommene Berichtigung der Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 dem Bw. gegenüber erstmals mit der am 10.3. 1994 erfolgten Zustellung des Berichtes zum Ausdruck gebracht.

In Ansehung obiger Ausführungen kann daher der Begründung des den Umsatzsteuerbescheid 1990 gemäß § 293 Abs. 1 BAO berichtigenden Bescheid, wonach beruhend auf einer unvollständigen Ausfertigung des EDV Eingabebogens der offensichtliche Bescheidwille nicht zum Ausdruck gekommen sei, seitens der Abgabebehörde zweiter Instanz nicht gefolgt werden, sonder war vielmehr auf das Nichtvorliegen des Berichtigungstatbestandes des § 293 Abs. 1 BAO zu schließen.

Demzufolge war der Berufung Folge zu geben und der, den Umsatzsteuerbescheid 1990 gemäß § 293 Abs. 1 BAO berichtigende Bescheid aufzuheben.

Ad. 4 Steuerfreiheit der Lieferungen an die Fa. E. E. (Umsatzsteuer für das Jahr 1991)

In diesem Punkt hatte der Senat die Frage nach der Ordnungsmäßigkeit des Ausfuhrnachweises zu klären.

Nach der Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz UStG 1972 liegt eine (steuerfreie) Ausfuhrlieferung (§ 6 Z 1) unter anderem dann vor, wenn über die erfolgte Ausfuhr ein Ausfuhrnachweis erbracht wird.

Der Ausfuhrnachweis zählt zu den materiell- rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung, was mit anderen Worten ausgedrückt bedeutet, dass die Steuerfreiheit bei Fehlen desselben nicht gewährt werden kann.

Aus Vereinfachungszwecken bei Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen (dem Unternehmer sollen im Abfassungszeitpunkt weitwendige Prüfungen für welche Ausfuhrlieferungen, bereits ein Ausfuhrnachweis erbracht vorerst erspart werden) sieht das Umsatzsteuergesetz 1972 in seinem § 7 Abs. 1 Z 2 dritter Satz vor, dass der Unternehmer die Steuerfreiheit bereits vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch nehmen kann, wenn dieser Nachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird.

Wird hingegen dieser Nachweises innerhalb des genannten Zeitraumes nicht erbracht, so ist die diese Lieferung betreffende Voranmeldung, respektive bezogen auf den vorliegenden Fall die Jahreserklärung 1991 mit Wirkung ex tunc zu berichtigen.

Was nun die Gestaltung des Ausfuhrnachweises anlangt, so ist diese differenziert nach der Art und Weise der Verbringung des Gegenstandes ins Ausland zu betrachten.

Aus den Sachverhaltsdarstellungen sowie dem vom Bw. nachgereichten Unterlagen lag ein Versendungsfall vor, wobei die dem Fachverband der Spediteure angehörende Fa. S AG mittels einer mit 30.4. 1992 datierten, Ausfuhrbescheinigung im Sinne des § 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 die Verbringung der Ware ins Ausland bestätigt hat.

In inhaltlicher Prüfung dieser Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke ist die unzweifelhafte Benennung der Fa. R. B. AG als inländischem Auftragneber zu entnehmen.

Demgegenüber hat aber der Bw. als liefernder Unternehmer die der Versendung zugrunde liegenden Umsätze im Jahre 1991 als umsatzsteuerfrei behandelt, respektive deren "Nachversteuerung" im Berufungsweg releviert.

In Ansehung der inhaltlichen Gestaltung der Spediteurbescheinigung (Nichtbenennung der Person des Bw.) gelangte der Senat zur Überzeugung, dass im vorliegenden Fall ein zu einer Steuerfreistellung der Umsätze des Bw. führender Ausfurnachweis gerade nicht vorliegt.

Nämliche Schlussfolgerung liegt auch insoweit in der Diktion des § 7 Abs. 5 UStG 1972, wonach die in den Abs. 2 Z 1 bis 3 und 3 angeführten Belege alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand ins Ausland verbringt, zu enthalten hat, begründet, als aus der Wendung **insbesondere** auch Angaben....im Wege der Ziehung eines Umkehrschlusses der Ausfurnachweis die Person, des die Steuerfreiheit geltend machenden Unternehmers jedenfalls zu beinhalten hat.

Aufgrund der vom Umsatzsteuergesetz 1972 an den Ausfurnachweis gestellten Formkriterien, können – entgegen der Ansicht des rechtsfreundlichen Vertreters – nämliche Mängel nicht mit der Glaubhaftmachung der Ausfuhr der Liefergegenstände "saniert" werden.

In Ansehung obiger Erwägungen erfolgte die Versagung der Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen an die Fa. E. E. völlig zu Recht. und demzufolge dem Rechtsmittel der Erfolg zu versagen.

Neuberechnung der Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988

Ausgehend von der Erledigung der unter Punkt 1 und 2 dargestellten Streitpunkte war die Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988 wie folgt zu berechnen:

	1987 (in ATS)	1988 (in ATS)
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	- 26.600.-	405.692.-
Einkünfte aus n. s. A.	538.924.-	226.566.-
Einkünfte aus V. und V. (Punkt 1 u. 2 der BE)	4.180.278.-	- 251.756.-
sonstige Einkünfte	32.810.-	100.721.-
Freibetrag § 41 Abs. 3 EStG 1972	- 10.000.-	- 10.000.-
Gesamtbetrag der Einkünfte	4.715.412.-	471.223.-
Sonderausgaben	- 53.300.-	- 51.270.-
zu versteuerndes Einkommen (gerundet)	4.662.100.- (338.808,02 €)	420.000.- (30.522,59 €)
Versteuerung laut Tabelle	2.762.042.-	166.740.-
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 4.000.-	- 4.000.-
Zwischenbetrag	2.758.042.-	162.740.-
Lohnsteuer	- 227.724.-	- 100.357.-

Einkommensteuer laut BE	2.530.318.- (183.885,38 €)	62.383.- (4.533,55 €)
-------------------------	---	--

Wien, 2. September 2004