



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Preyer, Dr. Zsifkovits und Mag. Österreicher über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 18. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 18. Juli 2003 betreffend Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 1999 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die im Streitzeitraum in der Rechtsform einer OHG betriebene Bw. hat mit Einbringungsvertrag vom 9. Dezember 2002 rückwirkend mit Ablauf des 30. Juni 2002 ihren gesamten Wirtschaftstreuhandbetrieb in die Stb.GmbH eingebracht. Da die OHG nunmehr seit 1. Juli 2002 nur noch Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft Adr.Bw., erzielt, erfolgte dementsprechend die Umwandlung in eine OEG (Gesellschafter sind zu 4/5 bzw. 1/5 die Ehegatten Dr.X und EhegattinY).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 1997 bis 1999 wurden folgende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 19 Abweichendes Wirtschaftsjahr

Die Bw. stellte am 28. Mai 1996 einen Antrag, den mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Gewinnermittlungszeitraum auf ein vom 1. Juli bis 30. Juni sich erstreckendes Wirtschaftsjahr umzustellen. Diesem Antrag wurde mit Bescheid vom 11. Juni 1996 stattgegeben und in der Folge auf Basis der vorgelegten Steuererklärung ein Rumpfwirtschaftsjahr 1. Jänner bis 30. Juni 1996 durchgeführt.

Gemäß § 2 Abs. 5 EStG 88 ist dies jedoch nur für buchführende Landwirte und protokollierte Gewerbetreibende nach § 5 EStG 88 zulässig und sei der Begünstigungsbescheid vom 11. Juni 1996 daher rechtswidrig ergangen. Bereits im Zuge der (Vor)BP für die Jahre 1994 bis 1996 wäre die Rechtswidrigkeit festgestellt worden, jedoch dieser Bescheid bis zur Zurücknahme nach § 294 BAO im Rechtsbestand geblieben. Eine Zurücknahme gemäß § 294 BAO „mit Rückwirkung“ könne jedoch ohne Zustimmung der Partei nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder eine strafbare Handlung herbeigeführt worden wäre. Dies wäre jedoch nicht vorgelegen. Daher hätte die Zurücknahme des rechtswidrigen Bescheides nur ex nunc gemäß § 294 Abs. 1 BAO erfolgen können und wäre mit Bescheid vom 9. April 1999 auch durchgeführt worden.

Die Bw. legte den Veranlagungszeiträumen folgende Gewinnermittlungszeiträume zugrunde

| | | |
|-------------------|--------------------|------------------------|
| Veranlagung 1996: | 1.1.-30.6.1996 | (Rumpfwirtschaftsjahr) |
| Veranlagung 1997: | 1.7.1996-30.6.1997 | |
| Veranlagung 1998: | 1.7.1998-30.6.1998 | |
| Veranlagung 1999: | 1.1.-31.12.1999 | |
| Erklärung 2000: | 1.1.-31.12.2000 | |

und wurde somit für das Rumpfwirtschaftsjahr 1. Juli bis 31. Dezember 1998 keine Abgabenerklärung erfasst.

Die Umsatzsteuererklärungen hätten dieselben (abweichenden) Gewinnermittlungszeiträume wie die Feststellungserklärungen umfasst und wäre die Zahllast der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1. Juli bis 31. Dezember 1998 abgeführt worden.

Als Begründung für die Nichterfassung des Rumpfwirtschaftsjahres 1. Juli bis 31. Dezember 1998 im Feststellungsverfahren sei von Dr.X eingewendet worden, dass lt. Erkenntnis des VwGH vom 25. November 1999, ZI 99/15/0194 die in § 2 Abs. 5 EStG 88 geforderten Voraussetzungen nicht vorliegen würden, wonach eine Nachholung der Erfassung (unrichtiger) Gewinnermittlungszeiträume nicht zulässig wäre. Die Richtigkeit der Periodengewinnbesteuerung hätte Vorrang gegenüber der Gesamtgewinnbesteuerung. Mit Ergehen dieses Erkenntnisses wäre daher die Bw. auf das Kalenderjahr über den Gewinnermittlungszeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 übergegangen und hätte somit das Rumpfwirtschaftsjahr 1. Juli bis 31. Dezember 1998 weder in den Feststellungserklärungen 1998 noch 1999 zu erfassen.

Die Entscheidungen des VwGH vom 30. Jänner 1996, ZI 94/13/0126 und 25. November 1999, ZI 99/15/0194 würden sich jedoch lt. Ansicht der BP auf unterschiedliche Sachverhalte als das vorliegende Prüfungsverfahren beziehen. Bei diesen Erkenntnissen wäre von Beginn an (ohne Erlassung eines Begünstigungsbescheides) ein abweichendes Wirtschaftsjahr zugrunde gelegen und daher im Falle eines von „vornherein unzulässig“ gewählten abweichenden Wirtschaftsjahres kein Übergang auf das Kalenderjahr vorzunehmen gewesen. Der Fehler hätte lt. diesen Entscheidungen bereits an der Wurzel berichtigt werden müssen. „Wenn die gesetzlichen Voraussetzungen über ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht erfüllt seien, würde das Gesetz somit keine Handhabe für die steuerliche Erfassung der Vorjahresgewinne bieten“.

In vorliegenden Fall sei ein (rechtsunrichtiger) Zustimmungsbescheid ergangen, welcher bis zu seiner Aufhebung im Rechtsbestand gewesen wäre. Die zuerkannte bescheidmäßige Begünstigung sei zugrunde zu legen, solange diese Begünstigung nicht zurückgenommen wurde. Demzufolge sei mit der Bescheidaufhebung vom 11. Juni 1999 das abweichende Wirtschaftsjahr mit 30. Juni 1999 letztmalig zulässig und für den Übergang zum Kalenderjahr ab 1. Jänner 2000 daher für das Veranlagungsjahr 1999 ein Gewinnermittlungszeitraum für das Rumpfwirtschaftsjahr 1. Juli bis 31. Dezember 1999 zu berücksichtigen.

Die BP hätte daher im Jahre 1999 dem Gewinn 1. Juli 1998 bis 30. Juni 1999 und 1. Juli bis 31. Dezember 1999 und Umsatzsteuer 1999 wie folgt erfasst:

Tz 20 Darstellung der Veranlagungszeiträume

| | | | | | | |
|-------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------|
| Eink.a.s.A. | 1.7.96-30.6.97 | 1.7.97-30.6.98 | 1.7.98-31.12.98 | 1.1.99-31.12.99 | 1.1.00-31.12.00 | Summe |
|-------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------|

| | | | | | | |
|--|---------------|---------------|-------|---------------|---------------|---------------|
| lt.Erkl | 15.948.397,00 | 10.538.512,00 | fehlt | 15.771.889,00 | 27.161.761,00 | 69.420.559,00 |
| betreffend die Ermittlung des Gewinnes für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.7.-31.12.98 wurde übergeben: | | | | | | 13.609.081,00 |
| | | | | | Summe: | 83.029.640,00 |

Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP wie folgt:

| | | |
|----------------------|-----------------|---------------|
| | 1.7.96-30.6.97 | 15.948.397,00 |
| | 1.7.97-30.6.98 | 10.538.512,00 |
| | 1.7.98-31.12.98 | 13.609.081,00 |
| Aliquot 6 Mon. | 1.1.99-30.6.99 | 7.885.944,00 |
| Summe 1.7.98-30.6.99 | | 21.495.025,00 |
| Rumpfwirtschaftsj. | 1.7.99-31.12.99 | 7.885.945,00 |
| | Summe 1999 | 29.380.970,00 |
| | 1.1.00-31.12.00 | 27.161.761,00 |
| | Summe | 83.029.640,00 |

Aufteilung des Bilanzgewinnes lt. BP

| | | |
|--|------------------|---------------|
| 1.7.98-31.12.98 | | 13.609.081,00 |
| Aliquotierung des HB-Gew. 1.1.99-31.12.99 lt.Erkl. | | |
| 15.851.089:2 (f. 6 Mon.) = | 1.1.99-30.6.99 | 7.925.544,00 |
| Wirtschaftsjahr 1.7.98-30.6.99 | lt. BP | 21.543.625,00 |
| Rumpfwirtschaftsj. 1.7.99-31.12.99 | aliquot f.6.Mon. | 7.925.545,00 |
| | | 29.460.170,00 |

Tz 21 Liegenschaft ADR.neu

Mit Kaufvertrag vom 14. Oktober 1997 wurde vom Ehepaar Dr.X weiters eine Liegenschaft in ADR.neu um S 23.000.000,00 anteilig zu 4/5 (Dr.X) und 1/5 (Ehegattin Y) wie folgend dargestellt erworben:

| | |
|-----------------|----------------------|
| Gesamtfläche | 2.493 m ² |
| davon Garten | 2.045 m ² |
| davon Baufläche | 361 m ² |
| davon Baufläche | 87 m ² |

Anschaffungskosten samt Nebenkosten:

| | |
|-----------------|---------------|
| Grund und Boden | 21.439.800,00 |
| Gebäude | 3.285.200,00 |
| Gesamt | 24.725.000,00 |

Die Liegenschaft sei ins Privatvermögen der Gesellschafter erworben worden und würde unmittelbar an das Grundstück des Privatwohnsitzes der Ehegatten Dr.X grenzen. Alle weiteren Schritte wie z.B. Vermessung wären jedoch im Auftrag der Bw. gesetzt worden.

Lt. Angaben des Gesellschafters Dr.X wären die Kanzleiräumlichkeiten in ADR.Bw. zu klein geworden, da die Anzahl der Mitarbeiter seit 1989 von 14 auf 35 im Jahr 1996 angestiegen

wäre. Laut Auskunft des Baumeisters A. wäre das Gebäude sanierbar gewesen und sollten die Kosten für den Rohbau von ca. 3 bis 4 Mio. S eingespart werden.

Die Bw. legte den Sachverhalt wie folgt dar:

Mit Ende des Jahres 1997 hätte die Kanzlei einen wichtigen Klienten (10 % des OHG-Umsatzes) verloren und wäre nach dem Erwerb des Gebäudes eine genaue technisch-chemische Analyse der Bausubstanz durch ein Gutachten vom 15. Juni 1998 erfolgt, welches festgestellt hätte, dass eine vollwertige Sanierung nicht mehr möglich sei. Es wäre somit nur die Variante Abriss mit anschließendem Neubau in Betracht gekommen. Bei Abriss wären jedoch die bezahlten Kosten für den Altbaubestand verloren gegangen und zusätzlich Abbruchkosten entstanden und auch ein enorm langes Bauverfahren zu erwarten gewesen. Die Kanzlei hätte damit an diesem Objekt das Interesse verloren. Die Bw. hätte ursprünglich geplant an die Firmen Stb.GmbHX (41 % fremde Gesellschafter) und Stb.GmbH (100 % Dr.X und EhegattinY) Kanzleiräumlichkeiten zu vermieten.

Von einer Neuerrichtung im Rahmen der OHG wäre somit aus folgenden Gründen Abstand genommen worden:

- Verlust eines wichtigen Klienten, Unsicherheit der Kanzleientwicklung
- die (fremden) involvierten Gesellschafter wären nicht bereit gewesen das mit einem Neubau verbundene Zeit- und Kostenrisiko zu tragen
- Anstieg der Kosten durch Neubau aufgrund des Gutachtens vom 15. Juni 1998

Lt. Stellungnahme des Gesellschafters Dr.X wäre daher eine Entnahme zum gemeinen Wert getätigt worden, da die Baulichkeit ohne Wert bzw. höchstens der Grundstückswert gewesen sei. Sowohl der Erwerb als auch die Teilwertabschreibung bzw. Entnahme unter dem Buchwert wäre im selben Gewinnermittlungszeitraum erfolgt. Der Grund und Boden wäre mit S 8.000,00 je m² inkl. Grunderwerbsteuer mit S 20.841.480,00 geschätzt worden, der Gebäudewert mit S 3.193.520,00 (inkl. Grunderwerbsteuer und Spesen).

In der Folge wäre versucht worden, neue Kanzleiräumlichkeiten (eventuell mit einem Partner der Stb.-Gruppe) zu mieten, bis dato jedoch nicht gelungen. Die Kanzleiräumlichkeiten würden sich nach wie vor in Adr.Bw. befinden.

Die BP legte folgende Rechtsgrundlagen dar:

"Als notwendiges Betriebsvermögen werden alle Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrem Wesen nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie z.B. der Grund der Anschaffung, maßgebend."

Kommt bei einem Wirtschaftsgut neben der betrieblichen auch eine private Nutzung in Betracht, ist die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen an die tatsächliche betriebliche Nutzung geknüpft. Ein Wirtschaftsgut zählt nicht schon deshalb zum notwendigen BV, weil es nicht privat genutzt werde, sondern bedürfe vielmehr der tatsächlichen betrieblichen Verwendung als positive Voraussetzung für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Eine bloße vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes vor Beginn der tatsächlichen betrieblichen Nutzung stehe der Beurteilung als notwendiges BV nicht entgegen. Von einer solchen vorübergehenden betrieblichen Nutzung könne jedoch nur dann die Rede sein, wenn der Abgabepflichtige ernsthaft darum bemüht sei, das aus betrieblichen Gründen augenblicklich nicht betrieblich verwendbare Wirtschaftsgut sobald als möglich der nach der Art des WiGu in Betracht kommenden betrieblichen Nutzung zuzuführen (VwGH 94/15/0173; VwGH 97/14/0162).

Eine Vorsorge „für eine erhoffte zukünftige weitere Expansion und die Einrichtung der eigenen Steuerberatungskanzlei“ kann nicht die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen rechtfertigen (VwGH 93/13/0004).

Ein Gebäude eignet sich nicht nur zur betrieblichen Verwendung. Es kann auch als private Vermögensanlage dienen, die als solche im Fall einer Vermietung zu nichtbetrieblichen Einkünften führt. Darüber hinaus ist auch eine private Nutzung möglich. Bei einem im Bau befindlichen Gebäude stellt sich daher zunächst die Frage, ob dieses zum notwendigen BV gehören kann. Da sowohl eine betriebliche, eine außerbetriebliche als auch eine private Nutzung möglich ist, ist im Zweifel die Absicht des Abgabepflichtigen entscheidend. Mit der Aufnahme in die Bücher hat der Bf somit zunächst seinen Willen manifestiert, das Gebäude betrieblich zu nutzen (VwGH 87/14/0122).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 88 zulässig. Daher ist im gegenständlichen Fall eine Aufnahme ins gewillkürte Betriebsvermögen steuerlich nicht möglich. Weiters wird darauf verwiesen, dass das Gebäude im Privatvermögen erworben wurde und nur bei tatsächlicher betrieblicher Nutzung durch die Steuerberatungskanzlei zum Betriebsvermögen geworden wäre.

Die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, stellt einen inneren Vorgang (Willensentschluss) dar, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass die Absicht besteht ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen. Vielmehr muss diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes führen (VwGH 25.11.1997, 93/14/0159)."

Lt. Ansicht der BP wäre die Aufnahme des Gebäudes in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter auf Grund der in der Folge nicht betrieblichen Nutzung grundsätzlich nicht zulässig, da noch im selben Gewinnermittlungszeitraum die Absichtserklärung zur betrieblichen Nutzung aufgegeben worden wäre.

Die mit dem Erwerb geltend gemachten Aufwendungen im Jahre 1997/1998 (wie folgend dargestellt) wären daher nicht anerkannt worden:

| | |
|-------------------|--------------|
| Afa | 65.703,00 |
| TW-Afa (RBW) | 3.219.497,00 |
| Vermessungskosten | 165.000,00 |
| (exkl. Vorsteuer | 33.000,00) |
| Summe netto | 3.450.200,00 |

In der form- und fristgerechten Berufung wurde Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften mit folgender Begründung eingewendet:

a) Die (Vor)BP für die Jahre 1994 bis 1996 wäre ohne Wiederaufnahmeverfahren abgeschlossen bzw. lediglich festgestellt worden, dass die mit Bescheid vom 11. Juni 1996 genehmigte Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr infolge Fehlens eines Gewerbebetriebes, ungeachtet der Rechtsform einer OHG, rechtswidrig gewesen sei. Laut Prüfungsbericht vom 25. März 1999 und Bescheid vom 9. April 1999 wäre ein Übergang auf eine kalenderjahrbezogene Gewinnermittlung für den nächstfolgenden Bilanzstichtag verlangt worden. Entsprechend wäre der Übergang im Kalenderjahr 1999 vorgenommen und die Einkünfte auf Basis des Jahresabschlusses 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 erklärt worden.

Nach der jüngst ergangenen Rechtsprechung des VwGH vom 30. Oktober 1996, Zl. 94/13/0126 und 25. November 1999, Zl. 99/15/0194 sei in derartigen Fällen der Richtigkeit der Periodengewinnbesteuerung der Vorrang gegenüber der Gesamtgewinnbesteuerung einzuräumen, daher würde im Zuge der Umstellung eine Nacherfassung der Einkünfte für die Periode 1. Juli bis 31. Dezember 1998 im Rahmen der Besteuerung des Jahres 1999 unzulässig aber auch die Berichtigung der Einkünfte 1996 an der Wurzel gem. § 4 Abs. 2 zweiter Satz EStG auf Grund der Rechtskraft der Bescheide nicht mehr möglich sein.

Lt. Ansicht der neuerlichen BP für die Jahre 1997 bis 2000 (mit derselben Gruppenleiterin) würde im gegenständlichen Fall die einschlägige VwGH-Judikatur nicht zutreffen. Die Rücknahme des die (Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr) bewilligenden Bescheides auf Basis von § 294 Abs. 1 BAO wäre nur ex nunc möglich (sofern man die Herbeiführung des Bescheides durch wesentlich unwahre Angaben oder strafbare Handlungen ausschließt) und sei daher 1999 erfolgt. Der Gewinnermittlung 1999 seien die Gewinne des Zeitraumes 1. Juli 1998 bis 31. Dezember 1999 zugrunde zu legen, d.h. abweichend von den Erklärungen wären die Einkünfte des Zeitraumes 1. Juli bis 31. Dezember 1998 in Höhe von S 13.609.081,00 mitberücksichtigt worden. Diese Vorgangsweise würde den geltenden Verfahrensvorschriften und auch judizierten materiellen Vorschriften widersprechen.

b) Die Berufung richtet sich weiters gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen betreffend die Liegenschaft Adr.neu , die für die Bw. im Anteilsverhältnis der Gesellschafter Dr.X und EhegattinY erworben worden wäre, und nach außen hin sichtbar und belegbar eine betriebliche Nutzung im betreffenden Gewinnermittlungszeitraum erfolgt wäre. Nach Ansicht der Bw. hätte sich diese sachlich im Betriebsvermögen befunden. Als maßgeblich wäre für die Beurteilung angesehen worden, dass das Gebäude im Privatvermögen erworben und erst bei tatsächlicher betrieblicher Nutzung durch die Kanzlei zum Betriebsvermögen geworden wäre. Lt. Ansicht der BP würde nicht die Absicht genügen, sondern müsste diese innerhalb

angemessener Zeit zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung führen. Auch wäre nicht die Verrechnung der Wertminderung der Höhe nach, sondern nur bezüglich des Betriebsausgabencharakters angezweifelt worden.

c) Die dritte Feststellung betreffend Korrektur der Luxustangente für die Periode Jänner bis Juni 1999 iHv S 113.303,00 würde sich auf ein im Zuge der Umstellung des Gewinnermittlungszeitraumes unterlaufenes Versehen beziehen und inhaltlich unstrittig sein, jedoch wäre die Wiederaufnahmeberechtigung für das Jahr 1999 nicht gegeben. Für die Zurechnung des Gewinnes für das zweite Halbjahr 1998 würde mangels Hervorkommens von materiell bedeutsamen Tatsachen kein Wiederaufnahmegrund vorliegen und die Hinzurechnung der Luxustangente unter die seitens des VwGH angenommene 1%ige Geringfügigkeitsgrenze (0,72% der erklärten Einkünfte) fallen (VwGH 12.4.1994, 90/14/044, Ritz, BAO § 303 Rz. 40).

ad Unzulässigkeit der Besteuerung des Gewinnes 1. Juli bis 31. Dezember 1998 im Rahmen der Einkünfte 1999

Seitens der BP wäre unrichtig argumentiert worden:

- a) Die zitierten VwGH-Erkenntnisse seien für den vorliegenden Sachverhalt unzutreffend, da sich diese auf den Fall eines bei Gesellschaftsgründung gewählten abweichenden Wirtschaftsjahres beziehen würden und nicht auf den Fall einer durch nachträglichen Begünstigungsbescheid gem. § 294 BAO genehmigten Umstellung.
- b) Im gegenständlichen Fall sei somit ein Bescheid „im Bestand“ und dieser könne nur auf Basis von § 294 Abs. 1 BAO ex nunc zurückgenommen werden und nicht rückwirkend an der Wurzel - wie dies im Falle eines von vornherein unzulässig gewählten abweichenden Wirtschaftsjahres möglich sei, der den genannten VwGH-Erkenntnissen zugrunde liege.
- c) Der früheste mögliche Rücknahmezeitpunkt sei 1999 und hätte daher in diesem Jahr der Übergang vom abweichenden Wirtschaftsjahr auf den Regelbilanzstichtag 31. Dezember samt Nacherfassung der offenen Periode 1. Juli bis 31. Dezember 1998 zu erfolgen.

Die Argumentation der BP wäre sachlich nicht zutreffend und würde im Widerspruch zur geltenden Gesetzesinterpretation und Verwaltungsübung stehen: Der Begünstigungsbescheid der Finanzbehörde würde vom Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 7 EStG nicht eine Zustimmung zu einem abweichenden Wirtschaftsjahr an sich, sondern lediglich eine Zustimmung zum Übergang auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr beinhalten.

Der Bescheid würde auch keine unmittelbare Aussagen zu den Folgeperioden treffen. „Fallen jedoch die gesetzlichen Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr weg (Einstellen der Buchführung eines Land- und Forstwirtes bzw. eines Gewerbebetriebes, Entprotokollierung eines Gewerbetreibenden, gewerbliche Erwerbsgesellschaft unterschreitet Umsatzgrenze des § 125 BAO), darf das abweichende Wirtschaftsjahr nicht mehr fortgeführt

werden." Dies würde auch bei Zustimmung des Finanzamtes gelten (Abschn. 7 Abs. 5 EStR bzw. OZ 185 EStR 2000).

Das abweichende Wirtschaftsjahr hätte zudem auch dann nicht fortgeführt werden dürfen, wenn der Zustimmungsbescheid des Finanzamtes nicht widerrufen worden wäre (Quantschnigg/Schuch, ESt HB, EStG 88, § 2 Tz 65 und VwGH 1.3.1989, 88/13/0113).

Der Bescheid des Finanzamtes hätte nur die Genehmigung zur Umstellung beinhaltet und sei nicht nach § 294 Abs. 1 BAO aufhebbar. Gemäß § 294 Abs. 1 BAO wäre *„eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde nur zulässig,*

- a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert hätten, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen wären, oder*
- b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden wäre."*

Nach Stoll (BAO-Komm., § 294, S. 2841) würde eine Maßnahme nach § 294 BAO nicht die Rechtswidrigkeit des Bescheides voraussetzen, sondern nachträglich Veränderungen im Tatsachenbereich, welche für den Bescheid eine wesentliche Grundlage gebildet hätten oder die Feststellung der Verletzung von Offenlegungspflichten in Bezug auf die dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Tatsachen.

Hätten sich die tatsächlichen, der Behörde offen gelegten Verhältnisse nicht geändert und wären die Parteiangaben sachlich zutreffend, hätte aber die Behörde später zu diesen Verhältnissen eine andere Einstellung oder auch eine bessere Einsicht in Zusammenhänge erlangt, die bei Ermessensübung zu einer anderen Entscheidung führen hätten können, so wären dies keine Gründe, die eine Änderung oder Zurücknahme nach § 294 BAO rechtfertigen könnten.

Eine nachträglich geänderte Rechtsauffassung könne nicht zu einer Zurücknahme des Begünstigungsbescheides Anlass geben wie z.B. eine nachträgliche andere tatsächliche oder rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes wenn diese offen zutage getreten wäre und keine Änderung während des Bestandes des Bescheides erfahren hätte (Ritz, BAO, 2. Auflage, S. 702f).

Von der Behörde wäre eine Verletzung von Offenlegungspflichten betreffend bedeutsamer Tatsachen nie behauptet oder festgestellt worden, daher wäre eine Maßnahme nach § 294 BAO - eine nachträgliche Veränderung im Tatsachenbereich - erforderlich gewesen, die aber nie stattgefunden hätte, weder in den Jahren 1996, 1999 oder 2003. Der Bescheid wäre somit

von Beginn an rechtswidrig ergangen. Wenn die nachträgliche Änderung nicht eingetreten wäre, sei somit die Voraussetzung des § 294 BAO nicht gegeben.

Damit sei der Argumentation der Behörde bezüglich eines von vornherein unzulässig gewähltes, abweichendes Wirtschaftsjahres der Boden entzogen. Der Genehmigungsbescheid nach § 294 BAO sei nicht aufhebbar und dürfe das abweichende Wirtschaftsjahr nicht fortgeführt werden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen nicht mehr vorliegen. Diese Voraussetzungen wären nie vorgelegen und hätte bereits 1996 eine Berichtigung vorgenommen werden müssen und wäre eine nachträgliche Korrektur nicht möglich.

Weiters würde das Argument des abweichenden Sachverhaltes bezüglich der VwGH-Erkenntnisse nicht überzeugen. Das Erkenntnis 25. November 1999, 99/15/0194 beziehe sich auf eine KG, die seit Beginn der Tätigkeit ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr aufgewiesen hätte und nicht mit Bescheid umgestellt hätte. Der Sachverhalt des Erkenntnisses vom 30. November 1996, 94/13/0126 wäre dagegen vergleichbar - betreffend einen selbständig tätigen Wirtschaftstreuhänder, der seit Jahren zu Unrecht abweichend bilanzierte. Es sei nicht ersichtlich, ob dieses auf den Zeitpunkt der Betriebseröffnung zurückgehen würde oder nicht. Entscheidend wäre jedoch, dass der VwGH auf diesem Umstand nicht Bezug nehmen würde und dies keine Entscheidungsrelevanz beimessen würde. Es würden die Schlussfolgerungen ganz allgemein gezogen werden.

ad Anerkennung der Aufwendungen für die Liegenschaft Adr.neu

Die Beurteilung des Sachverhaltes durch die BP wäre oberflächlich und einseitig erfolgt und würden daher die zur Verfügung gestellten Informationen nochmals zusammengefasst:

- Die Büroliegenschaft in Adr.Bw. sei im Jahre 1990 erworben worden, mit einem damaligen Stand von 14 Mitarbeitern. Im Juni 1997 hätte der Mitarbeiterstand mehr als das Doppelte gezählt. In der Zeit 1994 bis 1996 wären große Kunden wie Beisp.1-folg. gewonnen worden. Daher wäre die Errichtung eines repräsentativen Bürogebäudes beabsichtigt worden mit der Möglichkeit der zusätzlichen Vergrößerung. Durch die Liegenschaft Adr.neu mit 2.500 m² Grund wäre lt. Maklerfirma zusätzlich zum bereits bestehenden Gebäude ein weiteres Gebäude auf der unteren Grundstückshälfte Richtung Wohnstr. möglich gewesen.
- Die vorhandene Bausubstanz wäre lt. einem in der Vergangenheit tätig gewesenen Baumeister (A.) begutachtet und als für eine Renovierung brauchbar eingestuft worden. Auf dessen Empfehlung wären auch die Preisverhandlungen geführt worden, die vorhandene Substanz mit einem Rohbau von 3 bis 4 Mio. S und der Grund und der Boden nach Lage und Marktpreis mit einem Wert in der Größenordnung von rd. S 8.000,00 je m² bewertet worden. Das Objekt sollte nach einer Umbauphase von 12 bis 15 Monate bezogen werden.
- Vor diesem Hintergrund wäre die Liegenschaft im Oktober 1997 nach mehr als einjähriger Verhandlung mit den Verkäufern von Adr.neu und Ehegattin Y zu 4/5 und 1/5 entsprechend deren Gesellschaftsanteilen erworben worden. Dieser Erwerb sollte beim

absehbaren Eintritt mehrerer Gesellschafter das Halten der Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen sicherstellen, um die Einstiegsbedingungen (für jüngere Partner) günstiger zu gestalten bzw. die neuen Partner an der Immobilie zu beteiligen. Lediglich diese Immobilie wäre im Verhältnis zu 4/5 und 1/5 im Eigentum der Gesellschafter Adr.neu und Ehegattin Y gestanden und aus betrieblicher Sicht somit relevant. Damit wäre eindeutig die Absicht des Erwerbes von Sonderbetriebsvermögen belegt, dass nie ein Privaterwerb beabsichtigt gewesen wäre, sondern Flexibilität für eine (absehbare) Erweiterung des Gesellschafterkreises zu erhalten. Nach dem Ausscheiden von Dr.B. wäre die Erweiterung des Gesellschafterkreises vor allem in Zusammenarbeit mit der Stb.GmbHX absehbar gewesen. Weiters wäre der Immo.GmbH sowie der Verkäuferin die angestrebte Nutzung bekannt gewesen und hätte auch der Notar die Rechnungen an die Bw. vorgelegt. Der Kaufpreis wäre darüber hinaus aus der Liquidität der OHG bezahlt worden.

- Unmittelbar nach dem Kauf am 14. Oktober 1997 seien die Architekten DI.B. und DI.C. beauftragt worden, die Vorbereitungen für den Umbau in ein Bürogebäude zu beginnen, wie die erste Teilrechnung für den Zeitraum November 1997 bis Jänner 1998 vom 2. Februar 1998 iHv S 165.000,00 zuzüglich USt zeigen würde. Diese notwendigen Vorarbeiten für die betriebliche Nutzung wäre nicht nur als innerer Vorgang zu werten. Dieses Team hätte auf der Liegenschaft gearbeitet und damit für die Kanzlei genutzt, somit wäre insoweit auch keine private Nutzung möglich gewesen. Private Interessen wären allenfalls gegeben gewesen, die Errichtung einer Wohnhausanlage am Nachbargrundstück zu verhindern. Somit würde es sich bei der Adresse Adr.neu nicht um ein privates Reservegrundstück handeln, sondern sei Ziel gewesen das zwischenzeitlich zu kleine Objekt Adr.Bw. möglichst bald gegen eine größere Büroimmobilie auszutauschen. Auch gegenüber dem Finanzamt wäre mit Schreiben vom 12. Jänner 1998 eine Mitteilung an die (Einheits-)Bewertungsstelle bezüglich laufender Vorarbeiten ergangen. Es hätte sich somit nicht nur um eine bloße Absicht ohne Manifestation gegenüber der Außenwelt gehandelt.
- In weiterer Folge hätte die Kanzlei zwei wesentliche Rückschläge Ende 1997 und Sommer 1998 erlitten. Der Auftrag Konzernprüfung samt Prüfung diverser Einzelgesellschaften wären nach deren Privatisierung verloren gegangen, ebenso der langjährige Kunde S. nach dem Verkauf an K.. Entsprechend wäre die Mitarbeiterzahl und auch der Büroraumbedarf gesunken.
- Gleichzeitig hätten die Architekten entgegen dem Baumeister A. die vorhandene Bausubstanz kritisch beurteilt und die Beauftragung an Spezialisten empfohlen, ob der Altbau sanierbar wäre. Die beauftragten Sachverständigen DI.D (beideter Ingenieurkonsulent für Bauwesen) legten mit 15. Juni 1998 ein Gutachten, dass eine vollwertige Sanierung nicht mehr möglich sei. Ein Abriss hätte zusätzliche Abbruchkosten neben dem Verlust der bezahlten Kosten für den Altbaubestand ergeben, somit ein insgesamt geändertes und mit erhöhtem Zeitbedarf verbundenes Bauverfahren.
- Bei der Erstellung des Abschlusses 30. Juni 1998 im September 1998 wären diese Umstände zu berücksichtigen gewesen (Änderung der Wachstumsperspektive, Verteuerung der Kosten für den Altbau). Da es sich von Beginn an um ein Kanzleiprojekt gehandelt hätte, wäre die Wertminderung in der Sphäre des Betriebsvermögens der OHG zu erfassen gewesen. Der Zeitabstand seit dem Kauf des Objektes hätte auf die Wertminderung im Juni 1998 keinen Einfluss gehabt.
- Diese Umstände hätten zur Einstellung der Vorarbeiten geführt und wäre bei sofortigem Verkauf nicht einmal die Realisierbarkeit des bezahlten Grundstückspreises als gesichert beurteilt worden, daher sei die Liegenschaft ins Privatvermögen übernommen worden.

Die betriebliche Veranlassung würde daher insgesamt außer Streit stehen, die Höhe der Wertminderung wäre auch vom Prüfer nicht in Zweifel gezogen worden und die Nichtanerkennung des Betriebsausgabencharakters daher rechtswidrig.

Unter Verweis auf die obigen Gründe wären daher die Wiederaufnahmebescheide betreffend das Feststellungsverfahren 1998 und 1999 wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

1.) Abweichendes Wirtschaftsjahr

Zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung zu der von der BP vorgenommenen Korrektur des Gewinnermittlungszeitraumes gem. Tz 19 würde auf die Darlegung der rechtlichen Würdigung im Prüfungsberichtes verwiesen.

2.) Liegenschaft Adr.neu/Wohnstr. 2

Die steuerliche Vertretung wendete in der Berufungsschrift (subjektive) Gründe ein, die zu dem Grundstückserwerb und zur Aufgabe der Absicht der betrieblichen Nutzung geführt hätten. Diese würden von der BP auch nicht bestritten. Ebenso würde deutlich dargelegt, warum von einer Sanierung des erworbenen Gebäudes für einen künftigen Kanzleisitz Abstand genommen worden wäre. Diesen Argumenten sei nichts entgegenzuhalten.

Die BP weise jedoch darauf hin, dass für die Aufnahme von Wirtschaftsgütern als notwendiges Sonderbetriebsvermögen Voraussetzung wäre, dass dieses auch tatsächlich betrieblich verwendet werde, womit die Ausführungen über die Motive keine ausschlaggebende Bedeutung hätten.

Ergänzend wären aus den vorliegenden Schriftstücken folgende - zum Teil widersprüchliche - Sachverhalte anzuführen:

Das Gutachten des Sachverständigen vom 15. Juni 1998 hätte belegt, welche Maßnahmen gesetzt werden müssen, damit eine erfolgreiche Instandsetzung des durchfeuchteten Mauerwerkes erfolgen könne. Der Tatsache, dass eine solche Sanierung teurer als ein Neubau sei bzw. eine längere Bauzeit mit sich bringen würde, trete die BP nicht entgegen. Bestritten würde weiters nicht, dass Aufwendungen „mit Blickrichtung auf eine kanzleimäßige Nutzung“ angefallen wären. Die Rechnung vom 2. Februar 1998 betreffend "Vermessung des Grundstückes, Durchführung der Bestandsaufnahme des vorhandenen Objektes, Durchführung von Erhebungen bei der Baubehörde etc. in Höhe von ATS 165.000,00" sei jedoch kein Indiz für eine tatsächliche betriebliche Nutzung. Vermessungskosten und Bestandsaufnahme würden auch bei einem Erwerb im Privatvermögen anfallen. In der

Berufungsschrift würde weiters ausgeführt, dass die Erwerber der Liegenschaft keinerlei privates Interesse an diesem Grundstück hätten, da sie bereits ein „schönes Wohnhaus mit Garten“ als Nachbargrundstück in der Wohnstr. 2A besitzen würden. Um die Motive für den Erwerb des Grundstückes Adr.neu zu erweitern, würde bemerkt, dass sich Hr. Dr.X bereits seit 1996 bemühte, dieses Grundstück zu erwerben. Ein weiterer Grund für dieses Engagement könne auch darin gelegen sein, dass man neben seinem als Privatwohnsitz dienendem Grundstück keinen fremden Liegenschaftseigentümer haben wollte. Dies würde in der Berufungsschrift auch bestätigt: „... als Interesse bestand, zu verhindern, dass am Nachbargrundstück zur Wohnstr. 2 A eine Wohnhausanlage errichtet" würde.

Im Schreiben an die Bewertungsstelle vom 12. Jänner 1998 wäre darauf hingewiesen worden, dass noch zu klären sei, welche Teile der vorhandenen Bausubstanz nutzbar wären oder ob ein Totalabbruch in Betracht komme. Weiters würde lt. Bw. daraus hervorgehen, dass es Ziel sei, dieses Gebäude für die Kanzlei zu sanieren. Ein weiteres Schreiben an die Bewertungsstelle vom 11. Jänner 1999 würde in der Folge erwähnen, dass die Errichtung eines Einfamilienhauses geplant sei. **„Dieses Einfamilienhaus wird als Hauptwohnsitz der beiden Mitbesitzer Dr.X und EhegattinY dienen“**. Im Schreiben vom 17. Februar 1999 an die Bewertungsstelle wäre weiters ausgeführt worden: **„Es liegt ein ausführliches Gutachten (die Kopie des Deckblattes legen wir bei), des speziell in Trockenlegungsfragen allgemein anerkannten DI.D vor, der zu dem Ergebnis gelangt, dass die gesamte vorhandene Bausubstanz durch das von ihm vorgeschlagene Sanierungskonzept nutzbar und auf Neubaustandard sanierbar ist ... Nach Abschluss (Jahreswechsel 1999/2000) wird das Objekt von uns als Einfamilienhaus genutzt“**. Diese Ausführungen würden im Widerspruch zu der „Unsanierbarkeit“ und des Abbruches als einzige Lösung stehen.

Nach Ansicht des Bw. seien die bezahlten Kosten für den Altbaubestand verloren, da aufgrund des Gutachtens eine „vollwertige Sanierung“ nicht mehr möglich wäre. Es wäre daher nur mehr die Variante Abriss mit anschließendem Neubau in Betracht gekommen. Beim Abriss wären die bezahlten Kosten für den Altbaubestand verloren gegangen, zusätzlich wären Abbruchkosten entstanden und ein geändertes, mit erhöhtem Zeitbedarf verbundenes Bauverfahren zu erwarten gewesen. Die Erwerber hätten sich daher - relativ schnell - dazu entschieden, auf dem gegenständlichen Grundstück ein Einfamilienhaus für den privaten Wohnsitz errichten zu lassen. Dies bestärke die Tatsache, dass - auch - private Überlegungen für den Ankauf mit eingeflossen wären und sei es nur zu verhindern, dass eine Wohnhausanlage auf dem Nachbargrundstück errichtet würde. Letztendlich wäre auch auf dieser Liegenschaft ein neues Einfamilienhaus zur privaten Nutzung errichtet worden.

Die Voraussetzungen für betriebsnotwendiges Sonderbetriebsvermögen wären im BP-Bericht ausführlich dargelegt worden. Nach Ansicht der BP hätte das in Frage stehende Grundstück nie Sonderbetriebsvermögen werden können, selbst wenn alle (subjektiven) Motive für den Erwerb und die Aufgabe der Absicht zur betrieblichen Nutzung ausführlich in der Berufungsschrift dargelegt worden wären. Daher könnten auch allenfalls damit im Zusammenhang stehende Verluste steuerlich nicht berücksichtigt werden.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1998 sei gerechtfertigt, da erst durch umfangreiche Ermittlungen der BP der Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft Adr.neu festgestellt worden wäre, welche zu einem geänderten Sachbescheid geführt hätten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1999 (der Erstbescheid hätte das Kalenderjahr 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 umfasst) und die Berücksichtigung der Gewinnermittlungszeiträume Juli bis Dezember 1998 und Jänner bis Dezember 1999 wäre auf Grund § 303(4) BAO erfolgt. Wie die Bw. ausgeführt hätte, wäre bei der (Vor)BP vereinbart worden, den fälschlicherweise ergangenen Bewilligungsbescheid aufzuheben, um sodann die Gewinnermittlungszeiträume gemäß dem Kalenderjahr umzustellen. Weder die BP noch das Finanzamt seien davon ausgegangen, dass der Rechtsstandpunkt der Bw. darauf hinausläuft, bei der Umstellung auf das Kalenderjahr ein Rumpfwirtschaftsjahr nicht der Besteuerung zu unterziehen. Sollte die Bw. schon zum damaligen Zeitpunkt die in der Berufungsschrift dargelegte Rechtsmeinung vertreten haben, so wäre es konsequent gewesen, eine berichtigte Erklärung für das Jahr 1998 abzugeben. Zum Zeitpunkt der BP wäre eine Schätzung des Jahres 1998 nicht möglich gewesen, da nur ein Abschluss bis 31. Juni 1998 vorgelegen wäre, zum anderen hätte die BP den Standpunkt vertreten, dass erst die Aufhebung des Bewilligungsbescheides den Wechsel des Gewinnermittlungszeitraumes zulassen würde. Das Gesamtbild der Verhältnisse würde darauf hindeuten, dass die Bw. durch die Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr 1999 (ohne Berücksichtigung des Zeitraumes Juni bis Dezember 1998) die Behörde irregeführt hat. Auch wäre der rechtliche Standpunkt bei Abgabe der Erklärung nicht dargelegt worden.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wurde wie folgt ergänzend ausgeführt:

ad Liegenschaft Adr.neu

1. Der nach Kaufvertragsabschluss erteilte Auftrag an die Architekten könnte nicht als lapidar damit abgetan werden, dass dies kein Indiz für eine betriebliche Nutzung sei. Die diesbezügliche Rechnung wäre logische Konsequenz des betrieblich begründeten Auftrages.

2. Der Hinweis auf sich durch das private Nachbargrundstück ergebende private Interessen sei im Hinblick auf die Größenordnungen nicht entscheidungsrelevant. Das Nachbargrundstück Wohnstr. 2A wäre etwas größer als 700 m², die Liegenschaft Gehlengasse hätte rund 2.500 m² und auch dreimal soviel gekostet. Das Argument ein dreimal teures Nachbargrundstück zu kaufen, um sich eine ruhige Nachbarschaft zu sichern, hätte daher jedenfalls keine Entscheidungsrelevanz gehabt.

3. Die Bemühungen das Objekt zu kaufen, würden auf 1996 zurückgehen, den Zeitpunkt des Ablebens der Vorbesitzerin, die Raumprobleme in der Adr.Bw. wären seit der Betreuung der Großkunden 1994 bis 1996 akut geworden und vorhanden gewesen.

4. Betreffend die Schreiben an die Bewertungsstelle würde auf die Chronologie verwiesen:

"Kauf nach langen Vorgesprächen im Oktober 1997; sofortiges Einleiten der Umbauarbeiten und Bauverfahren; Beauftragung DI.D mit Erstellung Gutachten zur Sanierbarkeit (Gutachten datiert mit 7/1998); die Entscheidung Aufgabe des Umbaus für Kanzleizwecke erfolgte im Erstellungszeitraum für den Abschluss 30. Juni 1998 bis im Herbst 1998 (die Abwertung und Entnahme aus dem Betriebsvermögen erfolgte im Juni 1998)."

Es wäre daher die Entscheidung zu treffen gewesen, ob das Objekt verkauft werden solle oder nicht, da zum damaligen Zeitpunkt nicht einmal der reduzierte Wert realisierbar gewesen wäre bzw. hätte ein Zuwarten mangels vorhandener Heizung den Zustand verschlimmert. Daher wäre Ende 1998 entschieden worden die zwischenzeitig aus dem Betriebsvermögen entnommene Liegenschaft mit einem privat nicht benötigten Wohnhaus zu bebauen, wobei der Altbau ebenso zu entfernen war.

Ursprünglich wäre jedoch das Objekt für die Kanzlei erworben und seit dem Erwerb bis zum Verkauf 1998 nie privat genutzt worden. Der Bau eines privaten Wohnhauses wäre daher bei einem späteren Verkauf als Erfolg versprechendste Variante beurteilt worden.

5. Betreffend das Schreiben vom 17. Dezember 1999 an die Bewertungsstelle sei auszuführen: Die Einheitswertstelle hätte das Objekt als unbebaute Liegenschaft qualifiziert. Dies hätte jedoch nicht den Tatsachen entsprochen, da das alte Haus noch vorhanden und als sanierbar eingestuft worden wäre.

Bei der Frage Neubau oder Sanierung Altbau hätte man sich auf die Fachleute verlassen müssen, dass eine vollwertige Sanierung nicht erreichbar sei, wenn auch rein optisch durch eine Sanierung Neubaustandard erreichbar gewesen wäre. Die Aufwendungen hätten in Intervallen von 8 bis 10 Jahren neuerliche Instandsetzungsmaßnahmen erfordert und wären dies nicht vertretbar gewesen. Diese Angaben seien lt. Bw. somit nicht widersprüchlich.

ad Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Ausführungen der GrBP würden am Sachverhalt bzw. an der Substanz vorbeigehen, dass im Rahmen der (Vor)BP ein schwerer Fehler gemacht worden wäre und nun zugedeckt werden soll.

1. Mit der (Vor)BP wäre nicht die Aufhebung des Bewilligungsbescheides „vereinbart“ worden, sondern hätte die BP einen entsprechenden Bescheid veranlasst. Nach Erlassung des Bescheides wären die einschlägigen Erkenntnisse ergangen (VwGH 30.10.1996, 94/13/0126 und 25.11.1999, 99/15/0194), denen zufolge eine Umstellung auf das Kalenderjahr im vorliegenden Zusammenhang zu keinem Gewinnermittlungszeitraum von mehr als 12 Monate hätte führen dürfen. Der Grundsatz der Periodengewinnbesteuerung sei nicht über jenen der Totalgewinnbesteuerung zu stellen. Dementsprechend wäre ein Bilanzierungszeitraum 1. Juli 1998 bis 31. Dezember 1999 ausgeschlossen. Es käme nur der 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 in Betracht und wäre auch erfolgt.

2. Unverständlich sei die Feststellung der GrBP: „Sollte der Abgabepflichtige schon zum damaligen Zeitpunkt die in seiner Berufungsschrift dargelegt Rechtsmeinung vertreten haben, so wäre es konsequent gewesen, eine berichtigte Erklärung für das Jahr 1998 abzugeben. ... Das Gesamtbild der Verhältnisse deutet darauf hin, dass der Abgabepflichtige durch Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr 1999 (ohne Berücksichtigung des Zeitraumes Juni bis Dezember 1998) die Behörde irregeführt hat.“

3. Nach der eindeutigen Judikatur des VwGH hätte dieser Sachverhalt nur an der Wurzel, d.h. im Gewinnermittlungszeitraum 1996 gelöst werden können. Die Umstellung im Jahre 1998 mit einem Bilanzierungszeitraum 1. Juli 1997 bis 31. Dezember 1998 würde ebenso zu einer Besteuerungsperiode von 18 Monaten führen und sei daher rechtswidrig. Die Empfehlung der GrBP zur Abgabe einer berichtigten Erklärung 1998 würde somit gegen das Einkommensteuergesetz verstoßen. Die BP hätte jedoch die Berichtigung an der Wurzel 1996 nicht vorgenommen. Da die Bescheide bis 1996 Rechtskraft erlangt hätten und die angeführte Judikatur vorgelegen sei, wäre die Sanierung unter Einschluss aller Perioden nicht mehr möglich gewesen. Die Steuererklärung wäre auf Basis eines Jahresabschlusses und Gewinnermittlungszeitraumes von 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 eingereicht worden, was entsprechend den vorliegenden Umständen die gesetzlich einzig zulässige Möglichkeit gewesen wäre. Eine Irreführungsabsicht sei lt. Bw. daher nicht zu erkennen.

In der am 7. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Gesellschafter Dr.X ergänzend ausgeführt:

Die Feststellung der BP, wonach der Bewilligungsbescheid vom Juni 1996 im Rechtsbestand geblieben und demnach ein abweichendes Wirtschaftsjahr zu Recht geführt worden sei, stehe im Widerspruch dazu, dass mit diesem Bescheid nicht die Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, sondern lediglich die Genehmigung zur Änderung des Stichtages bewilligt worden wäre.

Nach herrschender Lehre dürfe im Falle des Wegfalles der gesetzlichen Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr dieses nicht mehr fortgeführt werden, sondern sei eine Berichtigung von Beginn an durchzuführen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass der vorliegende Sachverhalt durchaus mit dem bereits in der Berufung zitierten Erkenntnis des VwGH vergleichbar sei, in welchem der Gerichtshof ausgesprochen hat, dass dann, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht vorliegen, eine Berichtigung bereits an der Wurzel vorzunehmen sei.

Die zweite in diesem Zusammenhang zu klärende Rechtsfrage resultiere daraus, dass auch der Bescheid gem. § 294 BAO mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen rechtswidrig sei. Eine Maßnahme nach § 294 BAO sei nämlich nicht zulässig, wenn sich die Umstände, die zur Erlassung des Bescheides geführt haben, nicht geändert haben. Im vorliegenden Fall würden solche geänderten Umstände im Tatsachenbereich nicht vorliegen, denn die Voraussetzungen wären im Jahre 1996 die gleichen gewesen wie im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides nach § 294 BAO. Auch würden die Voraussetzungen des lit. b leg.cit. nicht vorliegen, da im Antrag auf Bewilligung eines abweichenden Wirtschaftsjahres ausdrücklich festgehalten worden wäre, dass es sich um eine Prüfungsgesellschaft handelt.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte vor, dass die Ausführungen, wonach im vorliegenden Fall zwei rechtswidrige Bescheide ergangen seien, zwar zutreffen, allerdings seien beide Bescheide rechtskräftig geworden und hätte der Bewilligungsbescheid bis zu dessen Aufhebung jedenfalls Rechtswirkung entfaltet.

Betreffend die Liegenschaft Adr.neu wurde ergänzend vorgebracht, dass in diesem Zusammenhang zu klären sei, ab welchem Zeitpunkt ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört. Sei für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Zeitpunkt der ersten Inbetriebnahme ausschlaggebend oder sei ein Wirtschaftsgut bereits dann als zum Betriebsvermögen gehörend anzusehen, wenn vor der ersten Inbetriebnahme bereits betrieblich bedingte Handlungen durchgeführt werden. Diesbezüglich wurde vergleichsweise auf den Erwerb eines Kfz verwiesen, das vor der ersten Inbetriebnahme lackiert (bzw. mit der Firmenaufschrift versehen) wird. Es erhebe sich die Frage, ob eine betriebliche Nutzung erst in dem Zeitpunkt, in dem der erste Kilometer gefahren wird, vorliegt oder bereits im Zeitpunkt des Anfallens betrieblich bedingter Aufwendungen.

Weiters wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die gg. Liegenschaft, anders als andere im Privatbesitz befindliche Immobilien der Ehegatten Dr.X, entsprechend den Gesellschaftsanteilen erworben wurde.

Das Objekt sei deshalb nicht von der Bw. gekauft worden, weil der Erwerb durch die Bw. zu einem riesigen Eigenkapital geführt hätte und damit der Erwerbspreis für junge neu eintretende Gesellschafter zu hoch gewesen wäre.

Nach Ansicht der Vertreterin des Finanzamtes wären auch private Erwägungen für den Erwerb ausschlaggebend gewesen, worauf insbesondere die langen Kaufverhandlungen hindeuten würden. Die Absicht, das Grundstück betrieblich zu nutzen, sei jedenfalls aufgegeben worden, und zwar bereits nach einem sehr kurzen Zeitraum. Die Teilwertabschreibung würde nicht betrieblich veranlasst sein.

Laut Einwendung von Dr.X könne eine betriebliche Nutzung nur durch den Auftrag zum Umbau der Liegenschaft in ein Bürogebäude eingeleitet werden und wäre dies unmittelbar nach dem Erwerb auch erfolgt. Dabei wurden nochmals detailliert jene Umstände, die letztlich dazu geführt haben, dass die Liegenschaft nunmehr privat genutzt wird, dargelegt (insbesondere der Verlust der zwei bedeutenden Kunden Konzernprüfung und S. sowie die Feststellungen im Gutachten DI.D, dass eine Renovierung nicht möglich sei und daher nur ein Abriss des Altbestandes mit anschließendem Neubau in Frage gekommen wäre, was zu erheblichen Mehrkosten geführt hätte). Die Liegenschaft wäre auch erst im Jahre 2002 privat benutzbar geworden. Die Kanzlei sei in der Zwischenzeit in ein anderes Bürogebäude übersiedelt und der Betriebssitz in der Adr.Bw. aufgegeben worden.

Auf die Frage, warum in der Vollmacht betreffend Beauftragung der Architekten DI.B. und DI.C. als Betreff „Villenbau“ angegeben wurde, wurde ausgeführt, dass es sich schließlich um eine Villa gehandelt hätte und auch das Objekt in der Adr.Bw. als Villa bezeichnet werde. Der Entscheidungsprozess betreffend den Erwerb einer größeren Immobilie habe sich trotz akuter Platzprobleme in der Adr.Bw. deshalb so lange hingezogen, weil es sich im Hinblick darauf, dass die Gesellschaft von den Kunden nur kurzfristige Aufträge (in der Regel für 1 Jahr) erhalten würde, um eine sehr schwierige Entscheidung gehandelt habe. Zudem hätte es sich beim Projekt Adr.neu um eine Größenordnung von rund S 40 Mio (inkl. Umbau) gehandelt.

Auf den Einwand der Finanzamtsvertreterin, dass geeignete Büroräume auch angemietet hätten werden können, entgegnete Dr.X, dass im Hinblick auf die wechselnden Auftragsverhältnisse eine hohe Flexibilität erforderlich sei, welche bei einer eigenen Immobilie

wesentlich größer sei als bei einer angemieteten mit einer vertraglichen Bindung in der Regel von mindestens 10 Jahren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für die Jahre 1998 und 1999:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.

Wiederaufnahmegründe sind nach ständiger Rechtsprechung nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist dabei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO, 3. Aufl., § 303, Tz 13f).

Tatsachen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, a.a.O. § 303, Tz 7).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen ist somit ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wiederaufzunehmenden Verfahrens – bei Kenntnis der Tatsachen – eine anders lautende Entscheidung erfolgt wäre (Ritz, a.a.O. § 303, Tz 10).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003 und VwGH 6.12.1990, 90/16/0155,0165).

Selbst in Fällen, in denen in abgeschlossenen Verfahren hinsichtlich Tatsachen lediglich ein Verdacht bestand, wenn also bloß vermutet wird, dass der Sachverhalt in Wirklichkeit ein anderer ist als der, der der Behörde bekannt gegeben wurde und der Behörde bekannt geworden ist, ohne dass mit dem für möglich gehaltenen Sachverhalt die ihm entsprechenden Rechtsfolgen verbunden werden, bedeutet der spätere Nachweis des bis dahin lediglich vermuteten, des bis dahin von einem Verdacht, aber nicht von der Kenntnis, der Gewissheit oder dem Erwiesenen erfassten Sachverhaltes eine Neuerung iSd § 303 Abs. 4 BAO.

Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund.

Es ist also bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens – im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme – nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also allenfalls der Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung treffen würde, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (vgl. Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Die Verfügung der Wiederaufnahme steht im Ermessen, mit dem Ziel eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, aaO, Tz. 37 zu § 303).

Wiederaufnahme betreffend Einkünftefeststellung 1998:

Der Prüfbericht enthält bisher nicht bekannte Tatsachen betreffend die Liegenschaft Adr.neu , bzw. wurde der Sachverhalt iZm der Behandlung dieser Liegenschaft als Sonderbetriebsvermögen (insbesondere bezüglich der Vorgangsweise hinsichtlich Kauf, Aufwendungen, Gutachtenerstellung und Entnahme) erst im Zuge der durchgeführten

Betriebsprüfung vollständig bekannt. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung ging die Veranlagungsstelle entsprechend der Abgabenerklärung von einer betrieblichen Nutzung der Liegenschaft aus, zumal gegenüber der bescheiderlassenen Stelle keine Bezug nehmenden Unterlagen (Anbot, Kaufvertrag, Gutachten etc.) hinsichtlich der mit der Liegenschaft zusammenhängenden Vorgänge vorgelegt wurden. Ebenso wurden die Umstände und Beweggründe für die nunmehrige Privatnutzung wie insgesamt eine vollständige Sachverhaltsdarstellung erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gegeben. Es handelt sich somit um Tatsachen i. S. d. § 303 Abs. 4 BAO, welche das Finanzamt jedenfalls zur Wiederaufnahme berechtigen.

Dass die Bewertungsstelle im Jahr 1999 über die Vorgangsweise bezüglich dieser Liegenschaft Kenntnis erlangte bzw. in einem Schreiben vom 11.1.1999 darüber informiert wurde, dass die Errichtung eines Einfamilienhauses (welches als Hauptwohnsitz der beiden Mitbesitzer Dr.X und EhegattinY dienen sollte) geplant sei, hindert die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich (allein) entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. So hat der Gerichtshof etwa im Erkenntnis vom 24.6.2003, ZI 99/14/0015, ausgesprochen, dass es nicht genügt, wenn der maßgebliche Sachverhalt allenfalls "zum Informationsgut der gesetzlich eingerichteten, in ihrer organisatorischen Gesamtheit wirkenden Behörde gehört".

Dass der abgabenfestsetzenden Stelle (Veranlagungsstelle) sämtliche entscheidungsrelevanten Umstände bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt waren, wird aber vom Bw. weder in der Berufung noch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung behauptet.

Hinsichtlich der Einkünftefeststellung für das Jahr 1998 ist aber auch insofern von einer neuen Tatsache auszugehen, als (erst) im Zuge der Betriebsprüfung die Ermittlung des Gewinnes für den Zeitraum 1.7.1998-31.12.1998 übergeben wurde (siehe Tz 20 des BP-Berichtes, auf welche u.a. zur Begründung der Wiederaufnahme verwiesen wurde). Somit waren diese in Tz 20 des Prüfungsberichtes dargestellten Einkünfte im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides dem Finanzamt nicht bekannt und wurde daher dem angefochtenen Bescheid insoweit ein unvollständiger Sachverhalt zu Grunde gelegt. Nach der Judikatur des VwGH ist aber für die Wiederaufnahme des Verfahrens maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH vom 29.9.2004, 2001/13/0135 u.v.a.). Wären dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides diese Einkünfte bekannt gewesen, hätte dieser Umstand einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen vermag daher das Berufungsvorbringen, wonach die Wiederaufnahmeberechtigung für das Jahr 1998 nicht gegeben sei, nicht zu überzeugen. Denn die Einkünftefeststellung für das Kalenderjahr 1998 erfolgte auf Grund der von der Bw. abgegebenen Feststellungserklärung, wobei die Erklärung für das Wirtschaftsjahr 1998 die vom 1.7.1997 - 30.6.1998 erzielten Einkünfte enthielt. Die für den Zeitraum 1.7.1998 - 31.12.1998 ermittelten Einkünfte wurden von der Bw. weder im Zuge der Abgabe der Erklärungen für das Jahre 1998 noch für das Jahr 1999 bekannt gegeben. Erst als im Zuge der die Jahre 1997 bis 1999 betreffenden BP festgestellt wurde, dass die Einkünfte des zweiten Halbjahres 1998 nicht erklärt worden waren, erfolgte deren (ziffernmäßige) Bekanntgabe durch die Bw.

Dabei handelt es sich zweifelsohne um das Hervorkommen von Tatsachen, da erst durch die Kenntnis der bisher nicht erklärten Einkünfte die Möglichkeit geschaffen wurde, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmsgrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (z.B. VwGH 14.3.1990, 88/13/0011; zit. in Stoll, a.a.O., 2934 mwN).

Im Hinblick darauf, dass die Einkünfte des zweiten Halbjahres 1998 erst im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung bekannt gegeben worden sind, war nach Auffassung des Senates 1 dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der entscheidungswesentliche Sachverhalt insoweit nicht vollständig bekannt und erweist sich demzufolge die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 1998 auch aus diesem Grunde als gerechtfertigt.

Wiederaufnahme betreffend Einkünftefeststellung 1999:

Hinsichtlich der Wiederaufnahme betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 1999 ist auszuführen, dass die dem Finanzamt erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gegebenen Einkünfte für den Zeitraum 1.7.1998 bis 31.12.1998 zwar – wie oben ausführlich dargestellt – eine neue Tatsache und damit einen Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 BAO darstellen, aber die Kenntnis dieser Tatsache keinen im Spruch anders lautenden Bescheid für

das Jahr 1999 herbeigeführt hätte, weil diese Einkünfte im Jahr 1998 zu berücksichtigen sind (siehe unten).

Zu prüfen bleibt, ob angesichts des verbleibenden, nicht erklärten Betrages iHv ATS 113.303,00 betreffend Luxustangente für den PKW der Marke M. die Wiederaufnahme des Jahres 1999 zu Recht erfolgte.

Dass hinsichtlich der betreffenden Feststellung die Wiederaufnahme dem Grunde nach zu Unrecht erfolgte, wird auch von der Bw. nicht behauptet. In der Berufung wird dazu ausschließlich vorgebracht, dass dieser Wiederaufnahmsgrund im Sinne der Rechtsprechung des VwGH der Höhe nach als geringfügig anzusehen sei, zumal die Hinzurechnung lediglich 0,72% der erklärten Einkünfte betrage und damit unter die 1%-ige Geringfügigkeitsgrenze falle.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung werden amtswegige Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut bzw. relativ) sind. Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe zu beurteilen. Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren, z.B. Einkommensteuer dreier Jahre), so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (Ritz, a.a.O. § 303, Tz 40 und 41 unter Hinweis auf die Rspr des VwGH).

Stellt sich die Frage der amtswegigen Wiederaufnahme von Verfahren über Grundlagenbescheide (z.B. einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO); so werden die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül miteinzubeziehen sein (Ritz, a.a.O. § 303, Tz 44).

Im vorliegenden Fall ist zunächst davon auszugehen, dass die erfolgte Hinzurechnung in Höhe von S¹113.303,00 absolut gesehen zweifellos nicht mehr als geringfügig angesehen werden kann (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Dazu kommt, dass iS vorstehender Ausführungen bei der Ermessensentscheidung auch die steuerlichen Auswirkungen dieses Betrages bei den Beteiligten zu berücksichtigen sind. Im Hinblick auf den bei den Gesellschaftern Dr.X und EhegattinY anzuwendenden Steuersatz von 50% ergeben sich aus der genannten Hinzurechnung insgesamt steuerliche Auswirkungen iHv ATS 56.651,50. Nach Ansicht des erkennenden Senates liegt bei einer steuerlichen Auswirkung des Wiederaufnahmsgrundes in der genannten Größenordnung keine Geringfügigkeit vor, weshalb die Wiederaufnahme des Einkünftefeststellungsverfahrens 1999 zu Recht verfügt wurde

Ad Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1998:

1. Aufwendungen betreffend Liegenschaft Adr.neu

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist zwischen notwendigem Betriebsvermögen und notwendigem Privatvermögen sowie gewillkürtem Betriebsvermögen zu unterscheiden. Als notwendiges Betriebsvermögen werden Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrer Wesensart und Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden. Eine bloß vorübergehende Nichtverwendung vor Beginn der tatsächlichen betrieblichen Nutzung steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen. Gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar sowohl als Privatvermögen oder Betriebsvermögen angesehen werden kann, darf jedoch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 88 nicht angesetzt werden. Nach außen hin tritt der Entschluss, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen, durch die Aufnahme in die Buchhaltung in Erscheinung. Das Sonderbetriebsvermögen ist in einer Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen.

Grund und Boden des Anlagevermögens bleibt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 leg.cit. insofern außer Ansatz, dass Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme als auch Teilwertminderungen steuerlich unberücksichtigt bleiben. Entfällt eine Teilwertabschreibung auf bewertungsfähige Wirtschaftsgüter auf bzw. über dem Grund und Boden, somit bebaute Grundstücke (Gebäude usw.), so ist der auf den nackten Grund und Boden entfallende Anteil zu schätzen und auszuscheiden (Quantschnigg-Schuch, aaO, Tz 16.7.1. zu § 4).

Zum Sonderbetriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die im (Mit)Eigentum eines oder mehrerer Mitunternehmer stehen und **dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen und diesem Betrieb auch tatsächlich entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Basis dienen**. Die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen resultiert daraus, dass Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft dienen, bei den Gesellschaftern, denen letztlich der Gewinnanteil aus der Gesellschaft zuzurechnen ist, zu wirtschaftlichen Vorteilen führen. Sonderbetriebsvermögen sind z.B. Grund und Boden, Gebäude, maschinelle Anlagen, Rechte und dergleichen, die der Mitunternehmer seiner Gesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Die Art der Verwendung bei der Gesellschaft ist für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen grundsätzlich unmaßgeblich (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 37.1.zu § 23).

Eine Anschaffung oder Herstellung im Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut bereits im Zuge dieser Vorgänge der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wird, andernfalls ist eine Einlage anzunehmen. Dies ist für die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen wie auch Übertragung stiller Reserven von Bedeutung. Werden

Wirtschaftsgüter aus einem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters z.B. nur kurzfristig in der Personengesellschaft genutzt und anschließend wieder dem eigenständigen Betrieb zugeführt, liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Einlage ins Sonderbetriebsvermögen vor. Gleichwohl sind jedoch alle mit dem Grundstück zusammenhängenden laufenden Einnahmen und Ausgaben (inkl. Afa) in der betrieblichen Sphäre der Gesellschaft zu erfassen (Quantschnigg-Schuch, aaO., Tz 37.4 zu § 23; VwGH 27.4.77, 936/76). Für die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen muss das Wirtschaftsgut der Gesellschaft somit auf Dauer zur Verfügung gestellt sein, vorübergehend der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter gehören nicht zum Sonderbetriebsvermögen (Doralt, ESt-Komm., Std. 2006, Tz 253 zu § 23).

Ein von einem Steuerberater angeschafftes Gebäude, das für die **erklärte Absicht, darin künftige Personalwohnungen und Büroräume unterzubringen, wegen seines schlechten Bauzustandes ungeeignet ist, gehört nicht zum notwendigen Betriebsvermögen**, weil es nicht objektiv geeignet ist, dem behaupteten Zweck zu dienen (VwGH 19.11.1979, 1378, 1431/78).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Nichtanerkennung der Aufwendungen, Absetzung für Abnutzung und Teilwertabschreibung für die Liegenschaft Adr.neu im Wirtschaftsjahr 1997/1998. Nach Ansicht der BP ist die Aufnahme des Gebäudes in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter wegen der nicht erfolgten betrieblichen Nutzung nicht zulässig, weil noch im selben Gewinnermittlungszeitraum die Absichtserklärung zur betrieblichen Nutzung aufgegeben worden sei. Lt. Ansicht der Bw. hätte das Gebäude auf Grund der Erweiterung des Klientenstocks als auch des Mitarbeiterstandes für Kanzleizwecke bzw. zur weiteren Vermietung verwendet werden sollen und hätte erst ein Gutachten vom 15. Juni 1998 den tatsächlich schlechten bzw. nicht sanierbaren Zustand des Gebäudes gezeigt.

Dazu ist festzustellen, dass eine Liegenschaft bzw. ein Gebäude grundsätzlich nicht nur zur betrieblichen Verwendung geeignet ist. Die streitgegenständliche Liegenschaft inkl. Gebäude **auf dem Nebengrundstück des Privatwohnhauses der beiden Gesellschafter** der Bw. kann auch als private Vermögensanlage dienen. Bei einem nicht benutzbaren Gebäude wie im vorliegenden Fall stellt sich zudem die Frage, ob dieses zum notwendigen (Sonder)Betriebsvermögen gehört. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören diese bei nur vorübergehender Nutzung durch die Gesellschaft nicht zum Sonderbetriebsvermögen (VwGH 27.4.1977, 936/76), bzw. ist in Bezug auf notwendiges Sonderbetriebsvermögen im Zweifel die Absicht des Betriebsinhabers entscheidend (VwGH 11.10.1957, ZI 1176/54). Wird das Grundstück nicht betrieblich verwendet, könnte nur gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters vorliegen

(VwGH 21.12.1993, 89/14/0186). Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen stößt jedoch nach herrschender Lehre ebenso insoweit auch auf Bedenken, als es dem Betrieb der Gesellschaft nicht dient (Doralt/Ruppe, I. Aufl., Tz 542).

Laut Kaufvertrag vom 14.10.1997 wurde die gg. Liegenschaft von Dr.X zu 4/5 und von EhegattinY zu 1/5 „als Gesellschafter der Dr.F. und Dr.X Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-OHG erworben“. Es handelt sich somit um ein Wirtschaftsgut, das zivilrechtlich im Privatvermögen der Gesellschafter erworben wurde.

Erst die weiteren Schritte bezüglich Vermessung der Liegenschaft mit 2. Februar 1998 und die dadurch entstandenen Aufwendungen im Frühjahr des Jahres 1998 wurden von der Bw. übernommen und im Rahmen der Gewinnermittlung der Bw. geltend gemacht, weiters hat die Bw. in der Folge ein Gutachten vom 15. Juni 1998 erstellen lassen und eine Abwertung bzw. Teilabschreibung des Gebäudes vorgenommen.

Dass die Liegenschaft von den Gesellschaftern Dr.X und EhegattinY - im Gegensatz zu anderen im Privatbesitz befindlichen Immobilien der Ehegatten - entsprechend deren Gesellschaftsanteilen erworben wurde und dass im Falle des Erwerbes der Liegenschaft durch die Bw. das Eigenkapital enorm gestiegen und der Erwerbspreis für neu eintretende Gesellschafter zu hoch gewesen wäre, spricht nach Ansicht des Berufungssenates nicht zwingend für einen beabsichtigten Erwerb als Sonderbetriebsvermögen.

Dazu kommt, dass die anlässlich der Bevollmächtigung der Architekten DI.B. und DI.C. durch die Ehegatten im Zusammenhang mit dem geplanten Umbau des Gebäudes im Betreff gewählte Bezeichnung „Villenbau“ (siehe Vollmachtserteilung vom 3.11.1997) nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht unbedingt auf eine geplante betriebliche Nutzung (als Bürogebäude) hindeutet, sondern eher auf eine private Nutzung (zu Wohnzwecken) schließen lässt.

Auch der Umstand, dass trotz der seit 1994/1995 gegebenen massiven bzw. „akuten“ Platzprobleme der Kanzlei (siehe Ausführungen in der Berufung und in der Berufungserhandlung) die sehr lange währende Verhandlungen hinsichtlich des Objektes in der Adr.neu in Kauf genommen wurden, ist für den Berufungssenat trotz der in der Berufungsverhandlung näher dargelegten schwierigen (betriebswirtschaftlichen) Entscheidungsfindung nur sehr schwer nachvollziehbar. Die Tatsache, dass die Kaufverhandlungen länger als ein Jahr gedauert haben (obwohl die Kanzlei zu diesem Zeitpunkt bereits seit längerem „aus allen Nähten platzte“) lässt auch ein privates Interesse an der gg. Liegenschaft vermuten.

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die in Rede stehende Liegenschaft ausschließlich in der Absicht, diese betrieblich zu nutzen, erworben wurde, so hat dennoch eine tatsächliche betriebliche Nutzung nicht stattgefunden.

Tatsache ist vielmehr, dass die Liegenschaft nie dem Betrieb der Bw. gedient hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt zudem ein "Vorsorgekauf" einer Liegenschaft für eine erhoffte zukünftige weitere Expansion und die Einrichtung der eigenen Steuerberatungskanzlei nicht die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen. Die bloß eventuelle Absicht die Liegenschaft für eine zukünftige Tätigkeit der Bw. zu nutzen, macht diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht zum (notwendigen) Betriebsvermögen.

Dem Vorbringen, es habe die Absicht bestanden, die Liegenschaft als Bürogebäude zu verwenden, diese Absicht sei jedoch aus den näher dargelegten Gründen niemals verwirklicht worden, wird entgegengehalten, dass bloß innere, nicht in der Außenwelt zum Ausdruck kommende Überlegungen für die Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht maßgeblich sind. Die Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, stellt einen inneren Vorgang (Willensentschluss) dar, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass die Absicht besteht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen (vgl. das Erkenntnis vom 21. Juni 1994, 93/14/0217). Vielmehr muss diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlich betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsgutes führen.

Der (mündlich erteilte) Auftrag, eine Planung für den Umbau in ein Bürogebäude vorzunehmen, ist ebenso nicht maßgeblich für die Zuordnung zum Betriebsvermögen, weil letztlich ein solcher Umbau niemals zustande gekommen ist.

Wie die BP zutreffend ausgeführt hat, ist der Umstand, dass Aufwendungen für die Vermessung und die Durchführung einer Bestandsaufnahme des vorhandenen Objektes sowie für die Durchführung von Erhebungen bei der Baubehörde angefallen sind, noch kein Indiz für eine tatsächliche betriebliche Nutzung. Denn diese Aufwendungen fallen auch bei einem Erwerb im Privatvermögen an.

Nach Ansicht des Berufungssenates liegt somit im gegenständlichen Berufungsfall kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen vor, weil die ursprüngliche Absicht, die Liegenschaft als Bürogebäude zu nutzen, nicht verwirklicht wurde.

Auch wenn die Absicht, das Grundstück betrieblich zu nutzen, tatsächlich bestanden haben mag, so hätte doch diese Absicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsgutes führen müssen. Eine solche zeitnahe tatsächliche betriebliche Verwendung hat es im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben. Daran

vermögen die im Vorfeld durchgeführten Vermessungsarbeiten bzw. die Bestandserhebung und baubehördlichen Erhebungen ebenso wenig etwas zu ändern wie die dargelegten Gründe, die letztlich dazu geführt haben, dass das Objekt nunmehr zu privaten (Wohn)zwecken verwendet wird.

Im Erkenntnis 19.11.1979, ZI 1378, 1431/78 hat der VwGH ausgesprochen, dass ein angeschafftes Gebäude, das für die erklärte Absicht darin Büroräume unterzubringen, wegen seines schlechten Bauzustandes ungeeignet ist, nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, weil es objektiv nicht geeignet ist, dem behaupteten Zweck zu dienen.

Im vorliegenden Fall war nach dem Gutachten des Sachverständigen DI.D ein Umbau in ein Bürogebäude wegen der schlechten Bausubstanz nicht möglich und wurde letztlich der geplante Kanzleibau nicht verwirklicht. Die Bw. hat die Absicht, die Liegenschaft betrieblich zu nutzen, nicht verwirklicht. Die bloß eventuelle Absicht, die Liegenschaft für eine zukünftige Tätigkeit der Bw. zu nutzen, macht diese noch nicht zum (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Abweichendes Wirtschaftsjahr

Diesbezüglich geht der erkennende Senat von folgendem Sachverhalt aus:

Die in der Rechtsform einer OHG geführte Bw., eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Gewinnermittlung erfolgte im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleiches gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, Gewinnermittlungszeitraum war das Kalenderjahr. Auf Grund des Bescheides vom 11. Juni 1996 wurde dem Antrag der Bw. auf Änderung des Bilanzstichtages stattgegeben. Gleichzeitig wurde ausgesprochen, dass der Veranlagungszeitraum 1996 das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1.1996 bis 30.6.1996 umfasst und die darauf folgenden Wirtschaftsjahre jeweils vom 1. Juli bis 30. Juni dauern.

Demzufolge wurden die Gewinne in den folgenden Jahren auf Grund nachstehender Gewinnermittlungszeiträume erklärt und ermittelt:

| | | |
|-------|--------------------|------------------------|
| 1996: | 1.1.-30.6.1996 | (Rumpfwirtschaftsjahr) |
| 1997: | 1.7.1996-30.6.1997 | |
| 1998: | 1.7.1997-30.6.1998 | |

Auf Basis der Rechtsansicht der (Vor)BP über die Jahre 1994 bis 1996, dass der Übergang auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr zu Unrecht zuerkannt worden war, erließ das Finanzamt am 9. April 1999 einen (den Bewilligungsbescheid vom 11. Juni 1996 aufhebenden) Bescheid

gemäß § 294 BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 2 Abs. 5 EStG 1988 ein abweichendes Wirtschaftsjahr nur bei Buchführenden Land- und Forstwirten und protokollierten Gewerbetreibenden (§ 5) erlaubt ist.

Die Bw. legte in der Folge die Steuererklärung und Bilanz betreffend die Einkünfte über den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 vor, die Vorlage einer Steuererklärung und Bilanz betreffend den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 1998 erfolgte jedoch nicht.

Auf Grund der Feststellungen der nachfolgenden BP über die Jahre 1997 bis 1999, wonach zufolge der (ex nunc wirkenden) Bescheidaufhebung das abweichende Wirtschaftsjahr per 30.6.1999 zum letzten Mal zulässig wäre, wurden dem Veranlagungsjahr 1999 im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkünfte des (abweichenden) Wirtschaftsjahres 1999 und eines Rumpfwirtschaftsjahres 1.7.1999 – 31.12.1999 zu Grunde gelegt.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist der vorliegende Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 ist das Wirtschaftsjahr Gewinnermittlungszeitraum. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und protokollierte Gewerbetreibende (§ 5 EStG) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ermitteln; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Gemäß § 2 Abs. 6 EStG 1988 umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten. Einen kürzeren Zeitraum darf es dann umfassen, wenn

1. ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird oder
2. das Wirtschaftsjahr bei einem Buchführenden Land- und Forstwirt oder einem protokollierten Gewerbetreibenden" auf einen anderen Stichtag umgestellt wird.

Gemäß § 2 Abs. 7 EStG 1988 ist die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag nur zulässig, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt vorher bescheidmäßig zugestimmt hat. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn solche Gründe vorliegen. Die Erzielung eines Steuervorteils gilt nicht als gewichtiger betrieblicher Grund.

Unstrittig ist, dass die im § 2 Abs. 5 EStG 1988 normierten Voraussetzungen für die Einkünfteermittlung nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr im vorliegenden Fall nicht vorgelegen sind. Denn die Bw. ist weder ein buchführender Land- und

Forstwirt noch ein protokollierter Gewerbetreibender. Der steuerlich maßgebliche Gewinnermittlungszeitraum der Bw. ist vielmehr das Kalenderjahr.

Dennoch hat das Finanzamt mit Bescheid vom 11. Juni 1996 einer Änderung des Bilanzstichtages zugestimmt. Die vorliegende Fallkonstellation unterscheidet sich daher insoweit von dem Erkenntnis vom 25.11.1999, ZI 99/15/0194, zu Grunde liegenden Sachverhalt, als die Bf. den Gewinn seit Beginn ihrer Tätigkeit nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt hat und eine nachträgliche Zustimmung zur Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht erteilt worden ist.

Dem Erkenntnis vom 30.10.1996, ZI 94/13/0126, ist zwar nicht eindeutig zu entnehmen, ob das abweichende Wirtschaftsjahr bereits vom Zeitpunkt der Betriebseröffnung an zu Unrecht in Anspruch genommen wurde; aus diesem ist jedenfalls nicht ersichtlich, dass der Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr eine bescheidmäßige Bewilligung durch das Finanzamt zu Grunde liegt.

Der maßgebliche Unterschied zu den vorerwähnten Erkenntnissen des VwGH besteht somit darin, dass seitens des Finanzamtes einem - ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen gestellten - Antrag der Bw. betreffend Änderung des Bilanzstichtages bescheidmäßig zugestimmt wurde. Dieser (rechtswidrige) Bescheid ist rechtskräftig geworden und im Rechtsbestand verblieben.

Aufgabe der Rechtskraftwirkung ist die Endgültigkeit des Abspruches über subjektive materielle Rechte, also die Unumstößlichkeit einer erlangten Rechtsposition sicherzustellen. Aus diesem Gedanken, aus der Erkenntnis der Notwendigkeit abschließender normativer Akte, des Schutzbedürfnisses der Parteien und der Bewirkung des Rechtsfriedens nach Abschluss eines Verfahrens hat sich die Rechtskraftlehre entwickelt. Im Vordergrund der Lehre von der materiellen Rechtskraft steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind und dass über eine Sache ein für allemal endgültig entschieden ist, sondern dass der Abspruch über eine bestimmte Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist (Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, § 92 S. 942f).

Aus dem Wesen der Rechtskraft, der auch Bescheide unterliegen, die Begünstigungen, Berechtigungen oder Befreiungen von Pflichten zum Gegenstand haben, ergibt sich die prinzipielle Unabänderbarkeit auch von Begünstigungsbescheiden. Nur bei Zutreffen der im § 294 BAO erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen können rechtskräftige Bescheide der beschriebenen Art außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens –falls keine andere Verfahrenshandhabung gegeben ist – innerhalb der durch § 302 bestimmten zeitlichen Grenzen aufgehoben oder geändert werden (Stoll, a.a.O. Band 3, § 294 S. 2841).

Dementsprechend durfte die Bw. auf Grund des zustimmenden Bescheides vom 11. Juni 1996 auch der Ermittlung der Einkünfte das (abweichende) Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6. zu Grunde legen, auch wenn diese Zustimmung ohne gesetzliche Grundlage ergangen ist. Denn mit Bescheiden, die dem Rechtsbestand angehören, sind die (Rechtskraft-) Bescheidwirkungen verbunden, unabhängig davon, ob die Bescheide richtig sind oder nicht (Stoll, a.a.O., Band 1, § 92 S. 943). Auch im Erkenntnis vom 14.4.1961, ZI 2330/60, dem insoweit ein nahezu identer Sachverhalt zu Grunde liegt, hat der VwGH – die Entscheidung tragend - zum Ausdruck gebracht hat, dass sich ein Abgabepflichtiger, dem seitens des FA (zu Unrecht) bewilligt wurde, die Einkünfte bei der Besteuerung nach einem jeweils mit dem 30. April endenden Wirtschaftsjahr auszuweisen, auf eine einmal eingeräumte Bewilligung oder Genehmigung verlassen darf). Auch der BFH hat im Urteil vom 24.11.1988, IV R 252/84, BStBl 1989 II S. 312, die Gewinnermittlung im Rahmen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres als zulässig angesehen, nachdem das Finanzamt auf Antrag genehmigt hat, dass der Gewinn nach dem von der Gesellschaft hierfür vorgesehenen Zeitraum (1.3. – 28.2.) ermittelt wird. Dass die (bestandskräftige) Genehmigung ohne gesetzliche Grundlage ergangen ist, spielt nach Ansicht des Gerichtshofes insoweit keine Rolle.

Dem diesbezüglichen Einwand in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung, dass die Existenz des Bescheides vom 11.6.1996 nicht relevant sei, weil dieser nicht die Genehmigung für das abweichende Wirtschaftsjahr beinhalte, sondern nur die Genehmigung zur Umstellung, wird entgegengehalten:

Der maßgebliche Bescheid vom 11. Juni 1996 enthält nicht nur die Bewilligung zur Änderung des Bilanzstichtages, sondern es wird darin auch ausgesprochen, dass der Veranlagungszeitraum 1996 das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1.1996 bis 30.6.1996 umfasst und die darauf folgenden Wirtschaftsjahre jeweils vom 1. Juli bis 30. Juni dauern.

Dazu kommt, dass die Bewilligung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag naturgemäß die Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zur Folge hat. De facto bedeutet die Umstellung auf einen anderen Abschlussstichtag nichts anderes, als dass der Gewinnermittlungszeitraum in Hinkunft ein anderes Wirtschaftsjahr umfassen wird bzw. umfassen darf. In der herrschenden Literatur wird dazu die Auffassung vertreten, dass unter Umstellung des Wirtschaftsjahres der Übergang von einem Wirtschaftsjahr auf ein anderes Wirtschaftsjahr (bzw. von oder auf ein Kalenderjahr) zu verstehen ist (Wiesner, Atzmüller, Grabner, Leitner, Wanke, EStG, Anmerkung 59 zu § 2).

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen, insbesondere in Anbetracht des konkreten Bescheidabspruches vermag daher auch der Hinweis auf die in diesem Zusammenhang von der Lehre und vom BMF vertretene Rechtsansicht, wonach im Falle des Wegfallens der

gesetzlichen Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr das abweichende Wirtschaftsjahr auch dann nicht mehr weitergeführt werden darf, wenn das Finanzamt dem Übergang auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr zugestimmt hat, nicht zu überzeugen. Abgesehen davon liegt dieser Rechtsansicht ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde.

Der UFS teilt daher die Auffassung des Finanzamtes, wonach die Bw. auf Grund der bescheidmäßig zuerkannten Begünstigung den Gewinn nach dem beantragten abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln durfte.

Im Zuge einer im Jahr 1999 stattgefundenen, die Jahre 1994 bis 1996 betreffenden, abgabenbehördlichen Prüfung wurde vom Finanzamt festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr im gg. Fall nicht vorgelegen sind, weshalb in der Folge die Zustimmung des Finanzamtes mittels Bescheides gem. § 294 BAO widerrufen wurde.

Gem. § 294 Abs. 1 BAO in der für das Streitjahr gültigen Fassung ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat –soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind – nur zulässig,

- a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder
- b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist

Dass der Bescheid vom 11. Juni 1996 auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben herbeigeführt wurde, ist der Aktenlage nicht zu entnehmen und wird auch vom Finanzamt nicht behauptet.

Ebenso haben sich die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Erlassung der bescheidmäßigen Bewilligung maßgebend waren, nicht nachträglich geändert.

Eine Maßnahme nach § 294 BAO setzt aber nicht die Rechtswidrigkeit des Bescheides voraus, sondern nachträgliche Veränderungen im Tatsachenbereich, der für den Bescheid eine wesentliche Grundlage gebildet hat oder die Feststellung der Verletzung von Offenlegungspflichten in Bezug auf die dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Tatsachen.

Haben sich die tatsächlichen, der Behörde offen gelegten Verhältnisse nicht geändert und waren die Parteiangaben sachlich zutreffend, erlangte aber die Behörde später zu diesen Verhältnissen eine andere Einstellung oder auch eine bessere Einsicht in Zusammenhänge, die

bei Ermessensübung zu einer anderen Entscheidung führen können, so sind dies keine Gründe, die eine Änderung oder Zurücknahme nach § 294 BAO rechtfertigen können /Stoll (a.a.O., Band 3, § 294, S. 2841)

Da im vorliegenden Fall keine nachträgliche Änderung im Tatsachenbereich erfolgt ist, zumal im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 11. Juni 1996 die Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht vorgelegen sind und sich daran auch nichts geändert hat, ist der Bescheid vom 9. April 1999, mit welchem der Bescheid vom 11. Juni 1996 aufgehoben wurde, – wenngleich inhaltlich richtig - verfahrensrechtlich zu Unrecht ergangen.

Da jedoch dieser Bescheid weder angefochten noch aufgehoben wurde und im Rechtsbestand verblieben ist, entfaltet er ebenso eine Bindungswirkung wie der Bescheid vom 11. Juni 1996 bis zu dessen Aufhebung.

Die Zurücknahme der Zustimmung zum Übergang auf einen anderen Bilanzstichtag bedeutet lt. herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung grundsätzlich, dass wieder auf den Bilanzstichtag vor der Zustimmung übergegangen werden muss und zwar auch dann, wenn ein Übergang auf das Kalenderjahr rückgängig gemacht wird (vgl. Quantschnigg-Schuch, aaO, Tz 64.2 zu § 2).

Anders als das Finanzamt vertritt der erkennende Senat jedoch die Ansicht, dass auf Grund des mit 9.4.1999 datierten, rechtskräftigen Bescheides, mit welchem die Genehmigung zur Änderung des Bilanzstichtages aufgehoben wurde, ein Abschlussstichtag zum 30.6.1999 nicht mehr möglich war. Vielmehr durfte die Bw. zufolge der – vor dem Stichtag erfolgten - Bescheidaufhebung per 9.4.1999 ihren Rechnungsabschluss zum Stichtag 30.6. letztmalig für das Jahr 1998 vornehmen, weil die Umstellung zum „nächsten 31.12.“ (im vorliegenden Fall der 31.12.1999) erfolgen muss. Sohin hätte zufolge der Umstellung auf den Stichtag 31.12. zur Vermeidung eines mehr als zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahres für den Zeitraum 1.7.1998 bis 31.12.1998 ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet (dessen Einkünfte dem Jahr 1998 zuzurechnen gewesen wären) und für das Feststellungsjahr 1999 (ausschließlich) der Gewinn für das Kalenderjahr ermittelt werden müssen.

Enden in einem und demselben Kalenderjahr sowohl ein volles Wirtschaftsjahr als auch ein Rumpfwirtschaftsjahr desselben Betriebes, dann sind die Gewinne beider Wirtschaftsjahre im Einkommen des Veranlagungszeitraumes zu erfassen (VwGH 20.1.1988, ZI 87/13/0026).

Das Vorbringen in der Äußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung, wonach eine Besteuerungsperiode von 18 Monaten rechtswidrig sei, ist daher unzutreffend.

Da nach Ansicht des Senates 1 auf Grund obiger Ausführungen die Einkünfte für den Zeitraum 1.7.1998 bis 31.12.1998 aus einem zu bildenden Rumpfwirtschaftsjahr, welches im

Kalenderjahr 1998 endet, resultieren, und demgemäß im Jahr 1998 zu erfassen sind, war der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Ad Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1999

Die Hinzurechnung der Korrektur der Luxustangente betreffend das Kfz M. für den Zeitraum Jänner bis Juni 1999 in Höhe von S 113.303,00 wurde von der Bw. nicht angefochten. Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1999 wird daher unter Verweis auf die obigen Ausführungen betreffend Zurechnung des Rumpfwirtschaftsjahres 1998 Folge gegeben.

Ad Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Berufungsentscheidung:

| | 1.7.97-30.6.98 | 1.7.98-31.12.98 | Veranlagung 1998 | 1.1.99-31.12.99 |
|-------------------------------|----------------|-----------------|------------------|-----------------|
| HB-Gew. lt. Erkl. | 10.722.052,00 | | 10.722.052,00 | 15.851.089,00 |
| zzgl. Tz 20 | | 13.609.081,00 | 13.609.081,00 | |
| Zwischensumme | | | 24.331.133,00 | |
| außerbil.Zure./Abr. lt. Erkl. | -183.540,00 | | -183.540,00 | -79.200,00 |
| Zwischensumme | 10.538.511,00 | | 24.147.593,00 | 15.771.889,00 |
| Zure. lt. BP: | | | | |
| Tz 21 | 3.450.200,00 | | 3.450.200,00 | |
| Tz 22 | | | | 113.303,00 |
| Steuerl.Gew. lt. BE | 13.988.711,00 | 13.609.081,00 | 27.597.793,00 | 15.885.192,00 |

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1998 (abweichendes Wirtschaftsjahr 1997/1998 und Rumpfwirtschaftsjahres 1998) betragen somit insgesamt S°27.597.793,00. Die selbständigen Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 lauten auf S°15.885.192,00.

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

| | |
|--|-----------------------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | 2.005.609,80 € 27.597.793,00 S |
| Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen | 3.308,79 € 45.530,00 S |
| In den Einkünften sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz | 13.248,04 € 182.297,00 S |
| Anteil EhegattinY, StNr.Dr.X | 212.353,96 € 2.922.054,00 S |
| Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen | 350,43 € 4.822,00 S |
| In den Einkünften sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum | 1.402,95 € |

| | |
|---|-----------------------------------|
| vollen Steuersatz | 19.305,00 S |
| Anteil Dr.X, StNr.EhegattinY | 1.793.255,80 € 24.675.738,00 S |
| Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen | 2.958,37 € 40.708,00 S |
| In den Einkünften sind enthalten: endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz | 11.845,09 € 162.992,00 S |
| Investitionsfreibetrag (§10 EStG 1988) | 1.568,79 € |
| Vorsorge für Abfertigungen (§14 EStG 1988) | 21.587,00 S |
| | 1.004,41 € |
| | 13.821,00 S |

Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

| | |
|--|-----------------------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | 1.154.421,90 € 15.885.192,00 S |
| Anteil EhegattinY, StNr.Dr.X | 122.230,25 € 1.681.925,00 S |
| Anteil Dr.X, StNr.EhegattinY | 1.032.191,60 € 14.203.267,00 S |
| Investitionsfreibetrag (§10 EStG 1988) | 1.274,32 € |
| Vorsorge für Abfertigungen (§14 EStG 1988) | 17.535,00 S |
| | 12.569,64 € |
| | 172.962,00 S |

Wien, am 27. Februar 2008