



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater, vom 5. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes B, vertreten durch Finanzanwalt, vom 25. September 2006 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 sowie Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 werden aufgehoben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 2004 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) betreibt ein Hotel. Im Jahresabschluss zum 30. Juni 2002 und 30. Juni 2003 wurden folgende Rückstellungen ausgewiesen:

„Rückst. F. Brandschutzmaßnahm. lt. Bescheid 60.000 „

„Rückst. F. Brandschutzmaßnahm. lt. Bescheid 113.778,74“

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2002 bis 2005 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer folgende Feststellung:

Tz. 1 Aktivierung Brandschutzanlage

Lt. Bescheid der Bezirkshauptmannschaft A vom 7. Mai 1998 wird der Steuerpflichtige aufgefordert in seinem Hotel brandschutztechnische Maßnahmen durchzuführen. Aufgrund dieses Bescheides wird in den Jahren 2002 und 2003 eine Rückstellung iHv. jeweils Euro 60.000,- gebildet. Im Jahre 2004 wird die Rückstellung iHv. Euro 120.000,- aufgelöst. Die tatsächlichen Arbeiten betreffend Brandschutz werden in den Monaten April bis Juni 2004 durchgeführt. Die restlichen Herstellungskosten iHv. Euro 31.348,-- werden auf Instandhaltung gebucht.

Rechtliche Würdigung:

Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist unzulässig, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht. Die zu hoch dotierte Rückstellung ist daher jeweils im Dotierungsjahr zu korrigieren.

30.06.2002	Gewinn +	€ 60.000,-
30.06.2003	Gewinn +	€ 60.000,-
30.06.2004	Gewinn -	€ 120.000,-

Im gegenständlichen Sachverhalt kommt es zum Neu-Einbau einer Brandschutzanlage. Lt. Rechtsprechung und Judikatur ist der Neu-Einbau einer derartigen Anlage eine wesentliche objektive Verbesserung des ursprünglichen Zustandes des Hotels und nicht bloß eine regelmäßig wiederkehrende Erhaltungsmaßnahme. Gegen eine Zuordnung der Kosten der Brandschutzeinrichtungen zum Erhaltungsaufwand spricht bereits der Umstand, dass nach herrschender Steuerlehre Erhaltungsaufwand dazu dient, ein Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen.

Die Aufwendungen für diese Anlage sind lt. Betriebsprüfung den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen und mit diesen auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzusetzen. Unter Berücksichtigung einer 33jährigen Nutzungsdauer errechnet sich die Restnutzungsdauer des Gebäudes zum 1.1.2004 mit 16,5 Jahren.

Die Arbeiten der Fa. C zur Brandmeldeanlage (171 Stück Melder, 171 Stück Sockel, 27mal Notbeleuchtung) iHv. € 37.315,99 werden als bewegliches Wirtschaftsgut bewertet und auf eine Nutzungsdauer von 11 Jahren abgeschrieben.

Im Zuge der gesetzlich vorgeschriebenen Brandschutzmaßnahmen wurde u.a. die Stiege ausgetauscht bzw. wurde im Stiegenhaus der alte Teppichboden durch einen neuen Fliesenboden ersetzt. Treffen Erhaltungsaufwand- und Herstellungsaufwand im Rahmen einer Baumaßnahme zusammen, ist eine Trennung in Erhaltungsaufwand- und Herstellungsaufwand vorzunehmen. Die Betriebsprüfung trennt diese Aufwendungen vom aktivierungspflichtigen Heraltungsaufwand Brandschutzanlage. Eine genaue Darstellung ist dem SB-Protokoll zu entnehmen.

Darstellung Aufwendungen für Brandschutzanlage lt. BP

Aktivierung Brandschutzanlage, RND 16,5 Jahre			Euro 58.077,04
Aktivierung Brandmelder, bewegliches WG, ND 11 Jahre; WJ 2004			Euro 21.822,81
Aktivierung Brandmelder, bewegliches WG, ND 11 Jahre; WJ 2005			Euro 15.493,18
Zwischensumme			Euro 95.393,03
Erhaltungsaufwand brandschutztechnische Maßnahmen			Euro 65.227,16
	30.06.2002	30.06.2003	30.06.2004
Auflösung RSt Brandschutzanlage	60.000,00		
Auflösung RSt Brandschutzanlage		60.000,00	
Korrektur Auflösung Rückstellung			-120.000,00
Korrektur Aufwand bisher lt. Bilanz			-31.348,00
Aufwand Brandschutzanlage lt. BP			-65.227,15
Aktivierung Anlage lt. BP			58.077,04

(unbeweglich)			
AfA (RND 16,5 Jahre)			-1.759,91
Aktivierung Brandmelder (Beweglich)			21.822,81
AfA Brandmelder, ND 11 Jahre			-991,95
Summe in Euro	60.000,00	60.000,00	-76.731,16

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2002	2003	2004
	Euro	Euro	Euro
Einkommensteuer			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	60.000,00	60.000,00	-76.731,16

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO wurde ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:“

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2002-2005	Tz. 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinn des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung entfiel.

Verzichtserklärung vom 01.09.2006."

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüfung und erließ mit 25. September 2005 nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004.

Die Verfahrensbescheide enthalten folgende Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2004 sowie Einkommensteuer 2004 (vgl. Eingabe vom 15. Oktober 2007) wurde fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt, mit Abgabe der Steuererklärung für die Jahre 2002 und 2003 seien die Bilanzen mit Stichtagen 30.6. 2002 und 30.6.2003 dem Finanzamt vorgelegt worden. In den Bilanzen seien „Rückstellungen für Brandschutzmaßnahmen laut Bescheid“ offen ausgewiesen worden. Es würden somit keine Wiederaufnahmegründe vorliegen.

Es werde beantragt, die Rückstellung im Jahr 2004 gewinnerhöhend aufzulösen. Die Jahre 2002 und 2003 seien erklärungsgemäß aufgrund des Fehlens eines Wiederaufnahmegrundes zu veranlagen.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 19. Oktober 2006 wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

„Der Betriebsprüfungsbericht vom 5.9.2006 stellt einen integrierenden Bestandteil des Wiederaufnahmebescheides dar. Dort wird hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO auf die Feststellung in Tz.1 des Prüfungsberichtes hingewiesen. Aufgrund des offenen Ausweises der "Rückstellung für Brandschutzmaßnahmen laut Bescheid" in der Bilanz zum 30.6.2002 und 30.6.2003 konnte das Finanzamt nicht erkennen, dass es sich um eine unzulässige Verbindlichkeitsrückstellung handelte, sodass diese Tatsache erst im Zuge der Sachverhaltsermittlung anlässlich der Betriebsprüfung neu hervorgekommen ist. Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen. „

Mit Eingabe vom 17. November 2006 wurde ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter anderem dann zulässig, wenn 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH vom 22. November 2006, 2003/15/0141).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden.

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl. VwGH vom 26.4.2007, 2002/14/0075).

Im Streitfall beschränkten sich die diesbezüglichen Angaben im Prüfungsbericht auf den Hinweis, dass zum Neueinbau einer Brandschutzanlagen gekommen sei. Unter teilweise Wiedergabe der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 26.5.2004, 99/1470261, wurde vom Finanzamt die Ansicht vertreten, dass Aufwendungen für eine Brandschutzanlage den Anschaffungs- und Herstellungskosten zuzurechnen sind. Die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung sei unzulässig.

Das Finanzamt verabsäumt jedoch in ihrer Begründung im Wiederaufnahmebescheid auszuführen, für welche konkreten Aufwendungen die strittige Rückstellung gebildet worden ist, und aus welchen Gründen es sich hiebei um aktivierungspflichtige Aufwendungen gehandelt haben soll. Das Finanzamt hat lediglich ausgeführt, der Bw. sei mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft A vom 7. Mai 1988 aufgefordert worden, Brandschutzmaßnahmen durchzuführen. Dass im Inhalt dieses Bescheides – der im angefochtenen Bescheid nicht wiedergegeben worden ist – der Wiederaufnahmegrund zu erblicken ist, hat das Finanzamt jedoch nicht zum Ausdruck gebracht. Ebenso wenig hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens auf den Umstand gestützt, dass der Bescheid der Bezirkshauptmannschaft A bereits im Jahr 1998 ergangen ist, und die Rückstellungsbildung in den Jahren 2002 und 2003 aus diesem Grund unzulässig sein soll. Das Finanzamt hat auch nicht ausgeführt, was im Streitfall unter dem Begriff „Brandschutzanlage“ zu verstehen ist. Das Finanzamt erblickt im Einbau einer Brandschutzanlage die neue Tatsache, ohne diesen Umstand sachverhaltsbezogen zu begründen. Im Streitfall beschränken sich die bezüglichen Ausführungen des Finanzamtes – wie bereits ausgeführt - auf den Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. vgl. VwGH vom 26.4.2007,

2002/14/0075). Hinzu kommt noch, dass im Berufungsfall auf die Durchführung einer Schlussbesprechung verzichtet worden und auch keine Niederschrift aufgenommen worden ist.

Sachverhaltsbezogen wurde im Erstbescheid somit nicht ausgeführt, worin die neuen Tatsachen zu erblicken sind. Bei den Ausführungen des Finanzamtes, dass die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung unzulässig sei, handelt es sich um eine rechtliche Beurteilung und nicht um Tatsachenfeststellung. Da aus dem gegenständlichen Bescheid sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgte die Wiederaufnahme ohne Begründung durch das Finanzamt. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 war daher Folge zu geben.

Im Jahr 2004 war die Rückstellung für Brandschutzmaßnahmen gewinnerhöhend aufzulösen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2004 betragen daher 4.800,05 € (Gewinn lt. BP – 115.199,66 € + 120.000 € Auflösung Rückstellung).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 19. November 2007