

GZ. RV/0131-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Edgar Steinberger, gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1994 und Umsatzsteuer 1994 und 1995, sowie Einkommensteuer für das Jahr 1994 und Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1994 und Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuer - und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2002 ergeben sich keine Änderungen.

Rechtsbelehrung

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

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. hat mit Kaufvertrag vom 8. und 17. Februar 1994 eine Fabrikshalle um S 1.100.000,00 erworben. Laut Punkt II dieses Vertrages "beabsichtigte er das Objekt als Betriebsstätte für einen Möbelgroßhandel und eine Tapeziererei zu benutzen und hiezu die Halle in ein Wohn - und Geschäftshaus umzubauen".

Mit Schenkungs - und Übergabsvertrag vom 7. Dezember 1994 hat der Bw. diese Liegenschaft seiner Ehegattin übergeben. Zu Gunsten des Bw. wurde ein lebenslängliches, unentgeltliches Wohnungsrecht und ein Belastungs – und Veräußerungsverbot einverleibt.

In der Folge schloss der Bw. mit seiner Ehegattin am 16. Juni 1995 einen Mietvertrag mit dem Inhalt, dass die Ehegattin ihm das Fabriksgebäude um S 12.000,00 monatlich vermiete, ab. Unter § 4 dieses Vertrages wurde die Vereinbarung getroffen, dass auf Grund der hohen Investitionskosten durch den Bw. als Mieter, für die ersten zwei Jahre kein Mietzins zu entrichten sei.

In einer am 17. Mai 2001 anlässlich der Betriebprüfung nachgereichten Abänderung dieses Mietvertrages wurde die Mietfreistellung auf 20 Jahre ausgedehnt.

Vom Bw. wurden nur die von ihm im Jahr 1994 getätigten Investitionen in Höhe von S 1.406.442,00 und von S 1.275.343,00 im Jahr 1995 und von S 180.476,00 im Jahr 1998 in das Betriebsvermögen aufgenommen und auf 25 Jahre abgeschrieben. Der Vorsteuerabzug erfolgte unter Berücksichtigung eines vorläufigen Privatanteiles im Ausmaß von 85 %.

Anlässlich einer die Jahre 1994 – 1998 umfassenden Betriebsprüfung zog der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht vom 20. November 2001 unter Tz 15 folgende steuerlichen Konsequenzen:

"1: Auf Grund des vorliegenden Bauplanes, der derzeit im Ausbau befindlichen Wohnung im Erdgeschoss, sowie der bis heute tatsächlich im Obergeschoss genutzten privaten

Räumlichkeiten des Abgabepflichtigen und dessen Gattin ergibt sich die in der Beilage dargestellte Nutzungsaufteilung von 63 % betrieblicher Anteil und 37 % privater Anteil. Die abgeschrägten Teile des Dachbodens dürfen in die Nutzflächenberechnung nicht miteinbezogen werden, da ein unausgebauter Dachboden bei der Beurteilung der privaten und betrieblichen Nutzung von Gebäudeteilen außer Ansatz zu bleiben hat.

2: Der Abgabepflichtige ist bis zum Zeitpunkt der Schenkung im Dezember sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer hinsichtlich der im Februar erworbenen Liegenschaft und den bis zur Schenkung getätigten Investitionen. Die erworbene Liegenschaft stellte somit in diesem Zeitraum sehr wohl im betrieblich genutzten Ausmaß Betriebsvermögen dar.

3: Gegenstand der Schenkung im Dezember 1994 war somit die Liegenschaft im Zustand zum Zeitpunkt der Schenkung, somit mit den bis dahin getätigten Investitionen.

4: Die in den Folgejahren 1995 bis 1998 getätigten Investitionen stellen mit dem betrieblichen Anteil Mieterinvestitionen dar und stellt zufolge vereinbarter Anrechnung gegen die laufende Miete Baukostenzuschuss dar, was zu einem sofortigen Zufluss im betreffenden Jahr bei der Vermieterin führt."

In der Folge legte der Bw. eine Stellungnahme (8. November 2001) vor, in der er zum Ausdruck brachte, dass seiner Ansicht nach keine Mieterinvestitionen unterstellt werden können. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO in Verbindung mit der Angehörigenjudikatur lasse, wie bisher in den Aufzeichnungen dokumentiert wurde, steuerlich nur eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der Betriebsliegenschaft zugunsten des Bw. zu.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden.

Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide erhob der Bw. in der Folge rechtzeitig das *Rechtsmittel der Berufung* mit folgender Begründung:

Die Wiederaufnahme der Bescheide wurde zu Unrecht durchgeführt, da die Abgabenbehörde

- Kenntnis des Schenkungsvertrages dadurch hatte, als dieser dem Finanzamt im Zuge der USt –Nachschau übermittelt worden ist und

- in der Niederschrift zur UVA Nachschau vom 7. März 1996 unter Punkt 3 im Absatz 2
"Derzeit bewohnt....." der Sachverhalt offengelegt worden ist und der Finanzbehörde bereits 1996 zur Kenntnis gelangt war.

Auf Grund der Kenntnis des Schenkungsvertrages und aus den Beilagen der Steuererklärungen war der Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer ersichtlich.

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist nicht zulässig, dass neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, da

- *der Schenkungsvertrag*
- *die Nutzung der Flächen im Zuge der UVA – Nachschau,*

d.h. die vermeintlichen Wiederaufnahmsgründe der Abgabenbehörde bekannt waren".

In der Stellungnahme vom 8. November 2001 habe er bereits mitgeteilt, dass den Vereinbarungen zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin keinesfalls Fremdüblichkeit unterstellt werden könne. Folgedessen könne der steuerlichen Beurteilung im Zuge der Betriebsprüfung, dass

1. Mieterinvestition unterstellt und
2. eine Veränderung der Nutzungsaufteilung errechnet werde,
nicht gefolgt werden.

In der teilweise stattgebenden *Berufungsvorentscheidung* legte das Finanzamt ausführlich dar, weshalb der Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten sei. In Übereinstimmung mit dem Berufungsbegehrten liegen somit Investitionen des wirtschaftlichen Eigentümers in sein wirtschaftliches Eigentum vor.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung, das Nutzungsverhältnis betreffend, wurden aufrechterhalten. Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung wurde auch die bisher unterbliebene Aktivierung des Kaufpreises nachgeholt. Der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Schätzung hinsichtlich der Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude folgend, wurden 63 % von S 700.000,00 aktiviert und in der Folge auch der IFB und die jährliche AfA für diesen Gebäudeteil berücksichtigt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend wurde ausgeführt, dass der Abgabenbehörde zwar die Tatsache des Schenkungsvertrages und die Tatsache einer gemischten Gebäudenutzung dem Grunde nach bekannt gewesen sei, nicht aber in welcher Höhe diese beiden Umstände in die erklärten Ziffern bzw erklärten Summenposten Einzug gefunden haben. So wurde der in den vom Bw. eingereichten Jahreserklärungen nur verdeckt eingebaute Privatanteil auf Grund der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse auf über das Doppelte erhöht. Auch der vom Bw. gewinnmindernd nicht verbuchte IFB für die Jahre 1994 und 1995 wurde zu seinen Gunsten erstmals berücksichtigt.

Dagegen stellte der Bw. den *Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz* und verwies auf den Umstand, dass in der UVA – Nachschau der Sachverhalt "derzeit bewohnt ..." der Finanzbehörde zur Gänze offen gelegt worden sei.

Der Senat hat erwogen:

ad **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend **Einkommensteuer** für das Jahr **1994** und **Umsatzsteuer** für die Jahre **1994 und 1995**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher die Rechtsfrage zu beantworten, ob der Tatbestand der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist. Ist dies zu bejahen, so ist in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme verfügt wird.

Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände.

Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof bereits dazu ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn 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 nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (VwGH 26.11.2002, 99/15/0176).

Wie aus dem Ablauf des Verfahrens ersichtlich, wurde der Abgabenbehörde erster Instanz der Schenkungsvertrag und die Kopien des Kaufvertrages sowie der Bauplan anlässlich einer vorangegangene UVA - Prüfung ausgehändigt.

In der Zwischenzeit, bis zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung, wurden jedoch Änderungen zum ursprünglichen Bauplan, wie Integrierung der Garage in die Werkhalle, Nutzung des Dachbodens, Schaffung weiterer Räumlichkeiten sowohl für betrieblich als auch privat, vorgenommenen.

In den vom Bw. eingereichten Erklärungen samt Beilagen erfolgte keine Offenlegung der Aufteilung. Aus dem Gesamtposten "Gebäude" (Unbewegliche Anlagegüter) lässt sich der prozentuelle Anteil der betrieblichen Nutzung nicht erkennen. Zur Klärung des Sachverhaltes mussten somit erst im Zuge der Betriebsprüfung Anlageverzeichnisse, Investitionskonten und Vorsteueraufzeichnungen angefordert werden. Verbunden mit einer Betriebsbesichtigung wurde in der Folge die dem Grunde nach auch nicht bestrittene Nutzungsauftteilung getroffen.

Der zu beurteilende Sachverhalt wurde somit nicht wie der Bw. behauptet bereits in der Niederschrift vom 7. März 1996 offen gelegt. Der gebotenen Offenlegung ist nämlich nur dann Genüge getan, wenn der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen verschafft wird (VwGH 15.12.1983, 82/15/0166).

Die Wiederaufnahme erfolgte somit zu Recht. Nach den Ausführungen des Prüfungsberichtes (Tz 36) erfolgte sie unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Die dabei getroffene Interessensabwägung ist, abgesehen davon, dass die Berufung keine diesbezüglichen Ausführungen enthält, nicht als rechtswidrig zu erkennen.

ad Einkommen – und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995

Aufwendungen, die dem Betrieb in Form von Wirtschaftsgütern erhalten bleiben, sind zu aktivieren. Der Grundsatz der Aktivierungspflicht wird im Einkommensteuergesetz nicht ausdrücklich angesprochen, er ergibt sich aber aus den Bestimmungen über den Betriebsvermögensvergleich.

Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der

ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend.

Folglich wurde dieses Gebäude, wie in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebracht, im wiederaufgenommenen Verfahren mit dem vom Prüfer (Tz 15) ermittelten Wert, gegen den vom Bw. auch nichts vorgebracht wurde, im Jahr 1994 aktiviert und im Folgejahr ab dem Zeitpunkt der Nutzung auch die Absetzung für Abnutzung zum Ansatz gebracht.

Nach Abschluss des Schenkungsvertrages ergibt sich keine Änderung, da der Bw. auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO gelten bei der Erhebung von Abgaben für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter, soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

Wirtschaftliches Eigentum ist u.a. dann anzunehmen, wenn ein lebenslanges Nutzungsrecht verbunden mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot eingeräumt wird. Durch die Einräumung dieser im Grundbuch verbücherten Rechte hat der im Grundbuch eingetragene Eigentümer, gegenständlichenfalls die Ehegattin des Bw., kein Recht mehr über das Grundstück zu verfügen.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann" (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 24 Tz 3).

Da im vorliegenden Fall der Bw. die Herrschaft über die seiner Gattin geschenkte Liegenschaft, nach wie vor gleich einem Eigentümer ausübt und diese Stellung auch grundbürgerlich abgesichert wurde, ist er nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz

als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Eine Auffassung, die aber auch den Intentionen des Bw. selbst entspricht (vgl. Stellungnahme vom 8. November 2001).

Die von der Abgabenbehörde erster Instanz in weiterer Folge in der Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Adaptierungen (wie Vorsteuerberichtigung, Berücksichtigung von IFB und AfA), ergeben sich als logische Konsequenz dieser rechtlichen Würdigung.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 31. März 2004