



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 2

GZ. RV/0022-G/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Schotter- und Betonwerk, in XYZ, vertreten durch Mag. Wolfgang Kortschak, Steuerberater, 8430 Leibnitz, Dechant Thaller-Straße 37/1, vom 2. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg, vom 2. Juli 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 sowie bereffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Bw., Betreiberin eines Beton- und Schotterwerkes, gemäß § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführten Außenprüfung wurde unter Tz 21 "Außerbilanzmäßige Zurechnungen" festgestellt, dass den erklärten Betriebsergebnissen ua. nachstehende Beträge hinzuzurechnen seien:

	1999:	2000:	2001:
Minderung Abschreibung für Substanzverringerung	1,617.761,00	1,744.480,00	2,321.053,00
Vorweggewinn aus Grundkauf	63.848,00	0,00	0,00

Die Minderung der Abschreibung für Substanzverringerung und der Vorweggewinn aus dem Grundkauf aus dem Sonderbetriebsvermögen dreier Gesellschafter ergäbe sich daraus, dass die Grundstückserwerbe von der – aus Gesellschaftern der KG bestehenden – Grundstücksgemeinschaft steuerlich keinen Kauf, sondern eine Einlage darstellen.

Der Einlagewert entspreche dem Teilwert und werde mit S 350,00 je m² (inkl. Nebenkosten) angesetzt; für den vierten Gesellschafter, der nicht Grundstücksmitsitzer sei, werde anteilig der (höhere) Kaufpreis herangezogen.

Diese Feststellungen sowie die sich daraus ergebenden Änderungen in der Berechnungsbasis für die Abschreibung für Substanzverringerung werden vom Betriebsprüfer in der anlässlich der Außenprüfung aufgenommenen Niederschrift unter Punkt 6) wie folgt näher erläutert:

"Die Grundstückserwerbe von der Grundstücksgemeinschaft PWV stellen steuerlich keinen Kauf dar, sondern handelt es sich anteilig um Einlagen.

Der Bodenschatz Schotter stellt für einen Schotter- und Betonunternehmer ab Erwerb bzw. Entdeckung ein eigenes Wirtschaftsgut dar. Der Schotter- und Betonunternehmer zahlt bereits beim Kauf vom Landwirt für den vorhandenen Schotter, welcher ihn eigentlich ja auch zum Kauf bewogen hat.

Spätestens in dem Zeitpunkt, wo für den Unternehmer erkennbar ist, dass dieses Grundstück von seinem Unternehmen zu Abbauzwecken genutzt werden kann – also betriebsnotwendig ist (regionales Nutzungskonzept, Ansuchen um Abbaubewilligung, etc., stellt dieser Schotter für das Unternehmen Betriebsvermögen dar; handelt es sich um eine Personengesellschaft, gehört der Schotter zum Sonderbetriebsvermögen."

Unter dem Titel "Steuerliche Auswirkungen" wird ausgeführt, dass als Zeitpunkt des Zuganges zum (Sonder-)Betriebsvermögen daher bereits der Zeitpunkt des Kaufes vom Landwirt, spätestens jedoch der Zeitpunkt, in dem das Unternehmen (= die Bw.) eine Abbaubewilligung (1991) in die Wege geleitet habe, anzusehen sei.

Der Einlagewert "Schottergrund" entspreche dem Teilwert, höchstens dem tatsächlichen Anschaffungswert samt Nebenkosten (die Vorbereitungskosten zur Schotterabbaubewilligung habe bereits die Bw. übernommen).

Basis für die Abschreibung für Substanzverringerung sei der so ermittelte Einlagewert zu 75% (für die drei Gesellschafter) zuzüglich dem Kaufpreis zu 25% (für den vierten Gesellschafter).

Grundstückszugänge laut Handelsbilanz (HB):

Datum:	KG:	GrStk.Nr:	Fläche (m ²):	Preis/m ² :	Wert lt. HB:	davon 25% F.:
17.11.1997	L.	609	12.666	500,00	6,669.348,00	1,667.337,00
4.6.1998	L.	614/1	1.432	600,00	902.598,00	225.650,00
4.6.1998	L.	378/3, 379/2	11.286	600,00	7,113.804,00	1,778.451,00
4.6.1998	T.	1147	9.765	900,00	9,232.686,00	2,308.172,00
30.12.1999	L.	231	5.208	350,00	1,928.607,00	482.152,00
30.12.1999	T.	1176,1177/2	7.363	350,00	2,726.637,00	681.659,00

Summen:		47.760		28.573.680,00	7.143.421,00
----------------	--	--------	--	----------------------	--------------

Teilwertansatz laut Prüferbilanz (PB):

Datum:	KG:	GrStk.Nr:	Fläche:	Preis/m ² :	Wert lt. PB:	Teilwert lt. PB + 25% Kauf:
17.11.1997	L.	609	12.666	349,00	3.315.325,00	4.982.662,00
4.6.1998	L.	614/1	1.432	346,36	371.994,00	597.644,00
4.6.1998	L.	378/3, 379/2	11.286	349,00	2.954.110,00	4.732.561,00
4.6.1998	T.	1147	9.765	350,00	2.563.313,00	4.871.485,00
30.12.1999	L.	231	5.208	350,00	1.367.100,00	1.849.252,00
30.12.1999	T.	1176,1177/2	7.363	350,00	1.932.788,00	2.614.447,00
Summen:			47760		12.504.630,00	19.648.051,00

Der Einlagewert (ohne anteiligen Kauf) würde zu 100% betragen: 16.672.840,00

Abschreibung für Substanzverringerung (AfS):

	AfS 1997:	AfS 1998:	AfS 1999:	AfS 2000:	AfS 2001:	Restbuchwert:
<i>Wert lt. HB:</i>						
28.573.680,00	3.334.674,00	4.982.449,00	4.120.909,00	3.693.074,00	6.364.556,00	6.078.008,00
<i>Teilw. lt. PB:</i>						
19.648.051,00	2.491.331,00	3.251.249,00	2.503.148,00	1.948.594,00	4.034.513,00	5.410.216,00
<i>Differenz:</i>						
8.925.629,00	843.343,00	1.731.200,00	1.617.761,00	1.744.480,00	2.321.053,00	667.792,00

Weiters wird in Punkt 6 dieser Niederschrift ausgeführt, dass zum Zeitpunkt des Verkaufes aus dem Sonderbetriebsvermögen dreier Gesellschafter an das (Gesamt-)Betriebsvermögen der Bw. der darüber hinaus verrechnete Kaufpreis (anteilig an den vierten Gesellschafter) den drei Gesellschaftern als *Vorweggewinn* hinzuzurechnen sei:

Datum:	Fläche:	Preis/m ² :	Einlage lt. PB (100%):	Einlage lt. PB (75%):	Teilwert lt. PB (+25% Kauf)	Außenbilanzmäßige Zurechnungen
17.11.1997	12.666	349,00	4.420.433,00	3.315.325,00	4.982.662,00	562.229,00
4.6.1998	1.432	346,36	495.992,00	371.994,00	597.664,00	101.652,00
4.6.1998	11.286	349,00	3.938.813,00	2.954.110,00	4.732.561,00	793.748,00
4.6.1998	9.765	350,00	3.417.751,00	2.563.313,00	4.871.485,00	1.453.734,00
30.12.1999	5.208	350,00	1.822.800,00	1.367.100,00	1.849.252,00	26.452,00
30.12.1999	7.363	350,00	2.577.051,00	1.932.788,00	2.614.447,00	37.396,00
Summen:			16.672.840,00	12.504.630,00	19.648.051,00	2.975.211,00

Der *Vorweggewinn* betrage daher für 1997 S 562.229,00, für 1998 S 2.349.134,00 und für 1999 S 63.848,00.

Die – auch die Jahre 1997 und 1998 umfassende Wiederaufnahme der Verfahren – wird mit einem Hinweis auf diese Feststellungen sowie die sich daraus ergebenden Änderungen in der Abschreibungsbasis für Substanzverringerung begründet.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen des Betriebsprüfers in den im wiederaufgenommenen Verfahren (§ 303 Abs. 4 BAO) ergangenen Feststellungsbescheiden für die Jahre 1997 bis 2001.

In seiner dagegen gerichteten Berufung wendet sich der steuerliche Vertreter der Bw.

- gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 sowie "damit zusammenhängend" die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für diese Jahre und
- gegen die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1999 bis 2001.

Begründend führte er hinsichtlich der für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchgeführten Wiederaufnahme der Verfahren ua. aus:

Der vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogene Sachverhalt – die Änderung der Abschreibungsbasis für Substanzverringerung – hätte Grundstücke betroffen, welche die Mitgesellschafter der Bw. in den Jahren 1987, 1988 und 1989 angeschafft hätten und die mit Kaufverträgen vom 17. November 1997 und 4. Juni 1998 an die Bw. veräußert worden wären. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei nun erfolgt, da Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, welche im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Im Gegensatz zu dieser vom Finanzamt vertretenen Auffassung seien jedoch – so der steuerliche Vertreter - keine Tatsachen neu hervorgekommen, welche dem Finanzamt nicht schon bekannt gewesen wären.

So wäre im Zuge der im Jahr 1992 abgeschlossenen Betriebsprüfung (Prüfungszeitraum: 1986 bis 1988) bei der Bw. ein gleich gelagerter Fall aufgegriffen und schließlich im Zuge des Berufungsverfahrens im Sinne der Bw. erledigt worden. Durch die Stattgabe wäre dem Berufungsbegehren, den Kauf von Gesellschaftern auch als Kauf anzuerkennen, Rechnung getragen worden. Auch in der Folgeprüfung über den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 im Jahr 1998 sei bei einem gleich gelagerten Fall die Vorgangsweise als richtig festgestellt worden. In beiden Prüfungsverfahren wären dem Finanzamt sämtliche Unterlagen hinsichtlich der im Eigentum der drei Mitgesellschafter der Bw. befindlichen Grundstücke zur Verfügung gestellt worden. Außerdem wäre aus den beim Finanzamt geführten Einheitswertakten der Sachverhalt ersichtlich gewesen, sodass das Finanzamt erkennen hätte müssen, dass sich die "vom gegenständlichen Verfahren betroffenen Grundstücke bereits im ersten Prüfungsduurchführungszeitraum im Jahr 1991/1992 im Eigentum der drei Mitgesellschafter" der Bw. befunden hätten. Der nunmehr im Zuge der Betriebsprüfung gezogene Schluss, dass

der Zugang zum Sonderbetriebsvermögen bereits der Zeitpunkt des Kaufes der Grundstücke vom Landwirt sei und eine Einlage vorliege, stelle somit keine neu hervorgekommene Tatsache dar, welche im Verfahren geltend zu machen sei. Vielmehr wäre dieser Sachverhalt dem Finanzamt zumindest bereits seit 1991 bekannt gewesen, sodass keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1997 und 1998 von Amts wegen vorliegen könnten.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung sowohl der Wiederaufnahmebescheide als auch der Feststellungsbescheide von Einkünften aus Gewerbebetrieb für 1997 und 1998 beantragt.

Die gegen die *Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1999 bis 2001* gerichtete Berufung wurde damit begründet, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1997 und 1998 zu Unrecht erfolgt und deshalb die "Berichtigung der Abschreibung für Substanzverlust" nicht vorzunehmen sei.

Die Berufung wurde in der Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahmebescheide, betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998:

Das Finanzamt hat die (unter Bezugnahme auf die anlässlich einer Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen durchgeföhrte) Wiederaufnahme des Verfahrens auf den so genannten "Neuerungstatbestand" gestützt, der im § 303 Abs. 4 BAO normiert ist:

"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."

"Tatsachen" sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 28.9.1998, 96/16/0158); also "Sachverhaltelelemente", die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) gefördert hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0096, 12.8.1994, 91/14/0018, 0042 und 23.4.1998, 95/15/0108).

Wie der Verwaltungsgerichtshof ua. in seinem Erkenntnis vom 19. September 1990, 89/13/0245, ausgeführt hat, ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt *nachträglich* Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

Dieses "Neuhervorkommen" von Tatsachen (oder Beweismitteln) ist nach ständiger Rechtsprechung aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, das heißt, es können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094) oder auch Tatsachen, die in einem die Vorjahre betreffenden Verfahren festgestellt worden sind.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (zB VwGH 24.6.2003, 99/14/0015 und die dort zitierte Vorjudikatur), dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden 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 Sachentscheidung hätte gelangen können.

Im gegenständlichen Fall ist daher nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates zu klären, ob seitens der Bw. der zu beurteilende Sachverhalt ("Grundstückserwerbe" von den Gesellschaftern) so *vollständig* dargestellt worden ist, dass das Finanzamt in dem mit Bescheid vom 29. Oktober 1998 abgeschlossenen Feststellungsverfahren 1997 sowie mit Bescheid vom 2. November 1999 abgeschlossenen Feststellungsverfahren 1998 schon *damals* bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu dem *nunmehr* gefundenen Ergebnis (Änderung der Abschreibungsbasis für Substanzverringerung wegen – steuerlicher - Nichtanerkennung der Grundstücksverkäufe) hätte gelangen können.

Dazu ist festzuhalten, dass aus den Feststellungserklärungen für die Jahre 1997 und 1998, den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 1997 und zum 31. Dezember 1998 sowie den als Anhang beigelegten Anlagespiegeln lediglich entnommen werden kann, dass in den Jahren 1997 und 1998 ein Zugang an "Unbebauten Grundstücken" in Höhe von S 16,018.930,00 stattgefunden hat. Aus dieser ziffernmäßigen Darstellung allein lässt sich aber nicht ableiten, ob darin auch von den Gesellschaftern "gekaufte" Schottergrundstücke enthalten sind bzw. welche Grundstücke zu welchem Preis von welchen Gesellschaftern angeschafft (oder allenfalls eingelegt) worden waren.

Diese letztgenannten Umstände (Grundstücksverkaufsgeschäfte zwischen Gesellschaftern und der Bw. in den Jahren 1997 und 1998) sind erst anlässlich der im Jahr 2004 durchgeführten Außenprüfung bekannt geworden ("neu hervorgekommen"), und kann daher von einer **vollständigen** Offenlegung des Sachverhaltes keine Rede sein.

An dieser Tatsache vermag weder das Berufungsvorbringen, wonach "der Sachverhalt des Zuganges zum Sonderbetriebsvermögen im Zeitpunkt des Kaufes der Gundstücke" bekannt gewesen sei, da anlässlich zweier Vorprüfungen sämtliche Unterlagen hinsichtlich der im Eigentum der drei Mitgesellschafter der Bw. befindlichen Grundstücke dem Finanzamt zur

Verfügung gestellt worden seien, etwas zu ändern, noch der Hinweis auf die beim Finanzamt geführten Einheitswertakten:

Das "Neuhervorkommen" ist nämlich – wie bereits eingangs ausgeführt worden ist - *aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten jeweiligen Verfahrens* zu beurteilen. Nicht entscheidend ist, ob auf Grund von in einem früheren Verfahren ("Vorprüfungen", etc.) vorgelegten Unterlagen ein Sachverhalt als "bekannt" vorauszusetzen ist oder ob einer bestimmten Abteilung der Behörde (diesfalls der Bewertungsstelle) Grundstücksinformationen zugegangen sind.

Schließlich ist es – entgegen den diesbezüglichen Berufungsausführungen - für die Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme auch unmaßgeblich, wenn eine "gewählte" Vorgangsweise hinsichtlich anderer "Grundstückskäufe" im Zuge eines vorangegangenen Berufungsverfahren sowie anlässlich zweier Vorprüfungen "akzeptiert" worden ist.

Da weiters diese – im Berufungsverfahren inhaltlich im Übrigen unbestritten gebliebene - Tatsache, wonach gegenständlichenfalls von einer Einlage und keinem Kauf auszugehen ist, auch zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte, erfolgte daher die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht.

Nach den Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes (Tz 26 – "Begründung des Ermessensgebrauchs") erfolgte die Verfügung der Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Es ist auch nicht zu erkennen, dass die dabei getroffene Interessensabwägung (Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit) - abgesehen davon, dass die Berufung keine diesbezüglichen (gegenteiligen) Ausführungen enthält - nicht dem Gesetz entsprechend geübt worden wäre.

Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 bis 2001:

Die materiell-rechtlich anlässlich der Außenprüfung getroffenen Feststellungen (also die steuerliche Behandlung der Grundstückstransaktionen zwischen den Gesellschaftern und der Bw.) blieben - gleich wie in den Jahren 1997 und 1998 - in der Berufung unbekämpft.

Begründend wurde *nur* darauf verwiesen, dass die vorgenommenen Berichtigungen der Abschreibung für Substanzverringerung *deshalb* nicht erfolgen hätten dürfen, da die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht erfolgt sei.

Da laut Auffassung des unabhängigen Finanzsenates jedoch – wie obige Erwägungen deutlich gemacht haben – die Wiederaufnahme rechtens war, konnte auf Basis der gegebenen Sach- und Rechtslage dem diesbezüglichen Berufungsbegehren ebenfalls nicht Rechnung getragen werden.

Graz, am 3. Februar 2005