



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater1, vom 2. August 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 6. Juli 2001 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 1995 und Einkommensteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt einen Z-Betrieb und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 1995-1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 150 BAO traf der Prüfer ua. folgende Feststellung:

"Tz 24 Wohnhaus X-Straße

*Da Teile des Wohnhauses X-Straße in Y entnommen wurden, waren die Abschreibung und der Buchwert entsprechend zu berichtigen. Die Entnahme 1995 beträgt 75,37% des sich im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudeteiles (siehe Berechnung).
Buchwert und Abschreibung der Baukosten des Hauses von 1965 bis 1969 waren daher mit 24,63 % lt. Anlagenverzeichnis anzusetzen.*

	31.12.1995	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
Handelsbilanz	47.027,00	33.079,00	19.476,00	10.594,00
Prüferbilanz	11.582,75	8.147,36	4.796,94	2.609,30
Kapital	-35.444,25	-24.931,64	-14.679,06	-7.984,70
Gewinn	-35.444,25	10.512,61	10.252,58	6.694,36
Entwicklung des Kontos	It. HB	It. BP		

1995-01-01	60.975,00	60.975,00
+ Zugang	0,00	0,00
-AfA	13.948,00	3.435,39
-Restbuchwert	0,00	45.956,86
31.12.1995	47.027,00	11.582,75
+Zugang	0,00	0,00
-AfA	13.948,00	3.435,39
-Restbuchwert	0,00	0,00
31.12.1996	33.079,00	8.147,36
+Zugang	0,00	0,00
-AfA	13.603,00	3.350,42
-Restbuchwert	0,00	0,00
31.12.1997	19.476,00	4.796,94
+Zugang	0,00	0,00
-AfA	8.882,00	2.187,64
-Restbuchwert	0,00	0,00
31.12.19998	10.594,00	2.609,30

Berechnung anteilige Entnahme 1995 Haus X-Straße ,Y :

	1995
Entnahme umbauter Raum KG	36,90 m ³
Entnahme umbauter Raum EG	321,60 m ³
Gesamt:	358,50 m ³

Folgende Räume im Kellergeschoss verbleiben im Betriebsvermögen:

Küche für Gesellen	betrieblich	20,40 x 2,50	51,00 m ³
Abstellraum, Heizraum und Gang	gem. gen. 60% betriebl.	44,12 x 2,50 110,30 x 60%	66,18 m ³
Gesamt			117,18 m ³

Von den gemischt genutzten Räumen beträgt der betriebliche Anteil weiterhin 60%.

	m ³	
Entnahme Gebäudeteil 1995	358,50	75,37%
Verbleibender betrieblicher Anteil Kellergeschoss	117,18	24,63%
Umbauter Raum gesamt	475,69	100,00%

Tz 24 Privatentnahmen:

Zu a.) Das Kellergeschoss und das Erdgeschoss des Hauses X-Straße in Y wurden als Z-Werkstätte und Lager genutzt.

In den Jahren 1995 bis 1997 erfolgte ein Umbau und eine Erweiterung des Wohnhauses lt. Baubewilligungsbescheid der Gemeinde Y vom 24.3.1995.

Aufgrund dieses Umbaues wurden die letzten betrieblichen Gegenstände in die Werkshalle verbracht lt. Bw.

Im Zuge dieses Umbaues entstand im Erdgeschoss eine private Wohnung (Sohn).

Im Kellergeschoss befindet sich eine Sauna, die wie die Wohnung im Erdgeschoss im Jahr 1995 zu entnehmen war, da er sich nunmehr um Privatvermögen handelt.

Die Küche für die Gesellen im Keller des Altbestandes wird derzeit noch betrieblich genutzt.

Im Erdgeschoss wurde vom gemischt genutzten Stiegenhaus nur der betriebliche Anteil von 60% entnommen.

Die gemischt genutzten Räume im Kellergeschoss (Abstellraum, Heizraum und Gang) wurden nicht entnommen, da der betriebliche Anteil weiterhin 60% beträgt.

Bezüglich der Berechnung des Entnahmewertes wird auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.7.2001 verwiesen.

Der Entnahmewert wurde von der Betriebsprüfung mit 364.779 S ermittelt. Die Berechnung ist der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Juli 2001 wurde vom Bw. zur Entnahme von Gebäudeteilen nachfolgende Stellungnahme abgegeben:

"Zu Punkt 2 a wird festgehalten, dass der Betrieb bereits 1977 aus den strittigen Räumlichkeiten ausgezogen ist. Es wurde zu diesem Zeitraum auch die betriebliche Verwendung aufgegeben. Gleichzeitig wurden teilweise Umbauten für die zukünftige private Verwendung gesetzt. Wie aus der Baueinreichung ersichtlich ist, waren bereits die wesentlichen Zwischenwände in dem Bereich eingebaut. Daraus ersieht man, dass die Änderung des Verwendungszwecks bereits mehr als 10 Jahre zurückliegt. Siehe dazu auch Bestätigung der Gemeinde Y.

Daraus ergibt sich, dass im Prüfungszeitraum eine Entnahme für das Erdgeschoss im Haus X-Straße nicht gerechtfertigt ist. Eine Aufrollung der Jahre erübrigt sich, weil der Zeitraum mehr als 10 Jahre zurück liegt."

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde auch eine Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde Y mit nachstehendem Inhalt vorgelegt:

"Es ist amtsbekannt, dass die im Erdgeschoss des Wohnhauses X-Straße gelegene Werkstätte nach der Errichtung des neuen Werkstattengebäudes im Jahre 1977 komplett in diese verlegt wurde.

Die alte Werkstätte war zu diesem Zeitpunkt ausbaumäßig im Rohbauzustand. Als Fußboden diente die Betondecke. Der Bw. wollte schon zu diesem Zeitpunkt für seine Kinder eine Wohnung daraus machen. Die Raumeinteilung war bereits vom Grundkonzept dafür vorgesehen bzw. wurde im Laufe der Zeit entsprechend adaptiert. Eine schriftliche Widmungsänderung war für die Gemeinde nicht notwendig, da der Sachverhalt amtsbekannt war (die Widmungsänderung liegt jedenfalls weit mehr als 10 Jahre zurück)."

Mit Ausfertigungsdatum 6. Juli 2001 erließ das Finanzamt nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO einen (neuen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 2. August 2001 fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt, wie aus der Aktenlage, der Stellungnahme sowie der Bestätigung des Gemeindeamtes Y ersichtlich sei, sei die Entnahme bereits wesentlich früher erfolgt (außerhalb des Verjährungszeitraumes), sodass die steuerliche Entnahme 1995 nicht zurecht erfolgt sei. Eine andere Rechtsauffassung berechtige nicht zu einer Wiederaufnahme.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 19. Jänner 2004 wurde ausgeführt, das gegenständliche Objekt sei ab 1. Jänner 1997 als gemischt genutztes Grundstück, vorher als Geschäftsgrundstück bewertet worden.

Am 29. Mai 1990 sei beim Finanzamt – Bewertungsstelle die Erklärung zur Festsetzung bebauter Grundstücke für das Jahr 1990 hinsichtlich des Grundstückes X-Straße, Z (Halle) eingereicht worden. Aus dieser Erklärung ergebe sich keine private Nutzung hinsichtlich der

alten Werkstätte/Wohnung bzw. der Kellerräumlichkeiten. Das Erdgeschoß (91 m²) bzw. Kellergeschoß (91 m²) des alten Gebäudes würde nach dieser Erklärung dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sein. Eine Entnahme der Räumlichkeiten sei nicht erwähnt worden. Lediglich die Privatnutzung der Wohnung im 1. Obergeschoß seit dem Jahre 1968 sei angeführt. Die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke für das Jahr 1990 (BG 30) weise ua. folgenden Inhalt auf:

Gebäude (teil) z.B. Keller, Erdgeschoß, Wohngebäude, usw.	Baujahr	Nutzbare Fläche
Kellergeschoß/Lager-Bestand (gewerblich)	1968	91
Erdgeschoß-Bestand (gewerblich)	1968	91
1.Obergeschoß-Betand Wohnung (privat)	1968	91
Zubau Garagen	1976	41
Zubau Bürotrakt	1976	65
Zubau Werkshalle	1976	352

Im Jahr 1997 sei wiederum eine Erklärung zur Festsetzung des Einheitswertes bebauter Grundstücke für das Jahr 1997 hinsichtlich des angeführten Grundstückes eingereicht worden. In dieser Erklärung sei erstmals gegenüber dem Finanzamt (Bewertungsstelle) der Umstand mitgeteilt worden, dass sich im Erdgeschoß eine Wohnung befindet. Dieser Tatbestand werde auch durch den Bescheid der Gemeinde Y (Bauamt) vom 24. März 1995 bekräftigt, der die Zustimmung einer baubehördlichen Bewilligung zum Umbau und zur Erweiterung des Wohnhauses genehmige. Das Bauvorhaben sei mit Baubescheid vom 14. Jänner 1997 abgeändert worden, in dieser Planänderung seien keine Veränderungen betreffend des Umbaues und der Erweiterung des Wohnhauses geltend gemacht worden. Mit Bescheid vom 24. März 1997 habe der Bürgermeister der Gemeinde Y für den Umbau bzw. den Erweiterungsbau die Benützungsbewilligung für den bewilligten Verwendungszweck als Wohnraum erteilt.

Die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke für das Jahr 1997 (BG 30) weise ua. folgenden Inhalt auf:

Gebäude (teil) z.B. Keller, Erdgeschoß, Wohngebäude, usw.	Baujahr	Nutzbare Fläche
Kellergeschoß-Lager(gewerblich)	1968	91
Kellergeschoß-Lager (gewerblich)	1996	37,66
Erdgeschoß-Wohnung	1996	35,26
Erdgeschoß-Wohnung	1968	128,99
1.Obergeschoß-Bestand Wohnung	1968	91
1. Obergeschoß-Wintergarten	1996	14,46
Zubau Garagen	1976	41
Zubau Bürotrakt	1976	65
Zubau Werkshalle	1976	352

Eine Nutzungsänderung sei erst durch den oben erwähnten Umbau, der 1995 von der Gemeinde bewilligt worden sei, erfolgt. Der Bw. habe im Zuge der Betriebsprüfung

angegeben, dass der Umbau Anlass gewesen sei, die letzten betrieblichen Gegenstände, die im Erdgeschoss gelagert worden seien, in die Werkshalle zu verbringen.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 18. April 2001 sei das Erdgeschoss angeblich aus dem betrieblichen Teil mit dem Neubau 1972/73 zur Gänze ausgegliedert worden. Am 8. Mai 2001 habe der steuerliche Vertreter fermündlich mitgeteilt, dass keine finanzielle Entnahme durchgeführt worden sei; das Erdgeschoss habe vor dem Umbau leer gestanden, es sei keine betriebliche Nutzung erfolgt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung sei von den Behauptungen laut Vorhaltsbeantwortung bzw. von der fermündlichen Aussage des steuerlichen Vertreters abgewichen und festgehalten worden, der Betrieb sei bereits 1977 aus den strittigen Räumlichkeiten ausgezogen. Es sei zu diesem Zeitpunkt auch die betriebliche Verwendung aufgegeben worden.

Laut Berufung vom 2. August 2001 werde auf die Bestätigung des Bürgermeister der Gemeinde Y verwiesen. Diese Bestätigung stehe im Widerspruch zur Erklärung (BG 30) für die Jahre 1990 und 1997 sowie den Baubescheid der Gemeinde Y. Laut dem Steuerakt sei vor dem Jahr 1995 keine Entnahme getätigter worden. Dies werde auch durch den Bewertungsakt bestätigt. Dieser Sachverhalt sei auch vom Prüfer für die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992 bekräftigt worden, der keinen Anlass für eine Entnahme gesehen habe.

Den Behauptungen des steuerlichen Vertreters bzw. des Bw. könne nicht Rechnung getragen werden, da sich eine private Nutzung weder aus dem Steuerakt noch aus den Bewertungsakt ergeben. Wäre im Jahr 1977 tatsächlich eine Entnahme erfolgt, so hätte dies in einer Erklärung (Formular: BG 30, Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes) ab dem Jahr 1977 angegeben werden müssen.

Mit Eingabe vom 16. Februar 2004 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde noch vorgebracht, dass bei Beurteilung des Sachverhaltes nach den tatsächlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und nicht nach reinen Formalitäten vorzugehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c 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.

Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also

Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Nur wenn der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, ist eine Wiederaufnahme dieses Verfahrens unzulässig (Ritz, BAO Kommentar, Tz 7 ff zu § 303).

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).

Lehre und Rechtsprechung haben verschiedene Grundsätze herausgearbeitet, die für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einerseits und zum Privatvermögen andererseits, von Bedeutung sind. Der wesentlichste dieser Grundsätze ist der, dass Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Dabei kann es sich auch um Wirtschaftsgüter handeln, deren ursprüngliche betriebliche Nutzung vorübergehend oder auf Dauer eingestellt wurde. Entscheidend für die (weitere) Zugehörigkeit solcher Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen bis zu ihrem tatsächlichen körperlichen Ausscheiden ist, dass sie keiner privaten Nutzung zugeführt werden (vgl. auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Anm. 49 zu § 4).

Über Vorhalt der Betriebprüfers vom 12. März 2001, dass das Keller- und Erdgeschoss des strittigen Gebäudes ursprünglich als Z-Werkstätte genutzt worden sei bzw. anlässlich des Umbaus (Baubescheid vom 24. März 1995) die betrieblichen Gegenstände in die Werkshalle verbracht worden seien, sodass nur mehr ein Kellerraum als Lagerraum genutzt würde, weshalb eine Entnahme von Gebäudeteilen wegen Änderung der Nutzungsverhältnisse durchzuführen sei, wurde nur behauptet, das ursprünglich betrieblich genutzte Erdgeschoss sei mit dem Neubau 1972/73 zur Gänze aus dem betrieblichen Teil ausgegliedert worden und sei seitdem nur im privaten Bereich. Dieses Vorbringen wurde vom steuerlichen Vertreter am 8. Mai 2001 fernmündlich dahin gehend berichtigt, dass keine "finanzielle" Entnahme durchgeführt worden sei, und das Erdgeschoss vor dem Umbau (1995 bis 1997) leer gestanden sei. In Abweichung vom bisherigem Vorbringen wurde anlässlich der Schlussbesprechung behauptet, der Betrieb sei 1977 aus dem Betrieb ausgezogen. Es sei zu

diesem Zeitraum auch die betriebliche Verwendung aufgegeben worden. Gleichzeitig seien auch Umbauten für die künftige private Verwendung gesetzt worden. Aus der Baueinreichung für das Jahr 1995 sei ersichtlich, dass bereits die wesentlichen Zwischenwände in den Bereich eingebaut worden seien.

Das angeführte zum Teil widersprüchliche Vorbringen ist nach Ansicht der Referentin nicht geeignet, eine private Nutzung der strittigen Gebäudeteile ab dem Jahr 1972/73 bzw. 1977 zu erweisen. Für eine private Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten fehlen nach Meinung der Referentin jegliche Anhaltspunkte. Der Bw. vermochte nämlich nicht einmal auszuführen, zu welchen privaten Zwecken im konkreten der strittige Gebäudeteil verwendet worden sein soll. Zudem hat der Bw. den Feststellungen des Betriebsprüfers, wonach anlässlich der im Jahr 1995 erfolgten Umbau die letzten betrieblichen Gegenstände in die Werkshalle verbracht worden seien, nichts entgegengesetzt.

Auch die Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde Y ist nicht geeignet, den Standpunkt des Bw. zu stützen. Aus dem Umstand, dass die Werkstätte nach Errichtung des neuen Werkgebäudes im Jahr 1977 in diese verlegt worden sei, kann nicht zwingend auf eine ab diesem Zeitpunkt erfolgte private Verwendung der strittigen Räumlichkeiten geschlossen werden, zumal die alte Werkstätte ausbaumäßig im Rohbaustand gewesen sein soll.

Unter Berücksichtigung des vom Bw. selbst vorgenommenen Behandlung der strittigen Gebäudeteile als Betriebsvermögen reichen die wiederholt vorgetragenen Behauptungen nicht aus, eine Privatnutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten zu erweisen. Hinzu kommt noch, dass der Bw. in seiner Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens für das Jahr 1990 noch angegeben hat, dass das Erdgeschoss gewerblich genutzt würde. Im Übrigen vermochte der Bw. den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2004 nichts Stichhaltiges entgegenzusetzen.

Insoweit der Bw. ausführt, dass ab dem Jahr 1977 teilweise Maßnahmen für eine künftige private Verwendung gesetzt worden seien, ist ihm zu erwidern, dass derartige Vorbereitungshandlungen für eine (allfällige) spätere private Verwendung noch keine Entnahme des Wirtschaftsgutes bewirken. Die Entnahme erfolgt nämlich nicht bereits im Zeitpunkt des Willensentschlusses, eine Entnahmehandlung zu setzen, sondern erst mit der in der Außenwelt wahrnehmbaren Umsetzung dieses Entschlusses. Mit dem Ansuchen vom 9. März 1995 um Bewilligung zum Umbau und Erweiterung des Wohnhauses und der Erteilung der Baubewilligung vom 24. März 1995 hat der Bw. durch ein nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten zum Ausdruck gebracht, die Wohnung im Erdgeschoss einer privaten Verwendung zuzuführen.

Da das Finanzamt erst im Zuge der am 9. Juli 2001 abgeschlossenen Betriebsprüfung konkrete Feststellungen, über die ab dem Jahr 1995 erfolgte private Nutzung der strittigen Räumlichkeiten getroffen hat, gelangte das Finanzamt zutreffend zur Ansicht, dass die Voraussetzungen für den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt sind.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 leg. cit. sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Hinblick auf die dem Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 1995 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde nach Ansicht der Referentin durch die Verfügung der Wiederaufnahme dieses Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. September 2004