

IM NAMEN DER REPUBLIK

A.) Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Hans Blasina, Mag. Andrea Prozek, Wirtschaftskammer für Niederösterreich, KR Michael Fiala, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla, in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011, zu Recht erkannt:**

I.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

B.) Des Weiteren hat das Bundesfinanzgericht durch die Richterin Mag. Renate Schohaj und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Hans Blasina, Mag. Andrea Prozek, Wirtschaftskammer für Niederösterreich, KR Michael Fiala, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla, in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2012 und 2013, beschlossen:**

I.) Der Vorlageantrag vom 15. Mai 2017 wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e iVm. § 260 Abs. 1 lit. b BAO als unzulässig zurückgewiesen.

II.) Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezieht neben Leistungen der inländischen Pensionsversicherungsanstalt ebenso Pensionseinkünfte aus Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung einer Immobilie in Ungarn.

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013:

Mit Bescheiden vom 27. September 2012 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit Euro 1.172,47 und für das Jahr 2011 mit Euro 1.377,00 festgesetzt.

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2014 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 zunächst mit Euro 321,00 und nach Aufhebung gemäß § 299 BAO mit Bescheid vom 24. April 2014 mit Euro 640,00 festgesetzt.

Mit Bescheid vom 29. April 2014 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit Euro 903,00 festgesetzt.

Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2016:

Mit Eingabe vom 31. März 2016 hat die Bf. einen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO gestellt. Darin beantragt sie, die unter der Kennzahl 440 angeführten und unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Auslandseinkünfte aus Vermietung und Verpachtung infolge angefallener Werbungskosten in geringerer Höhe zu berücksichtigen. Des Weiteren sei eine unterschiedliche Erfassung der ausländischen Pensionseinkünfte vorzunehmen, da die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen verschiedene Regelungen vorsehen würden. Die Pension aus Deutschland sei im Formular L1i unter der Kennzahl 453, jene aus der Schweiz und Liechtenstein seien unter der Kennzahl 359 zu erfassen. Diese Umstände würden einerseits zu einer zu hohen Progressionswirkung der ausländischen Einkünfte und andererseits zu einer unrichtigen Beurteilung im Sinn der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen führen. Es handle sich dabei um Tatsachen, die im jeweiligen Veranlagungszeitpunkt bereits existent gewesen, jedoch erst im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2014 neu hervorgekommen seien, weshalb die Verfahren wiederaufzunehmen seien.

Wiederaufnahme der Verfahren:

1. Mit Bescheiden vom 2. Dezember 2016 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 wiederaufgenommen, weil die ausländischen Pensionseinkünfte aus Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein bislang nicht bekannt gewesen seien und neu

hervorgekommene Tatsachen darstellen würden. Ebenfalls am 2. Dezember 2016 wurden neue Einkommensteuersachbescheide für die Jahre 2010 und 2011 unter Berücksichtigung der ausländischen Pensionseinkünfte erlassen. Die geltend gemachte AfA aus Vermietung und Verpachtung konnte nicht berücksichtigt werden, da eine vergessene AfA später nicht mehr nachgeholt werden könne.

2. Die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 wurden mit Bescheiden vom 2. Dezember 2016 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass eine vergessene AfA – das gleiche gelte analog für Zehntelabsetzungen – nicht nachgeholt werden könne. Außerdem seien offenbar für die Jahre 2012 und 2013 Werbungskosten abgezogen worden, da die Einnahmen laut Wiederaufnahmeantrag höher seien als die erklärten Progressionseinkünfte. Bei der Erfassung der ausländischen Pensionseinkünfte ergebe sich keine Änderung der Höhe nach, sondern sollten die jeweiligen Einkünfte unterschiedlichen Kennzahlen zugeordnet werden. Dabei handle es sich um eine geänderte rechtliche Würdigung, die keinen Wiederaufnahmegrund darstelle. Abgesehen davon seien die steuerlichen Auswirkungen für beide Jahre gering.

Beschwerde vom 22. Dezember 2016:

Mit Eingabe vom 22. Dezember 2016 brachte die Bf. eine Beschwerde einerseits gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 und andererseits gegen die Bescheide betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 ein.

Bei der geltend gemachten AfA sowie den Instandsetzungsaufwendungen handle es sich nicht um eine Nachholung vergessener Absetzungen, vielmehr sollten die jeweiligen Jahresabschreibungen und Zehntelabsetzungen im entsprechenden Zurechnungsjahr Berücksichtigung finden. Unter Hinweis auf Rz 3110 EStR brachte die Bf. vor, dass in rechtskräftig veranlagten Jahren zwar der Bilanzansatz zu berichtigen sei, dies jedoch ohne steuerliche Auswirkungen bleibe, sofern eine Wiederaufnahme nicht möglich sei. Da eine Wiederaufnahme aufgrund der neu hervorgekommenen Pensionseinkünfte erfolgt sei, könnten gemäß Rz 3110 EStR die jeweiligen Abschreibungsbeträge und Zehntelabsetzungen steuerwirksam geltend gemacht werden. Es sei außerdem nicht nachvollziehbar, dass den Anträgen auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 stattgegeben werde während jene für die Jahre 2012 und 2013 abgewiesen würden. Zudem es sei nicht zutreffend, dass die steuerlichen Auswirkungen für die Jahre 2012 und 2013 gering seien.

Ergänzungsersuchen vom 11. Jänner 2017:

Mit Ergänzungsersuchen vom 11. Jänner 2017 forderte die belangte Behörde die Bf. auf, nähere Angaben zu der in Vermietung stehenden Immobilie zu machen. Insbesondere sollten

Angaben zu den fiktiven Anschaffungskosten, der Natur und Ausgestaltung der Immobilie und zum Wohnrecht gemacht werden sowie entsprechende Nachweise und die Einantwortungsurkunde – jeweils in beglaubigter deutscher Übersetzung – übermittelt werden.

Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2017:

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 als unbegründet ab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass in den Jahren 2012 und 2013 die ausländischen Pensionseinkünfte der belangten Behörde aufgrund der Erklärung bekannt gewesen seien und eine unrichtige rechtliche Würdigung bekannter Tatsachen keinen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Fristverlängerungsansuchen zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 11. Jänner 2017:

Mit Eingabe vom 20. Februar 2017 ersuchte die Bf. um Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 11. Jänner 2017 bis zum 20. April 2017, da die Unterlagen zur Liegenschaft in Ungarn angefordert und beglaubigt übersetzt werden müssten.

Mit Eingabe vom 20. April 2017 ersuchte die Bf. neuerlich um Fristverlängerung bis zum 20. Juni 2017. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 28. April 2017 abgewiesen, da insgesamt kein berücksichtigungswürdiger Grund für eine Fristverlängerung vorliege.

Beschwerdevorentscheidung vom 5. Mai 2017:

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Mai 2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 als unbegründet ab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Bf. der gesetzlichen Aufbewahrungs- und Nachweispflicht trotz Aufforderung nicht nachgekommen sei, weshalb aufgrund der Aktenlage zu entscheiden gewesen sei.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2017 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag wurde außerdem auf das Ergänzungsersuchen vom 11. Jänner 2017 eingegangen bzw. die angeforderten Nachweise übermittelt.

Die belangte Behörde hat die Beschwerde samt Vorlagebericht am 6. August 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2020 wurde der Bf. vorgehalten, dass der Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Einkommensteuer 2012 und 2013 vom 15. Mai 2017 nach Ansicht des

Bundesfinanzgerichtes als nicht fristgerecht eingebracht zurückzuweisen sei. Gleichzeitig wurde der Bf. Gelegenheit gegeben, bis 1. August 2020 dazu Stellung zu nehmen bzw. ein zusätzliches Vorbringen beim Bundesfinanzgericht einzubringen. Dieser Vorhalt wurde der Bf. am 3. Juli 2020 wirksam zugestellt.

Eine Äußerung der Bf. zum Vorhalt vom 30. Juni 2020 erfolgte nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Die Bf. hatte in den Streitjahren 2010 bis 2013 ihren Wohnsitz in Österreich.

Zu den Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011:

Im Streitjahr 2010 bezog sie neben den Leistungen der inländischen Pensionsversicherungsanstalt Pensionseinkünfte aus Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein in der Höhe von insgesamt 1.352,69 Euro, im Streitjahr 2011 in der Höhe von 1.443,04 Euro.

Darüber hinaus erzielte die Bf. Einkünfte aus der Vermietung einer Immobilie in Ungarn, welche sie von ihrem am 10. März 2006 verstorbenen Ehemann mit Einantwortungsbeschluss vom 24. Juli 2007 geerbt hat. Die Mieteinnahmen betrugen – ohne Abzug von Werbungskosten – im Streitjahr 2010 Euro 9.600,00 und im Streitjahr 2011 Euro 10.622,00.

Das Vermietungsobjekt befindet sich in *****1*****, und ist unter der Parzellennummer *****2***** im Grundbuch eingetragen. Laut der amtlichen Bezeichnung handelt es sich dabei um ein „Wohnhaus, Hof, Wirtschaftsgebäude“ mit einer Gesamtfläche von 1.451 m². Der Wert wurde von den ungarischen Behörden amtswegig ermittelt und mit HUF 100.000.000,00 bzw. HUF 70.000.000,00 unter Berücksichtigung des der Bf. eingeräumten Wohnrechts festgestellt.

Im Streitjahr 2011 hat die Bf. Renovierungsarbeiten am Haus – vor allem betreffend Elektrik, Wasser, Heizung und Sanitäreinrichtungen – im Umfang von HUF 5.440.148,00 vorgenommen sowie Küchen- und Badezimmerelemente angeschafft, wobei die diesbezüglichen Ausgaben im Jahr 2011 HUF 263.905,00 betragen haben.

Zu den Wiederaufnahmebescheiden betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013:

Die Bf. hat gegen die Bescheide hinsichtlich Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 vom 2. Dezember 2016 Beschwerde erhoben, über welche mit Beschwerdeentscheidung vom 12. Jänner 2017 abgesprochen wurde. Die Beschwerdeentscheidung wurde der Bf. ohne Zustellnachweis zugestellt. Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2017 hat die Bf. einen Vorlageantrag gestellt.

Der Umstand der offensichtlichen Verspätung des Vorlageantrages wurde der Bf. mit der Gelegenheit zur Gegenäußerung bis 1. August 2020 vorgehalten. Bis 14. September 2020 wurde keine Eingabe der Bf. verzeichnet.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes erfolgt daher die Feststellung, dass der Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Einkommensteuer 2012 und 2013 verspätet war.

2. Streitpunkte

Strittig ist im Rahmen der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 einerseits die Höhe der aus der Vermietung der ungarischen Immobilie erzielten Einkünfte und andererseits die steuerliche Behandlung der ausländischen Pensionseinkünfte.

3. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 (Pkt. A.)

4.1.1. Zu Spruchpunkt I. (stattgebendes Erkenntnis)

4.1.1.1. Vermietungseinkünfte

Gemäß Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, Ertrag und vom Vermögen (kurz: DBA Ungarn), BGBl 52/1976, dürfen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. Nach Abs. 3 leg.cit. gilt Abs. 1 für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

Die Immobilie, aus deren Vermietung die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, liegt im Hoheitsgebiet der Ungarischen Volksrepublik, sodass gemäß Art. 6 Abs. 1 DBA Ungarn das Besteuerungsrecht Ungarn zukommt.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht Art. 22 Abs. 1 DBA -Ungarn Folgendes vor: Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären (Progressionsvorbehalt).

Demnach hat der Ansässigkeitsstaat – gegenständlich Österreich – infolge des Besteuerungsrechts des Quellenstaates – gegenständlich Ungarn – die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von der österreichischen Steuer zu befreien. Allerdings darf der Ansässigkeitsstaat die nach dem DBA Ungarn befreiten Einkünfte bei der Ermittlung des Steuertarifs für das übrige Einkommen mitberücksichtigen (vgl. VwGH 21.5.1985, 85/14/0001). Der danach ermittelte besondere Steuersatz wird schließlich nur auf das übrige Einkommen angewendet.

Unbeschadet ihrer Steuerfreiheit müssen die ungarischen Vermietungseinkünfte jedoch der Höhe nach vom Ansässigkeitsstaat – Österreich – ermittelt werden. Sie können nicht ohne weiteres dem Steuerbescheid des anderen Vertragsstaates (Quellenstaates) – Ungarn – entnommen werden (vgl. Wassermeyer in W/K/L/S Doppelbesteuerung³ (2015) Art. 23 A MA Rz 53 und 122 mwN).

In einem ersten Schritt ist das progressionswirksame Welteinkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Dabei sind die zu befreienden ausländischen Einkünfte nach nationalem Recht zu ermitteln. In einem zweiten Schritt wird die auf das nach österreichischem Recht angepasste progressionswirksame Welteinkommen entfallende Tarifeinkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG ermittelt und der Durchschnittssteuersatz berechnet. In einem dritten Schritt sind die zu befreienden Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden und der Durchschnittssteuersatz auf die verbleibende Bemessungsgrundlage anzuwenden. In einem vierten Schritt sind die Abzüge gemäß § 33 Abs. 4 bis 6 EStG zu berücksichtigen (siehe dazu Englmaier in A/K/T DBA-Kommentar² (2019) Art. 23a Rz 91ff. mwN).

Bewertung Wohnhaus

Die Bf. erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG betreffend eine in Ungarn gelegene Immobilie, die sie von ihrem im März 2006 verstorbenen Ehemann geerbt hat.

Bei unentgeltlichen Erwerben von Gebäuden sind auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen. Gemäß § 6 Z 9 lit. b ist unter fiktiven Anschaffungskosten der Betrag zu verstehen, den der Empfänger für das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen. Da das Gesetz nicht regelt, wie dieser Wert im Einzelnen festgestellt werden soll, ist letztlich eine Ermittlung im Schätzungsweg nach § 184 BAO geboten (siehe Lenneis, EStG12 Jakom (2019) § 16 Rz 36f. sowie VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132).

Die vermietete Immobilie mit einer Gesamtfläche von 1.451 m² wurde von den ungarischen Behörden mit HUF 100.000.000,00 bzw. HUF 70.000.000,00 unter Berücksichtigung des der Bf. eingeräumten Wohnrechts bewertet. Die amtswegige Wertermittlung erscheint plausibel und ist nicht zu beanstanden. Im Zeitpunkt des Einantwortungsbeschlusses, dem 24. Juli 2007, betrug der Wechselkurs Euro – Ungarischer Forint 246,03, sodass sich umgerechnet ein Wert der Immobilie in Höhe von **Euro 284.518,15** ergibt.

Abschreibung Gebäude

Es entspricht dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodenbesteuerung, wonach der einer bestimmten Periode zuzuordnende Aufwand das steuerliche Ergebnis einer anderen Periode nicht beeinflussen darf. Eine in den Vorjahren unterlassene AfA kann demnach nach rechtskräftiger Veranlagung – abgesehen von der Möglichkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens – in einem späteren Jahr nicht mehr gewinnmindernd nachgeholt werden (siehe VwGH 27.5.1987, 84/13/0270 mwN). Eine aufgrund eines Fehlers unterlassene AfA stellt für sich allein keinen Grund für eine Bescheidberichtigung nach § 293 BAO bzw. für eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO dar (siehe dazu Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG (13. Lfg, 2009) § 7 Rz 54/1 mwN).

Wird jedoch eine Wiederaufnahme des Verfahrens – sei es von Amts wegen, sei es auf Antrag – wegen eines anderen Punktes durchgeführt, kann der Steuerpflichtige im wieder aufgenommenen Verfahren auch die Richtigstellung dieses Fehlers verlangen (siehe Mühlechner in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), EStG (58. Lfg, 2015) § 7 Rz 9). Im Fall der Wiederaufnahme können auch die vom ursprünglichen Wiederaufnahmegrund unberührten Teile innerhalb einer spruchmäßig einheitlichen (unteilbaren) Abgabenfestsetzung abgeändert werden, da diesbezüglich keine Teilrechtskraft eintritt (vgl. dazu Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 303 Anm 32).

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 wurden mit Bescheiden vom 2. Dezember 2016 wiederaufgenommen, da die nicht bekannten ausländischen Pensionseinkünfte eine neu hervorgekommene Tatsache darstellten. Wenngleich die Nachholung der vergessenen AfA für sich allein keinen Wiederaufnahmegrund darstellt, kann diese für die Jahre 2010 und 2011 infolge der wiederaufgenommenen Verfahren nunmehr berücksichtigt werden.

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können gemäß § 16 Z 8 EStG ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Bei der Berechnung der Abschreibungsbasis ist der nicht abnutzbare Anteil für Grund und Boden auszuscheiden, wobei bei Mietgebäuden, bei denen ein AfA-Satz von 1,5 % zur Anwendung kommt, der Grundanteil grundsätzlich mit 20 % angesetzt werden kann (vgl. Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG (20. Lfg, 2018) § 16 Rz 163/2). Demnach ergibt sich – ausgehend von einem Gesamtwert von Euro 284.518,15 – ein Gebäudewert von Euro 227.614,52.

Folglich ist in den Jahren 2010 und 2011 ein jährlicher Abschreibungsbetrag in der Höhe von Euro 3.414,22 zu berücksichtigen.

Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen

Die obigen Ausführungen zum Nichtvorliegen einer Teilrechtskraft und der Möglichkeit, auch vom ursprünglichen Wiederaufnahmegrund unberührte Teile innerhalb eines einheitlichen Abgabenbescheides abzuändern, müssen für die vergessenen Zehntelabsetzungen im Zusammenhang mit den Erhaltungsaufwendungen ebenso gelten.

Instandsetzungskosten sind gemäß § 28 Abs. 2 EStG jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Eine wesentliche Erhöhung oder Verlängerung wird dann unterstellt, wenn Gebäudeteile zur Gänze oder zu mehr als 25 % ausgetauscht werden. Die 25%-Grenze ist auf die jeweilige Einkunftsquelle (Gebäude, Wohnung) zu beziehen (siehe Laudacher, EStG12 Jakom (2019) § 28 Rz 104).

Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 28 Rz 36.2). Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes

Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung (VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044 mwN).

Instandsetzungsaufwendungen sind zum Beispiel – bei Erreichen der 25%-Grenze – der Austausch von Fenstern und Türen, Dach und Dachstuhl, Stiegen, Zwischenwänden, Zwischendecken, Unterböden, Aufzugsanlagen, Heizungsanlagen, Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungs- und Sanitärinstallationen sowie die Erneuerung des Außenverputzes und der Wärmedämmung (vgl. Laudacher, EStG12 Jakom (2019) § 28 Rz 105).

Die Aufzählung der möglichen Beispiele sagt aber noch nichts über die tatsächlichen Verhältnisse aus, da die Erhöhung oder Verlängerung des Nutzungswerts in jedem Einzelfall so zu prüfen ist, dass die Gründe für die Annahme der Instandsetzung und der Denkprozess nachvollziehbar erscheinen (vgl. zB. VwGH 22.9.2005, 2001/14/0027).

Von Instandhaltungsaufwand wird demgegenüber dann gesprochen, wenn unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt. § 28 Abs. 2 EStG definiert sie als nicht regelmäßig jährlich anfallende Kosten. Darunter fallen etwa laufende Wartungsarbeiten, Reparaturen (auch wenn diese nicht jährlich anfallen) sowie Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume (vgl. Fröhlich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (9. Lfg., 2005) § 28 Rz 119f).

Die Bf. hat eine Aufstellung der im Jahr 2011 am Wohnhaus durchgeführten Erhaltungsarbeiten im Ausmaß von HUF 5.440.148,00 übermittelt.

Das Wohnhaus wurde betreffend die grundlegenden Installationen einer Generalsanierung unterzogen. So wurden die elektrischen Anlagen, die Heizungs- und Wasserinstallation inklusive Gaszählerinstallation und Kaminsanierung sowie die Badeinstallationen erneuert. Die durchgeführten Arbeiten zielten in ihrer Art und ihrem Umfang darauf ab, das Wohnhaus grundlegend zu sanieren und zu verbessern. Die Arbeiten haben zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer und auch zu einer Erhöhung des Nutzungswertes geführt, da davon auszugehen ist, dass infolge der Renovierungsarbeiten die Attraktivität des Wohnhauses erhöht wurde und dieses wirtschaftlich besser nutzbar – insbesondere besser vermietbar – ist. Die dafür angefallenen Ausgaben in Höhe von **HUF 4.008.459,00** sind als **Instandsetzungsaufwendungen** anzuerkennen.

Im Beschwerdefall wurde des Weiteren der Parkettboden erneuert, ohne den Unterboden bzw. die Unterkonstruktion auszutauschen. Bei der Erneuerung des Fußbodens handelt es sich um einen Austausch unwesentlicher Gebäudeteile, der nicht zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer des gesamten Wohnhauses führt. Es liegt damit Instandhaltungs- und nicht Instandsetzungsaufwand vor. Ebenso verhält es sich beim Austausch einer einzigen (Schlafzimmer-)Tür. Mit dem Austausch einer einzelnen Tür wird eine bloß punktuelle Verbesserung vorgenommen, die zu keiner

wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes führt. Die für diese Arbeiten angefallenen Ausgaben in Höhe von **HUF 1.431.689,00** sind **als Instandhaltungsaufwand** anzuerkennen.

Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind gemäß § 28 Abs. 2 EStG über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, sind Instandsetzungsaufwendungen – soweit diese nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind – gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Die von der Bf. getätigten Aufwendungen für das vermietete Wohngebäude in Höhe von HUF 4.008.459,00, die als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren sind, sind nach § 28 Abs. 2 EStG zwingend auf zehn Jahre zu verteilen. Betreffend die als Instandhaltungsaufwendungen anzusehenden Ausgaben in Höhe von HUF 1.431.689,00 besteht ein Wahlrecht. Auf Antrag können nicht regelmäßig anfallende Kosten gemäß § 28 Abs. 2 EStG auf zehn Jahre verteilt werden. Der Antrag ist in jenem Jahr zu stellen, in dem der Aufwand angefallen ist (siehe Laudacher, EStG4 Jakom (2011) § 28 Rz 99). Aus den Ausführungen der Bf. kann geschlossen werden – wenngleich sie von der Qualifizierung als Instandsetzungsaufwendungen ausgeht –, dass sie eine Verteilung der Ausgaben auf zehn Jahre wünscht. Demnach werden die gesamten Ausgaben für Instandhaltung und –setzung auf den Zeitraum von zehn Jahren verteilt.

Der Wechselkurs Euro – Ungarische Forint beträgt im Periodendurchschnitt im Jahr 2011 279,37. Die Gesamtausgaben von HUF 5.440.148,00 ergeben nach Umrechnung Euro 19.472,91. Für das Jahr 2011 ergibt sich folglich ein abziehbarer Betrag von **Euro 1.947,29**.

Investitionen Bad und Küche

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Es handelt sich nicht um Ausgaben und Aufwendungen zur Sicherung der bereits zugeflossenen Einnahmen, sondern zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0227).

Die Bf. hat Mobiliar für das Badezimmer und die Küche der vermieteten Immobilie erworben. Im Jahr 2011 betragen die diesbezüglichen Ausgaben HUF 263.905,00. Es handelt sich dabei um Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Vermietung des Wohnhauses stehen und die weitere Erzielung von Vermietungseinkünften sicherstellen sollen, weshalb sie als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; es ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)form im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das

Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist (vgl. VwGH 24.6.2003, 99/14/0015 mwN).

Die Bf. hat die Nutzungsdauer des Wohnungsinventars auf sieben Jahre geschätzt. Ausgehend von einer ordnungsgemäßen Instandhaltung kann die von der Bf. angesetzte siebenjährige Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände als plausibel anerkannt werden.

Wenn das Wirtschaftsgut in einem Wirtschaftsjahr weniger als sechs Monate genutzt wird, ist dieses bloß zur Hälfte abzuschreiben (vgl. Kanduth-Kristen, EStG12 Jakom (2019) § 7 Rz 73). Da die betreffenden Anschaffungen im Jahr 2011 erst in der zweiten Jahreshälfte getätigt wurden, ist im Jahr 2011 nur der halbe AfA-Betrag abzuschreiben.

Unter Zugrundelegung einer siebenjährigen Nutzungsdauer ergibt sich für das Jahr 2011 ein Abschreibungsbetrag in Höhe von HUF 18.850,36 (Halbjahres-AfA). Ausgehend von einem durchschnittlichen Wechselkurs Euro – Ungarische Forint von 279,37 im Jahr 2011 ist für das Jahr 2011 ein Abschreibungsbetrag von **Euro 67,47** anzusetzen.

4.1.1.2. Pensionseinkünfte

Deutschland

Die Bf., die in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig ist, bezieht Pensionsleistungen aus der Bundesrepublik Deutschland.

In Artikel 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA Deutschland), BGBl III 182/2002, ist zu Ruhegehältern, Renten und ähnlichen Zahlungen Folgendes vereinbart:

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

[...]

(4) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht. [...]

Die der Bf. ausbezahlten deutschen Pensionsleistungen sind solche der gesetzlichen Sozialversicherung und wurden von den deutschen Behörden nach Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland in Deutschland besteuert.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA Deutschland bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

[...]

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Bei der Befreiungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat – gegenständlich Österreich –, in dem bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das gesamte Welteinkommen zu versteuern wäre, auf eine Besteuerung der Einkünfte und Vermögenswerte, da dem anderen Vertragsstaat – gegenständlich Deutschland – die Besteuerungsrechte zugewiesen werden. Der Ansässigkeitsstaat nimmt diese im anderen Vertragsstaat besteuerten Einkünfte und Vermögenswerte zwar von der Besteuerung aus, darf die ausländischen Einkünfte und Vermögenswerte aber bei der Ermittlung der individuellen Steuerprogression miteinbeziehen (Progressionsvorbehalt) (vgl. dazu Wassermeyer in W/K/L/S Doppelbesteuerung³ (2015) Art. 23 A MA Rz 121).

Die aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung bezogenen Pensionsleistungen in Höhe von Euro 509,64 im Jahr 2010 und von Euro 514,68 im Jahr 2011 wurden gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland in Deutschland besteuert. In Österreich sind diese in Deutschland besteuerten Pensionseinkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland von der Besteuerung auszunehmen. Jedoch dürfen diese Einkünfte nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen und damit bei der Ermittlung des Steuertarifs einbezogen werden.

Schweiz und Liechtenstein

Die Bf., die in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig ist, bezieht außerdem Pensionsleistungen aus der Schweizerischen Eidgenossenschaft sowie aus dem Fürstentum Liechtenstein.

Die Regelungen betreffend Ruhegehälter sind bezüglich beider Staaten in gleicher Weise ausgestaltet. So sieht sowohl Art. 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 64/1975, als auch Art. 18 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und –umgehung, BGBl 24/1971, vor, dass vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen.

Nach diesen Regelungen kommt das Besteuerungsrecht für Pensionsleistungen dem Ansässigkeitsstaat zu. Da die Bf. aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich ansässig ist, sind die ausländischen Pensionseinkünfte aus der Schweizerischen Eidgenossenschaft und aus dem Fürstentum Liechtenstein in Höhe von Euro 843,05 im Jahr 2010 und von Euro 928,36 im Jahr 2011 in Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

4.1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Entscheidung zum einen der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, zum anderen waren Tatfragen zu beurteilen, die nicht revisibel sind. Es lag damit insgesamt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

4.2. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 (Pkt. B.)

4.2.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisungsbeschluss)

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO ist für Vorlageanträge § 260 Abs. 1 BAO (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung) sinngemäß anzuwenden.

Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt gemäß § 264 Abs. 5 BAO dem Verwaltungsgericht.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO ist die Bescheidbeschwerde (Vorlageantrag) mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie (Bescheidbeschwerde) bzw. er (Vorlageantrag) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 26 Abs. 1 Zustellgesetz (ZuStG) erfolgt die Zustellung eines Dokumentes, für welches die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet wurde, indem es in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (§ 17 Abs. 2) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird.

Gemäß § 26 Abs. 2 Zustellgesetz (ZuStG) gilt die Zustellung als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung wird nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Jänner 2017 hat die belangte Behörde über die Beschwerde vom 22. Dezember 2016 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 sowie Einkommensteuer 2013, beide vom 2. Dezember 2016, abgesprochen. Die Beschwerdeverentscheidung wurde ohne Zustellnachweis zugestellt.

§ 26 Abs. 2 ZustG stellt eine gesetzliche Vermutung auf, die jedoch widerlegbar ist (präsumptio iuris), wobei die Beweislast bei der Behörde liegt. Zur Beseitigung der Zweifel wurde daher vom Bundesfinanzgericht ein Ermittlungsverfahren durchgeführt, das den 17. Februar 2017 als Tag der Zustellung der Beschwerdeverentscheidung ergeben hat.

Beschwerden und Vorlageanträge sind fristgerecht, wenn sie spätestens am letzten Tag der Frist eingebracht werden (Ritz, BAO6, § 260, Tz 21 bezüglich Bescheid- und Maßnahmenbeschwerden ohne weitere Nachweise).

Die für den Vorlageantrag normierte Monatsfrist ist demnach am 17. Februar 2017 abgelaufen, sodass der Vorlageantrag vom 15. Mai 2017 als verspätet zurückzuweisen ist.

Bemerkt wird, dass das dem Vorlageantrag zu Grunde liegende Beschwerdeverfahren daher mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Jänner 2017 formal rechtskräftig abgeschlossen ist.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Rechtsfolge der Zurückweisung wegen erwiesener Verspätung unmittelbar aus dem Gesetz ergibt (§ 260 Abs. 1 lit. b BAO) und somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 18. September 2020