



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTH N.N., vom 3. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 4. März 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Großbetriebsprüfung Innsbruck führte bei der Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 147 Abs. 1 BAO umfassend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1998 bis 2001 eine abgabenbehördliche Prüfung durch, wobei im Bericht vom 2.2.2004, GBpNr. xxxx/jj, u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden:

„Tz. 12 Investitionsfreibetrag

Mit Kaufvertrag vom 16.7.1998 erwarb die Steuerpflichtige von Dr. B. L. das Objekt V. samt Zubehör und Inventar (§ 1 des Kaufvertrages) um den Kaufpreis von 32.750.000 S incl. USt. Von dem auf das Gebäude entfallenden Kaufpreisanteil wurde 1998 ein IFB von 9% geltend gemacht. Die BP vertritt dazu die Ansicht, dass es sich dabei um einen Betriebserwerb gehandelt hat, sodass die Geltendmachung des IFB nicht zulässig ist. Die Abgabepflichtige vertritt hingegen die Ansicht, dass nur ein Gebäude, nicht jedoch ein Betrieb übergegangen sei.

Von Juli 1988 bis zum Verkauf an die Bw1. war der V. von Dr. B. L. an die Betreibergesellschaft X.X. V. GmbH verpachtet, wobei den Pachtgegenstand lt. Vertrag das „in

vollem Geschäftsbetrieb stehende Kurhotel V. " und das „ebenfalls in Pacht genommene Inventar" bildete. In dieser Zeit wurde die Einrichtung des V. mit Zustimmung des Eigentümers teilweise erneuert, wobei bis heute unterschiedliche Rechtsauffassungen darüber bestehen, ob die Ersatzinvestitionen Eigentum des Verpächters oder des Pächters geworden sind. Dr. B. L. vertritt die Ansicht, dass es nicht so sein kann, dass er ein möbliertes Hotel verpachtet und nach Ablauf der Pachtzeit ein „leeres" Objekt zurückerhält. Aktiviert wurden diese Ersatzinvestitionen in der Bilanz der Pächterin.

Nach dem Verkauf des Hotels an die Abgabepflichtige im Juli 1998 wurde das Pachtverhältnis mit der bisherigen Pächterin von der neuen Eigentümerin fortgesetzt, wobei in den Folgejahren von der Verpächterin hohe Investitionen in Gebäude und Einrichtung getätigt worden sind.

Die Beteiligungsverhältnisse an der Muttergesellschaft der Pächterin, der Z., und an der Verpächterin, der Bw11. sind seit 1998 ident.

Zu der für die Beurteilung des Betriebserwerbes wichtigen Frage, ob und welche Einrichtungsgegenstände beim Verkauf des V1. 1998 übergegangen sind, gab der Verkäufer Dr. B. L. an, dass er das Hotel einschließlich Inventar verkauft habe. Er könne jedoch nicht mehr genau sagen, welche Einrichtungsgegenstände von der Betreibergesellschaft erneuert worden und welche noch Altbestand gewesen seien.

Dir. A., der Geschäftsführer der Betreibergesellschaft gab an, dass die Betreibergesellschaft nach und nach die Einrichtung auf einen zeitgemäßen Bedarf umgestellt habe, da das Hotel mit der von Dr. B. L. übernommenen Einrichtung nicht mehr zeitgemäß geführt hätte werden können. Seiner Erinnerung nach seien bis zum Verkauf 1998 ungefähr 60% des Mobiliars von der Pächterin erneuert worden.

Aus dem Anlagenverzeichnis der Pächterin geht hervor, dass in den Jahren 1988 bis 1998 ein Teil der Zimmer komplett neu eingerichtet wurden, während die Einrichtung anderer Zimmer offensichtlich beibehalten und die Möbel neu bespannt wurden (12.12.1990 und 27.12.1990: Möbelstoffe div. Zimmer 158.645 S und 139.846 S). Des weiteren wurden Teppiche (lose verlegt, 283.497 S), Stühle (90 Stück) und ein Barpult neu angeschafft und kleinere Investitionen in der Küche getätigt. Die Einrichtung für Küche, ein Teil der Zimmer und der Speisesaal wurde somit offensichtlich nicht erneuert.

Nach § 10 Abs 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung- und Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern von den nach dem 30. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten einen Investitionsfreibetrag (IFB) von höchstens 9 % geltend machen. Nach Abs. 5 dieser Bestimmung darf jedoch beim Erwerb eines Betriebes kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden. Ein Betriebserwerb liegt vor, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden und objektiv geeignet sind, dem Erwerber die Fortführung des Betriebes zu ermöglichen. Bei gastronomischen Betrieben bilden die Liegenschaft, das Gebäude und die Einrichtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen. Ob es dem Käufer bloß auf den Erwerb der Liegenschaft ankommt oder ob er das miterworbene Inventar als abgewohnt und unverkäuflich angesehen hat und ob er den Gastgewerbebetrieb (selbst) fortsetzen wollte, ist für die Beurteilung eines Vorganges als Betriebserwerb unerheblich (VwGH 19.9.1995, 95/14/0038).

Nach den Feststellungen der BP wurden von der Abgabepflichtigen 1998 die Liegenschaft, das Gebäude und zumindest ein Teil der Einrichtung des V1. erworben. Es ist daher davon auszugehen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die Erwerberin übergegangen sind und ihr somit die Fortführung des Betriebes möglich war. Die Pächterin des Betriebes hat den Betrieb ja auch tatsächlich unverändert fortgeführt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt ein Betriebserwerb auch dann vor, wenn Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Erwerber nur zur Nutzung überlassen werden und dadurch die Fortführung des Betriebes ermöglicht wird. Im Hinblick auf den beherrschenden Einfluss der Gesellschafter der Erwerberin auf die Betreibergesellschaft kann angenommen werden, dass eine Nutzungsüberlassung der der Betreibergesellschaft gehörenden Einrichtungsgegenstände an die Erwerberin jederzeit möglich gewesen wäre.

Zum Einwand der Abgabepflichtigen, dass deshalb kein Betriebserwerb vorliege, weil das so

genannte „R.“, ein Nebenhaus zum V. (ca. 15 Betten) beim Kauf 1998 nicht übergegangen sei, da diese Haus schon bisher von der Betreibergesellschaft von Fremden geleast worden sei, und weil der V. ohne die Betten des R1. nicht wirtschaftlich geführt werden könne, wird festgestellt, dass es in Tirol eine Vielzahl von Hotels mit nur 60 Betten (V. ) gibt, die wirtschaftlich geführt werden.

#### Tz 19 Wiederaufnahme des Verfahrens

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung, Zeitraum 1998 – 2001, Hinweis auf Tz 11-17

#### Begründung des Ermessensgebrauches

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Zu erwähnen ist weiters, dass in der Tz 11 (betr. UVA und ZM) die Aussage getroffen wird, dass keine Feststellungen getroffen wurden.

Tz 13 beschäftigt sich mit der Haftung gemäß § 14 BAO (nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens). Die Tz 14 bis 18 enthalten ausschließlich rechnerische Darstellungen.

Die Vorinstanz erließ in der Folge Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und (geänderte) Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Ausfertigungsdatum 4.3.2004).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde hiebei wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Festzuhalten ist weiters, dass die Niederschrift betreffend die Schlussbesprechung vom 2.10.2003 der Bw. zwar zur Kenntnis gebracht wurde. Diese wurde jedoch vom Vertreter der Bw. nicht unterfertigt (Schreiben des Vertreters der Bw. vom 11.11.2003).

In dieser Niederschrift wird von Seiten der Betriebsprüfung nur die Aussage getroffen, dass der für das Objekt V. geltend gemachte IFB nicht zustehe, da es sich um einen „Betriebserwerb“ handle.

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erhob die Bw. form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift und in den ergänzenden Schriftsätzen vom 10.10.2006, 30.10.2006 und 17.2.2009 wird die Aufhebung der angefochtenen

Wiederaufnahmebescheide beantragt und im Wesentlichen vorgebracht, dass die Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt sei, weil sie gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße.

Weiters wird eingewendet, dass die Vorinstanz die Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommene Tatsachen) in den angefochtenen Bescheiden nicht ausreichend konkretisiert habe.

Die Bw. trägt weiters vor, dass sämtliche Tatsachen, auf die sich die Vorinstanz in den angefochtenen Bescheiden (bzw. im Bp- Bericht) stützt, dem Finanzamt schon lange vor der Betriebsprüfung bekannt gewesen seien. Von neu hervorgekommenen Tatsache könne daher keine Rede sein.

Im übrigen wird hinsichtlich der Details der Berufungsbegründung zur Vermeidung umfangreicher Wiederholungen auf die auch der Amtspartei bekannten Schriftsätze der Bw. verwiesen.

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

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter anderem dann zulässig, wenn 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 Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung

unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. etwa VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141, mwN).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden.

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden (neu hervorgekommenen) Tatsachen und/oder Beweismittel dort konkret dargestellt sind (siehe hiezu VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Im berufungsgegenständlichen Fall wird – wie vom Vertreter der Bw. im Schreiben vom 17.2.2009 ( S 2 und 3) völlig zutreffend ausgeführt- weder im Prüfungsbericht (oben wiedergegeben) noch in der Schlussbesprechungsniederschrift konkret aufgezeigt, welche Tatsachen nach Auffassung des Finanzamtes neu hervorgekommen sind.

Mangels dem Gesetz entsprechender Darstellungen der zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigenden Wiederaufnahmegründe erweist sich die mit den angefochtenen Bescheiden verfügte Wiederaufnahme der Verfahren somit als rechtswidrig. Festzuhalten ist weiters, dass es der Berufungsbehörde verwehrt ist, die vorhin umrissene Präzisierung im Zuge der Rechtsmittelerledigung nachzuholen.

Obwohl für das gegenständliche Berufungsverfahren nicht mehr von Relevanz wird abschließend bemerkt, dass nach Auffassung des Referenten die der Berufungsbehörde vorliegenden FA- Akten deutliche Anhaltspunkte dafür bieten, dass der maßgebliche Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Kauf des Objektes V. bereits weit vor der verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfung dem Finanzamt bekannt war (siehe insbes. USt- Akt Bl. 14 – 22, 30 ff, Rückseite des Bl. 37 und VA – Akt 1999 Bl. 9).

Im Hinblick auf die Verzichtserklärung vom 21.4.2009 konnte auf die Durchführung einer Berufungsverhandlung verzichtet werden.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. April 2009