



GZ. RV/3053-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 7 am 12. Jänner 2005 über die Berufung der Bw., vertreten durch Houf WP und STB GesmbH., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wr. Neustadt, vertreten durch Josef Strobl, betreffend Körperschaftsteuer 1998, Wiederaufnahme der Gewerbesteuer 1992 und 1993, Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 1992 - 1996 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages zu Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1992 und 1993 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Berufung betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages bezüglich Körperschaftsteuer 1994 – 1996 wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages bezüglich Körperschaftsteuer 1994 – 1996 bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1998 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichts-

hof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Juli 1990 als GesmbH. zum Betrieb eines Kurhotels gegründet, wobei der Hotelkomplex von der Fa. T. GesmbH. angemietet wurde. Die Ermittlung des Gewinns erfolgt gemäß § 5 EStG.

Gesellschafter der Bw. Gesellschaft waren zuletzt laut Firmenbuchauszug vom 25. November 2004 Inge E., B.R.E., Gabr.L., Gerh.L.; im Jahr 1998 auch Ursula E. und die F.GesmbH. Geschäftsführer war bis Oktober 1997 B.E. und danach Gabr.L. Die Gesellschaft wurde mit Beschluss vom 13. Oktober 2004 aufgelöst.

Gesellschafter der Fa. T. GesmbH. im Jahr 1998 waren laut Firmenbuchauszug vom 22. November 2004 B.E., Gabr. L., W.GesmbH., F.GesmbH., B.R.E., Inge E. und Gerh. L. Geschäftsführer sind B.E. und B.R.E.

Die Veranlagung der Jahre 1997 bis 1999 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Im Zuge einer Betriebsprüfung der genannten Jahre wurden u.a. Feststellungen betreffend Abgrenzung von Betriebsausgaben und Rückstellungen für behördliche Auflagen getroffen. Im einzelnen stellte der Betriebsprüfer zu diesen Punkten folgenden Sachverhalt fest:

Im Jahr 1998 habe die Fa. T. GesmbH., deren Gesellschafter mit denen der Bw. im Prüfungszeitraum im wesentlichen ident gewesen seien, an die Bw. eine Rechnung über die Grundsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1997 gelegt. Die Bw. habe den gesamten Betrag als Betriebsausgabe 1997 abgesetzt. Da dem Betriebsprüfer keine stichhaltige Begründung für die Nachverrechnung der Jahre 1992 bis 1996 genannt werden konnte, habe er den Aufwand für diesen Zeitraum von S 580.200,-- nicht anerkannt.

In einem gewerbebehördlichen Bescheid vom 6. September 1994 seien der Bw. Auflagen erteilt worden. Im Zuge einer Überprüfung durch die Gewerbebehörde am 14. Jänner 1999 sei festgestellt worden, dass eine Anzahl von Auflagen nicht erfüllt worden seien. Die Bw. habe

daraufhin Kostenvoranschläge eingeholt, in welchen die Kosten mit rund S 1.500.000,-- beziffert worden seien. In weiterer Folge habe die Bw. im Jahr 1999 Aufwendungen von rund S 1.000.000,-- getätigt. In der Bilanz 1998 sei für diese im Folgejahr getätigten Aufwendungen eine Rückstellung von S 1.500.000,-- gebildet worden. Die verbleibende Rückstellung zum 31. Dezember 1999 habe S 500.000,-- betragen.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers wäre eine Rückstellung allenfalls 1994 möglich gewesen. Eine spätere Nachholung sei jedoch nicht zulässig. Der Betriebsprüfer hat daher die Rückstellung für behördliche Auflagen 1998 von S 1.500.000,-- aufgelöst und die Reparaturaufwendungen 1999 um S 1.000.000,-- erhöht.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindet sich eine Rechnung der Fa. T. GesmbH. an die Bw. vom 10. Februar 1998 betreffend die Grundsteuer für die Jahre 1992 – 1997 über insgesamt S 696.240,00 netto (S 800.676,00 brutto).

Auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens 1997 bis 1999, jedoch nicht der Vorjahre. Es handelt sich um folgende (Schilling-)beträge:

	1997	1998	1999
Gewinn/Verlust lt. Bw.	581.574,59	719.086,44	-1.225.824,45
Gewinn/Verlust lt. Bp.	1.389.568,--	2.189.658,--	-2.249.544,--
KSt lt. Erstbescheid	95.450,--	25.000,--	24.080,--
KSt lt. Wiederaufn.	399.920,--	488.002,--	24.080,--

In der Folge beantragte die Bw. mit Schreiben vom 23. April 2001 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Gewerbesteuer 1992 und 1993 sowie Körperschaftsteuer 1992 bis 1996 gemäß § 303 Abs. 1 lit c BAO. Die Bw. führte dazu aus, dass es sich bei der 1997 verrechneten Grundsteuer für die Jahre 1992 bis 1996 von S 116.040,-- p.a. um einen periodenfremden Aufwand handle und die Nachverrechnung dieser Betriebskosten nur aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses zwischen Vermieterin und Mieterin möglich gewesen wäre. Da die Grundsteuer eindeutig zu den vom Mieter zu tragenden Betriebskosten zähle, sei sie von der Bw. auch für die Jahre 1992 bis 1996 entrichtet worden.

Folge man der Ansicht des Betriebsprüfers, sei die Grundsteuer für 1992 bis 1996 somit in den Jahren ihres wirtschaftlichen Ursprunges mit je S 116.040,-- zu berücksichtigen.

Weiters sei 1998 eine Rückstellung für behördliche Auflagen in Höhe von S 1.500.000,-- gebildet worden, da sich Auflagen, die bereits im Jahr 1994 im Rahmen des Betriebsanlagen-

genehmigungsverfahrens erteilt worden seien, zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung 1998 im Jänner 1999 nach Ansicht der Bw. erstmals hinreichend konkretisiert haben. Der Betriebsprüfer habe hingegen die Meinung vertreten, dass die Konkretisierung dieser latenten Verbindlichkeiten bereits 1994 durch den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft hinreichend gegeben gewesen sei und daher bereits in diesem Jahr eine Rückstellung zu bilden gewesen wäre. Aus diesem Grund sei der 1998 geltend gemachte Aufwand vom Betriebsprüfer nicht anerkannt worden.

Aus den Feststellungen des Betriebsprüfers resultieren neue Sachbescheide für 1997 bis 1999. Da sich daraus aber auch Auswirkungen für 1992 bis 1996 ergeben, werde gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO der Antrag auf Wiederaufnahme gestellt, um dem verminderten Betriebsergebnis Rechnung zu tragen. In den Jahren 1992, 1993, 1995 und 1996 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um S 116.040,-- zu verringern, im Jahr 1994 um S 1.616.040,--

Des weiteren werde beantragt, die sich aus den geänderten Bescheiden ergebenden Verlustvorträge bei der Veranlagung 1998 und 1999 im Rahmen der durch die Betriebsprüfung veranlassten Wiederaufnahme für diese Jahre von Amts wegen zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Rechtzeitigkeit des Antrages werde auf die Niederschrift vom 10. April 2001 verwiesen, in welcher die für die Wiederaufnahme relevanten Feststellungen getroffen worden seien.

Folgende Bescheide sind für die Jahre 1992 – 1996 rechtskräftig (in Schilling):

	1992	1993	1994	1995	1996
Einkünfte aus Gw.	1.150.913	-1.053.393	189.413	3.381.905	-312.203
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	-1.150.913		-189.413	-934.258	
Ges.betr. Einkünfte	0	-224.453	0	2.447.647	-246.237
Verlustabzug				-2.447.647	
Körperschaftsteuer	0	0	15.000	15.000	13.371
Gewinn/Verlust aus Gw.	1.150.913	-1.053.393	---	---	---
Fehlbeträge	-1.150.913				
Gewerbesteuer	0	0	---	---	---

Zum Punkt „Grundsteuer 1992 bis 1996“ des Wiederaufnahmeantrages der Bw. wies der Betriebsprüfer in einer Stellungnahme darauf hin, dass vor und im Prüfungszeitraum die Gesellschafter der T. GesmbH. und der Bw. im wesentlichen ident gewesen seien. Es gebe keinen schriftlichen Mietvertrag. Bis März 1997 seien monatlich S 325.000,- netto an Miete für das gesamte Areal entrichtet worden. Aus wirtschaftlichen Gründen sei anschließend die Miete schrittweise gesenkt worden und habe seit November 1998 monatlich nur mehr S 75.000,-- betragen.

Im Februar 1998 sei von der Vermieterin die Grundsteuer für 1992 bis 1997 von S 696.240,-- netto verrechnet worden. Gründe dafür seien nicht angegeben worden. Nach Auskunft der zuständigen Gemeinde sei seit 1990 auch keine Änderung des Grundsteuermessbetrages oder sonstige Nachverrechnungen erfolgt. Offenbar solle mit der Grundsteuerverrechnung die Mietensenkung geringfügig kompensiert werden.

Zum Punkt „Rückstellung für behördliche Auflagen“ erläuterte der Betriebsprüfer, dass mit Bescheid vom 6. September 1994 die Umgestaltung und Generalsanierung von drei Gebäuden des Gesamtkomplexes für Hotelzwecke gewerbebehördlich genehmigt worden sei. Die 325 Auflagenpunkte seien am 19. Jänner 1999 überprüft worden, wobei sich ergeben habe, dass ein Teil bis zu diesem Zeitpunkt nicht erfüllt worden sei.

Auf Grund der großen Anzahl der 1994 erteilten Auflagen könne sicher nicht von einer erstmaligen Konkretisierung dieser Auflagen im Jänner 1999 gesprochen werden, welche eine Rückstellung in der Bilanz 1998 zulässig gemacht hätte. Eine unterlassene Rückstellung dürfe jedoch in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden. Die 1998 gebildete Rückstellung sei daher nicht anerkannt worden, die angefallenen diesbezüglichen Aufwendungen 1999 als Betriebsausgaben aber berücksichtigt.

In der Folge brachte die Bw. gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1998 eine Berufung ein. Die Berufung wurde damit begründet, dass bei antragsgemäßer Erledigung des Wiederaufnahmeantrages betreffend die Vorjahre zusätzliche Verlustvorträge in Höhe von rund S 2.000.000,-- entstehen, die mit dem Gewinn 1998 verrechnet werden könnten. Das steuerpflichtige Einkommen 1998 betrage somit S 0,-- und die Körperschaftsteuer sei in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer von S 25.000,-- festzusetzen.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1992 bis 1996 ab, da der geltend gemachte Wiederaufnahmegrund der Vorfrage (§ 303 Abs. 1 lit. c

BAO) nicht vorliege. Die Feststellungen des Betriebsprüfer im Jahr 2001 betreffend die Jahre 1997 bis 1999 seien keine Vorfragen für die Jahre 1992 bis 1996.

Ebenso wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass sich in der Höhe des Verlustabzuges keine Änderung ergebe, da auch dem Wiederaufnahmeantrag für die Vorjahre nicht entsprochen worden sei.

In der Berufung gegen die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages erwiderte die Bw., im Zuge der Betriebsprüfung 1997 bis 1999 seien sehr wohl eindeutige neue Sachverhalte hervorgekommen. Zumindest sei aber aus folgenden Gründen eine Wiederaufnahme von Amts wegen für 1992 bis 1996 vorzunehmen:

Von dem Betriebsprüfer sei wohl ausdrücklich festgestellt worden, dass für die Rückstellung und die Grundsteuerweiterverrechnung die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gegeben seien. Die Behörde sei daher auch in Hinblick auf einen diesbezüglichen Erlass des BMF vom 30. November 1987 zu einer Wiederaufnahme von Amts wegen verpflichtet. Auch gemäß *Ritz*, Kommentar zur BAO, § 303, Rz. 42, setze eine Wiederaufnahme als Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung nicht voraus, dass jedes Jahr vom Prüfungsauftrag erfasst sei. Kommen daher Wiederaufnahmegründe für vor bzw. nach dem Prüfungszeitraum liegende Zeiträume hervor, so sei auch diesbezüglich die Wiederaufnahme zu verfügen. Nach Ansicht des VfGH liege ein Ermessensmissbrauch vor, wenn eine Wiederaufnahme für jenes Verfahren verfügt werde, in dem sich steuerliche Auswirkungen zum Nachteil des Abgabepflichtigen ergeben, jedoch eine Wiederaufnahme für ein Jahr, in dem sich Änderungen zugunsten der Partei ausgewirkt hätten, unterlassen werde.

Schließlich merkt die Bw. an, dass es sich um erhebliche Steuerbeträge handle und daher kein Missverhältnis zum geringen Verwaltungsaufwand gegeben sei, das eine Ablehnung der Wiederaufnahme rechtfertigen könne.

Gleichzeitig beantragte die Bw. auch die Vorlage der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Berufung gegen die Ablehnung der Wiederaufnahme 1992 – 1996 sei zu entnehmen, dass die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1998 aufgrund der Betriebsprüfung ungerechtfertigt sei, sofern nicht auch die Wiederaufnahme der Verfahren 1992 – 1996 vorgenommen werde.

Wenn daher nicht zusätzliche Verlustvorträge aus der Wiederaufnahme der Verfahren 1992 – 1996 (insbesondere aus der Anerkennung der Rückstellung für behördliche Auflagen 1994 von S 1.500.000,--) für 1998 zustehen, sei die Auflösung dieser Rückstellung im Jahr 1998 in eben dieser Höhe wieder rückgängig zu machen.

Im Rahmen eines Betriebsanlagengenehmigungsverfahrens seien 1994 Auflagen erteilt worden, die nur teilweise erledigt worden seien. Strittig sei nun, ob die Auflagen erst aufgrund neuerlicher Beanstandungen im Jänner 1999 erstmals konkretisiert wurden oder ob – diese Ansicht werde vom Betriebsprüfer vertreten - eine hinreichende Konkretisierung bereits 1994 erfolgte.

Da die Tatsache der hinreichende Konkretisierung der Rückstellung wohl außer Zweifel stehe, sei diese entweder im Rahmen der Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 1994 oder im Rahmen einer zweiten Berufungsvorentscheidung für die Körperschaftsteuer 1998 zu berücksichtigen.

Von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Kenntnis gebracht. Die Bw. erstattete dazu folgende Gegenäußerung.

Zur Grundsteuer:

Die Beteiligungsverhältnisse bei der Bw. und der Fa. T. GesmbH. seien nie völlig ident gewesen.

Der Betriebsprüfer habe die Mietzahlungen ungenau aufgelistet. Die folgenden Mietzahlungen seien tatsächlich verrechnet worden:

1990 – 5/1992	mtl. S 325.000
6 – 12/1992	mtl. S 375.000
1 – 12/1993	mtl. S 400.000
1 – 6/1994	mtl. S 440.000
7 – 12/1994	mtl. S 462.000
1/1995 – 3/1997	mtl. S 325.000
4 – 12/1997	mtl. S 260.000
1/1998 – Ende	mtl. S 75.000

Die Miete sei in fremdüblicher Weise an das jeweilige wirtschaftliche Ergebnis der Bw. angepasst worden.

Im übrigen sei das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft seit Dezember 1994 nicht mehr der Fa. T. GesmbH., sondern Herrn A und Herrn B zuzurechnen. Nach einem jahrelangen Rechtsstreit sei durch eine Entscheidung des Landesgerichts Eisenstadt aus 1998 und des Obersten Gerichtshofes aus 2000 das Eigentum an der Hotelliegenschaft diesen Personen auch zivilrechtlich zugesprochen worden. Die wirtschaftlich erzielten Erträge mussten ihnen zugeleitet werden, wobei die Miete von der Bw. teilweise nicht direkt an die Fa. T. GesmbH. überwiesen, sondern gerichtlich hinterlegt worden war. In dieser schwierigen

Situation sei auf anwaltlichen Rat kein schriftlicher Mietvertrag geschlossen worden, der für die Fa. T. GesmbH. möglicherweise eine Schlechterstellung im Eigentumsprozess und im nachfolgenden Schadenersatzprozess bedeutet hätte.

Spätestens seit 1. Jänner 1995 seien daher die Eigentümer der Liegenschaft nicht mehr ident mit den Gesellschaftern der Bw., wenngleich dies zivilrechtlich erst später entschieden worden sei. Die Fa. T. GesmbH. habe die Interessen der möglichen Eigentümer wahrnehmen müssen und daher eine Nachverrechnung der Grundsteuer vorgenommen, die bis dahin nicht verrechnet worden sei. Die Vermutung der Betriebsprüfung über die Kompensation der Mieten senkung stimme nicht.

Rückstellung für behördliche Auflagen:

Im September 1994 seien der Bw. im Rahmen eines Betriebsanlagengenehmigungsverfahrens Auflagen erteilt worden. Im Dezember 1994 sei, wie erwähnt, das wirtschaftliche Eigentum an der Hotelliengenschaft an fremde Dritte verloren worden. Zu diesem Zeitpunkt sei aufgrund eines Anbores zur Abtretung von Gesellschaftsanteilen ebenfalls unklar gewesen, ob die Bw. im Eigentum der bestehenden Gesellschafter bleiben werde. Die behördlichen Auflagen seien daher zunächst nicht berücksichtigt und auch seitens der Behörde nicht urgiert worden.

Erst im Zuge einer neuerlichen Begehung des Betriebes im Jänner 1999 sei es zu weiteren Beanstandungen und der Androhung der Schließung des Betriebes gekommen. Obwohl der Rechtsstreit noch anhängig und der Fortbestand des Unternehmens fraglich gewesen sei, seien ab diesem Zeitpunkt Maßnahmen zur Erfüllung der Auflagen durchgeführt worden, um eine Einstellung des Betriebes zu vermeiden. Erst mit der zweiten Begehung sei die Rückstellung erstmals hinreichend konkretisiert worden und im Jahresabschluss 1998 berücksichtigt worden. Ab 1999 seien auch tatsächlich diesbezügliche Betriebsausgaben angefallen.

Die Feststellungen des Betriebsprüfers seien in beiden Berufungspunkten falsch, da sehr wohl außersteuerliche Gründe für die Nachverrechnung der Grundsteuer und die Rückstellungsbildung vorgelegen seien. Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 sei daher im Sinne der Bw. zu entscheiden. Jedenfalls werde beantragt, entsprechende Verlust vorträge im Jahr 1998 zu berücksichtigen.

Sollte die Behörde der Ansicht sein, dass sowohl die Rückstellung für behördliche Auflagen bereits 1994 hinreichend konkretisiert worden sei als auch die im Jahr 1997 verrechnete Grundsteuer dem Nachholverbot unterliege, werde neuerlich eine Wiederaufnahme der Jahre 1992 bis 1996 beantragt, da in verfassungskonformer Auslegung des § 303 BAO der Vor fragentatbestand gegeben sei.

Des weiteren enthält das Schreiben Ausführungen darüber, dass eine Wiederaufnahme von Amts wegen geboten sei, da sonst ein Ermessensmissbrauch vorliege.

Dem Schreiben sind beigelegt der gewerberechtliche Bescheid vom September 1994 und das Verhandlungsprotokoll vom Jänner 1999, sowie diverse Kostenvoranschläge und Rechnungen.

Mit Bescheid vom 6. September 1994 erfolgte die Bewilligung zur Umgestaltung und Generalsanierung von drei Gebäuden des Gesamtkomplexes für den Betrieb eines Hotels, wobei über 300 Auflagen erteilt wurden. Die Auflagen gliedern sich in einen allgemeinen Bereich, das Haupthaus und zwei Nebentrakte und beziehen sich hauptsächlich auf Brandschutzmaßnahmen und sonstige sicherheitstechnische Einrichtungen.

Die Verhandlung vom 14. Jänner 1999 diente der Überprüfung der Einhaltung der erteilten Auflagen lediglich hinsichtlich des Haupthauses, da die Sanierung der beiden Nebentrakte und dortige Errichtung von Gästezimmern bis dahin nicht durchgeführt worden war. Die Verhandlungsschrift enthält eine Auflistung der einzelnen Auflagenpunkte gemäß obigem Bescheid samt Anmerkung, inwiefern diese als erfüllt oder nicht erfüllt anzusehen sind.

Die beanstandeten Punkte betreffen im wesentlichen fehlende Sicherheitsverglasungen, fehlende brandhemmende Ausgestaltung von Bodenbelägen, Vorhängen und Dekorationen, fehlende Brandschutztüren (Punkte 194 – 209), die fehlende Sicherheitsbeleuchtung (Punkt 210), fehlende Prüfprotokolle (Punkt 211 – 215), fehlende Lüftungsmöglichkeiten (Punkte 216 – 217, 259, Triebwerksraum), die fehlende Brandrauchentlüftung in den Stiegenhäusern (Punkte 218 – 219), die fehlende automatische Brandmeldeanlage (Punkte 220 – 223), die fehlende Alarmierungsanlage (Punkt 224), fehlende Fluchtweghinweise und Feuerlöscher (Punkte 226 – 232), mangelhafte Abschottung von Kabeln (Punkt 234), fehlende Geländer (Punkt 235) und fehlende Prüfbefunde. Für die Herstellung des konsensgemäßen Zustandes wird eine Frist bis 20. April bzw. 30. Juni 1999 gesetzt, nach deren ergebnislosen Verstreichen eine bescheidmäßige Sperre des Hotels erfolgen müsste.

In der am 12. Jänner 2005 in Wien durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung erläuterte der steuerliche Vertreter der Bw., dass das Objekt in F. ursprünglich ein Gewerkschaftsheim gewesen sei. Die Bw. habe nach dem Erwerb im Jahr 1989 beabsichtigt, eine Krankenanstalt in dem Objekt zu betreiben. Belegt sei das Objekt stets mit Erholungssuchenden gewesen, wobei ein Vertrag mit der Wr. Gebietskrankenkasse bestanden habe. Im Hinblick auf die hohen Investitionen sei der Plan, eine Krankenanstalt zu betreiben, schließlich fallen gelassen worden und 1994 formell eine Kommissionierung als Hotel durchgeführt worden.

Zunächst seien die Gesellschafter der Besitz- und der Betriebsgesellschaft weitgehend ident gewesen. Ab dem Jahr 1994 sei es zu Auffassungsunterschieden gekommen, wer Liegenschaftseigentümer sei. Dies habe zu einem Gerichtsverfahren geführt, welches im Jahr 2001 durch ein Urteil des Obersten Gerichtshofes beendet worden sei. Da im Jahr 1994 das Eigentum an der Liegenschaft bereits strittig gewesen sei, sei seitens der Bw. zunächst den Auflagen im Beschied vom 6. September 1994 wenig Beachtung geschenkt worden. Erst als im Jahr 1999 bei der neuerlichen Begehung mit einer Betriebsschließung gedroht wurde, seien die erforderlichen Maßnahmen gesetzt worden. Hierbei habe es sich teilweise um bauliche Maßnahmen gehandelt, die eigentlich vom Gebäudeeigentümer zu tragen gewesen wären.

Die Miete sei zum Einen wegen der vom Mieter getragenen Investitionen, zum Anderen aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung reduziert worden.

Im Hinblick auf die zwischenzeitig eingetretene Verjährung werde die Berufung betreffend die Jahre 1992 und 1993 zurückgezogen.

Der Betriebsprüfer wandte ein, da die Begehung des Betriebes erst Anfang 1999 erfolgt sei, würde aus Sicht des Finanzamtes eine Rückstellung im Jahr 1998 nicht in Betracht kommen. Allenfalls wäre dies für 1994 zu überlegen gewesen, wobei aber zunächst keinerlei Maßnahmen von der Betriebsprüfung gesetzt worden seien.

Es sei zutreffend, dass das Finanzamt nicht von einer verpflichtenden Rückstellungsbildung im Jahr 1994 ausgegangen sei, da die tatsächliche Zahlung im Jahr 1999 steuermindernd berücksichtigt worden sei.

Auf Befragung des steuerlichen Vertreters zum Mietvertrag brachte dieser vor, dass er nicht Partei des Mietvertrages sei und sich seine folgenden Aussagen nur darauf beschränken können, was ihm aus seiner beruflichen Tätigkeit als Steuerberater bekannt sei.

Zu unterscheiden sei einerseits zwischen dem Zeitraum der Gründung bis 1994 und andererseits dem Zeitraum ab dem Jahr 1995.

Hinsichtlich des ersten Zeitraumes sei eine erfolgsabhängige Miete, die sich an dem zu erwartenden Betriebsergebnis nach Planungsrechnung orientiert habe, vereinbart gewesen. Im Detail könne er die Berechnungsfaktoren nicht nennen. Ursprünglich sei gedacht gewesen, dass es sich um eine reine Miete handle. Die üblichen Betriebskosten seien zusätzlich vom Mieter zu tragen gewesen. Mit Ausnahme der Grundsteuer seien die Betriebskosten auch tatsächlich von der Bw. getragen worden. Die Grundsteuer sei ursprünglich deshalb nicht bezahlt worden, weil sie als einzige Aufwendung der Vermieterin und nicht direkt der Mieterin

vorgeschrieben worden sei. Er wisse nicht, ob der Bw. zu den Bilanzstichtagen der Jahre 1992 bis 1996 die exakte Höhe der zu tragenden Grundsteuer bekannt gewesen sei. Aufgrund der zahlreichen Rechtsstreitigkeiten habe man von einer schriftlichen Fixierung des Mietvertrages Abstand genommen.

Ab 1995 sei der Rechtstreit über das Eigentum anhängig gewesen, weswegen die Fa. T. GesmbH. darauf geachtet habe, alle Abrechnungen korrekt vorzunehmen. Sie habe dann auch später an den Prozesssieger vereinnahmte Zahlungen herausgegeben. Warum die Nachforderungen im Jahr 1998 erfolgt sind, könne möglicherweise mit dem erstinstanzlichen Urteil zusammenhängen.

Man habe wahrscheinlich nicht ernsthaft in den Jahren 1992 bis 1996 mit der Zahlung der Grundsteuer durch die Bw. gerechnet, sonst hätte man jeweils eine Rückstellung in die Bilanz eingestellt.

Der Steuerberater legt eine Übersicht samt Rechnungskopien über die im Zusammenhang mit den behördlichen Auflagen durchgeführten Arbeiten vor.

Weiters erläutert der steuerliche Vertreter, dass aufgrund des Bescheides 1994 keine Kostenvoranschläge eingeholt worden seien. Die Bw. habe sich „tot gestellt“ und gehofft, dass der Eigentumsprozess vor einer neuerlichen Überprüfung abgeschlossen sei. Als dann Anfang 1999 die Betriebsschließung angedroht worden sei, sei Gefahr im Verzug gewesen.

Nach Meinung der Bw. handle es sich um einen werterhellenden Umstand, der in der Bilanz 1998 - bezogen auf die Verdichtung des Jahres 1998 - zu berücksichtigen gewesen wäre.

Ursprünglich seien sowohl die Bw. als auch die Gebietskrankenkasse davon ausgegangen, dass nur eine Krankenanstalt ein Erholungsheim sein könne. Erst nach langwierigen Verhandlungen sei die Gebietskrankenkasse bereit gewesen, auch mit einem „Hotel“ einen entsprechenden Vertrag zu schließen.

Ein Teil der Auflagen aus 1994 sei realisiert worden, ein Teil der Auflagen sei im Zusammenhang mit nicht umgesetzten Projekten (Personalwohnhaus) gestanden und ein Teil sei vorerst ignoriert worden.

Der Steuerberater verweist abschließend darauf, dass seiner Ansicht nach im Sinne der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes sehr wohl Wiederaufnahmen zu erfolgen hätten.

Der Senat hat erwogen:

Hinsichtlich des Antrages auf Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1992 und 1993 wurde die Berufung in der mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Die Berufung wird daher gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

- Wiederaufnahme:

Strittig ist weiterhin, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 zu erfolgen hat.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass Vorfragen im eigentlichen Sinn hier nicht vorliegen, da für die Klärung der Rechtsfragen keine andere Behörde zuständig gewesen ist.

Allerdings ist eine Wiederaufnahme in verfassungskonformer Auslegung des § 303 BAO in Betracht zu ziehen. Mit Erkenntnis vom 6.12.1990, B 783/89, hat der Verfassungsgerichtshof den Katalog der drei Wiederaufnahmsgründe de facto erweitert. Denn "es stellte einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, das zwar die Tatsache, dass nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, der sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt." (Ritz, Kommentar zur BAO, § 303, Tz. 22)

Gleiches muss gelten, wenn das Finanzamt eine geänderte rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes vornimmt und diese Entscheidung Auswirkungen auf einen früheren Steuerzeitraum hat. Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt anlässlich der Betriebsprüfung für 1997 – 1999 den Sachverhalt anders beurteilt und es könnten sich daraus Auswirkungen für die Vorjahre ergeben. Im Sinn der Judikatur des VfGH ist daher davon auszugehen, dass ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliegt. Dies ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass das Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme (in diesem Fall der Jahre 1997 bis 1999) das **insgesamt** richtige Besteuerungsergebnis sein sollte und nicht nur die isolierte Rechtsrichtigkeit des jeweils von einer Wiederaufnahme betroffenen Besteuerungsergebnisses (Dr. Christoph Ritz, RdW 1990, 457).

In der Folge ist aber zu prüfen, ob der Wiederaufnahmsgrund auch geeignet ist, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen:

- **Grundsteuer 1994 – 1996:**

Im Jahr 1998 hat die Fa. T. GesmbH., deren Gesellschafter mit denen der Bw. im Prüfungszeitraum großteils ident gewesen sind, an die Bw. eine Rechnung über die Grundsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1997 gelegt. Die Bw. hat den gesamten Betrag der nachverrechneten Grundsteuer (696.240,00 S) als Betriebsausgabe 1997 abgesetzt. Vom Betriebsprüfer wurde der auf den Zeitraum 1992 – 1996 entfallende Aufwand von 580.200,00 S (116.040,00 S pro Jahr) nicht anerkannt. Nach Meinung der Bw. sei daher konsequenterweise die Grundsteuer in den Jahren des wirtschaftlichen Ursprunges 1992 – 1996 zu berücksichtigen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils um 116.040,00 S zu verringern.

Die monatlichen Mietzahlungen betrugen bis Mai 1992 325.000,00 S, stiegen stufenweise auf 462.000 S an (1994) und wurden wieder verringert auf letztendlich 75.000,00 S (ab 1998). Ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht. Es bestand aber eine mündliche Vereinbarung zwischen der Bw. und der Fa. T. GesmbH., wonach die üblichen Betriebskosten – also auch die Grundsteuer - zusätzlich zur Mietzahlung von der Bw. zu tragen sind.

Richtig ist, dass nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung des § 201 Abs. 2 Z 5 HGB Aufwand und Ertrag des Geschäftsjahres unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind (Bertl/Deutsch/Hirschler, Buchhaltung und Bilanzierungshandbuch, 322f.). Maßgeblich ist, in welchem Geschäftsjahr die Ursache der Aufwendungen liegt.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. war zu entnehmen, dass zwar grundsätzlich die Bezahlung der Grundsteuer vereinbart war, tatsächlich jedoch in den jeweiligen Jahren nicht verrechnet wurde und die Bw. in den Jahren 1994 – 1996 nicht ernsthaft mit der Vorschreibung der Grundsteuer gerechnet hat. Es konnte auch nicht festgestellt werden, dass der Bw. damals die Höhe der Grundsteuer bekannt gewesen war. Es wird weiters davon ausgegangen, dass zunächst keine Zahlungsverpflichtung der Bw. gegeben war.

Im konkreten Fall entstand daher eine ernsthafte Verbindlichkeit erst mit Geltendmachung im Jahr 1998. Die Ursache der Aufwendungen ist im Jahr 1998 gelegen und ist offenbar in Zusammenhang mit der landesgerichtlichen Entscheidung, mit welchem im Eigentumsstreit gegen die Fa. T. GesmbH. entschieden wurde, zu sehen. Mit einer möglichst korrekten Abrechnung wollte die Fa. T. GesmbH. weitere Auseinandersetzungen mit den neuen Eigentümern vermeiden.

Somit ist die wirtschaftliche Verursachung der gegenständlichen Verpflichtung in den Jahren 1994 – 1996 noch nicht vorgelegen und in diesen Jahren kein Aufwand zu berücksichtigen.

Da mit dem Entstehen der Verbindlichkeit damals nicht ernsthaft zu rechnen war, kam auch die Bildung einer Rückstellung für diese Jahre nicht in Betracht.

Eine Bilanzberichtigung 1994 - 1996 hat daher nicht zu erfolgen.

- Rückstellung 1994

In einem gewerbebehördlichen Bescheid vom 6. September 1994 wurden der Bw. im Rahmen eines Betriebsanlagengenehmigungsverfahrens Auflagen erteilt. Im Zuge einer Überprüfung durch die Gewerbebehörde am 14. Jänner 1999 wurde festgestellt, dass eine Anzahl von Auflagen nicht erfüllt wurde. Der Bw. wurde unter Androhung der Schließung des Hotelbetriebes die Herstellung des konsensgemäßen Zustandes aufgetragen. In der Bilanz 1998 wurde für die notwendigen Aufwendungen eine Rückstellung von 1.500.000,00 S gebildet. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Bildung dieser Rückstellung nicht anerkannt, da nach Meinung des Betriebsprüfers eine hinreichende Konkretisierung der Auflagen bereits 1994 gegeben gewesen sei und eine Nachholung der Rückstellung im Jahr 1998 daher nicht zulässig sei. In der Folge beantragte die Bw. die Berücksichtigung der Rückstellung im Rahmen einer Wiederaufnahme des Jahres 1994.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z. 3 EStG können Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist gemäß § 9 Abs. 3 EStG nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG sind Rückstellungen zwingend zu bilden (Doralt, EStG Kommentar, §9, Tz 11).

Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind (Doralt, EStG Kommentar, §9, Tz 7). Nur wenn eine Verbindlichkeit zwar möglich, aber nicht wahrscheinlich ist, fehlt für den Ansatz einer Rückstellung die nötige Konkretisierung.

Eine Rückstellung kann nur im Jahr des Entstehens des Schuldgrundes oder der Aufwandsursache gebildet werden; eine unterlassene Rückstellung kann in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden. Unterblieb die Bildung einer Rückstellung, dann ist bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG eine Bilanzberichtigung durchzuführen (Doralt, EStG

Kommentar, §9, Tz 14, Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke 1988, EStG, § 9, Anm. 3, 4).

Zur Frage, ob 1994 eine Rückstellung für behördliche Auflagen in die Bilanz aufzunehmen gewesen wäre, war festzustellen, dass nach dem Vorbringen der Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters die Auflagen des Betriebsanlagengenehmigungsbescheides 1994 zum großen Teil ignoriert wurden. Maßnahmen zur Erfüllung der Auflagen waren nicht geplant, da einerseits das Eigentum an der Liegenschaft strittig war und andererseits durch den Bescheid 1994 für den Fall der Nichterfüllung der Auflagen keine Konsequenzen (z.B. Schließung des Hotels) angedroht wurden. Auch Kostenvoranschläge wurden durch die Bw. nicht eingeholt.

Damit ist aber die Voraussetzung zur Bildung einer Rückstellung, dass nämlich mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist (§ 9 Abs. 3 EStG), nicht erfüllt. Die Bildung einer Rückstellung ist 1994 nicht zulässig und eine Bilanzberichtigung hat nicht zu erfolgen.

Diese Beurteilung entspricht im übrigen der Meinung der Bw., die wiederholt darauf hingewiesen hatte, dass dem Bescheid 1994 die nötige Konkretisierung fehle.

Für die Frage der Wiederaufnahme bedeutet dies, dass sich weder auf Grund einer Grundsteuernachforderung in den Jahren 1994 – 1996 noch auf Grund einer Rückstellung im Jahr 1994 ein im Spruch anders lautender Bescheid ergeben würde.

Der Antrag auf Wiederaufnahme wurde daher zu Recht abgewiesen.

- **Körperschaftsteuer 1998**

In der Berufung gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde einerseits argumentiert, dass die Dotierung der Rückstellung für behördliche Auflagen für 1998 zu erfolgen habe, andererseits begründet die Bw. die Berufung damit, dass bei Wiederaufnahme der Jahre 1992 bis 1996 zusätzlich entstandene Verlustvorträge von rund 2.000.000,00 S für 1998 zur Verfügung stünden.

Dazu wird folgendes ausgeführt:

Da keine Wiederaufnahme der Vorjahre zu erfolgen hat, können im Jahr 1998 keine zusätzlichen Verlustvorträge berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Bildung einer Rückstellung vertritt die Bw. die Meinung, dass erst im Zuge der neuerlichen Betriebsüberprüfung 1999 die für die Bildung einer Rückstellung im Jahr 1998 notwendige Konkretisierung vorgelegen sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach den oben dargestellten rechtlichen Ausführungen Rückstellungen ausschließlich im Jahr der Verur-

sachung von Aufwendungen zu bilden sind. Die im Jahr **1999** erfolgte Beanstandung durch die Gewerbebehörde kann daher keinesfalls eine im Jahr **1998** gelegene Aufwandsursache darstellen.

Zum Argument der Bw., im Jahr 1999 hätten sich werterhellende Umstände ergeben, ist festzustellen, dass deren Berücksichtigung nur dann im Jahr 1998 in Betracht zu ziehen wäre, wenn die Voraussetzungen zur Bildung einer Rückstellung jedenfalls vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 eingetreten sind. Dies ist aber nicht der Fall, da – wie bereits dargestellt – die Erfüllung der streitgegenständlichen Auflagenpunkte bis Jänner 1999 nicht beabsichtigt war und daher aus Sicht der Bw. bis zu diesem Zeitpunkt mit dem Entstehen von Verbindlichkeiten nicht ernsthaft zu rechnen war.

Denn für die Beurteilung, ob eine Rückstellung in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben. Tatsachen, die dem Steuerpflichtigen erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind, sind nur zu berücksichtigen, wenn die Tatsachen objektiv bereits am Bilanzstichtag vorhanden waren (VwGH 16.12.1997, 93/14/0177).

In die Bilanz 1998 ist daher keine Rückstellung wegen behördlicher Auflagen aufzunehmen.

Die Verursachung der Aufwendungen zur Erfüllung der Auflagen ist in der gewerbebehördlichen Verhandlung 1999 zu sehen, wobei sich die Frage, ob 1999 eine entsprechende Rückstellung zu bilden ist, nicht stellt, da 1999 nicht berufungsgegenständlich ist und die im Jahr 1999 getätigten Aufwendungen vom Betriebsprüfer bereits gewinnmindernd berücksichtigt wurden.

Zu prüfen ist schließlich, ob die Tatsache, dass 1998 der Bw. die Grundsteuer 1992 – 1997 in Höhe von S 696.240,00 verrechnet wurde, einen betrieblichen Aufwand des Jahres 1998 darstellt.

Die Bw. hat glaubwürdig dargelegt, dass vereinbarungsgemäß die Grundsteuer (so wie die übrigen Betriebskosten) von der Bw. als Mieterin zu tragen waren. Es besteht daher kein Zweifel, dass die Verrechnung der Grundsteuer vom (mündlichen) Mietvertrag umfasst war und grundsätzlich Betriebsausgabeneigenschaft gegeben ist.

Wie bereits ausgeführt, entstand die Verbindlichkeit erst mit der Rechnungslegung im Jahr 1998, da vorher nicht ernsthaft mit der Vorschreibung der Grundsteuer gerechnet wurde. Der gesamte Rechnungsbetrag ist daher als Aufwand im Jahr 1998 abzuziehen - einschließlich des Anteils, der auf 1997 entfällt, da auch 1997 noch keine Zahlungsverpflichtung der Bw. bestand.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1998 war daher teilweise statzugeben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

- Berechnung

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bp.	2.189.658
Grundsteuer	- 696.240
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	1.493.418

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 1. Februar 2005