

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über dessen Beschwerde vom 8. Oktober 2015 gegen

1. den gemäß § 293 b BAO iVm § 4 Abs. 2 Z 2 3. Teilstrich EStG **berichtigten Einkommensteuerbescheid 2009** vom 31. August 2015,
2. die gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten **Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011** vom 28. August 2015,
3. den Bescheid hinsichtlich **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012**,
4. den **Einkommensteuerbescheid für 2012** vom 31. August 2015
und
5. den **Einkommensteuerbescheid für 2013** vom 31. August 2015

des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in X an zwei Standorten eine Gastwirtschaft sowie einen Espressobetrieb.

Den Gewinn des Gewerbebetriebes ermittelte der Bf. durch Betriebsvermögensvergleich

Mit Bescheiden

- vom 11. Oktober 2010 für das Abgabensjahr 2009 (BFG-Akt AS 9),
 - vom 10. November 2011 für das Abgabensjahr 2010 (BFG-Akt AS 11),
 - vom 14. Mai 2012 für das Abgabensjahr 2011 (BFG-Akt AS 13),
 - vom 3. Juni 2014 für das Abgabensjahr 2012 (BFG-Akt AS 15) und
 - vom 27. April 2015 für das Abgabensjahr 2013 (BFG-Akt AS 17)
- wurde der Bf. erklärungskonform – unter Berücksichtigung einer beantragten Teilwertabschreibung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb – zur Einkommensteuer veranlagt.

Im Zuge einer gemäß § 147 BAO im Jahr 2015 durchgeführten Außenprüfung – Prüfungsbeginn 20. Mai 2015, Schlussbesprechung 13. Juli 2015 – betreffend die Abgabensjahre 2009 – 2013 traf der Prüfer (unter anderem) folgende beschwerderelevante Feststellung:

" ... TZ 1 Teilwertabschreibung

Der Teilwert § 6 EStG 1988) ist der betriebsvermögensspezifische Wertmaßstab, der unter der Fiktion Erwerb des gesamten Betriebes, Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises und Betriebsfortführung gebildet wird. Eine Teilwertabschreibung ist nur dann zulässig wenn Sach- und Ertragswert des Grund und Bodens samt Gebäude unter dem Buchwert liegen. Bei Beurteilung des Teilwertes eines Gebäudes wendet die Judikatur die sogenannte Einheitstheorie an.

Der Baumeister erstellte am 27.12.2007 ein privates Bewertungsgutachten (Ermittlung des Verkehrswertes ohne Grundanteil). In dem Gutachten werden Aussagen hinsichtlich des Sachwertes (Bauwert) zum Stichtag 15.12.2007 getätigt. Feststellungen dahingehend, inwieweit eine Verschlechterung der Gebäude seit dem Erwerb (Jahr 1997 und 2000) und dem Umbau und Zubau ab 2001 eingetreten wäre, sind dem Gutachten nicht zu entnehmen. Das Gutachten enthält somit keinerlei Aussagen über eine eingetretene Wertminderung. Das Gutachten war daher nicht geeignet die Berechtigung der Teilwertabschreibung glaubhaft zu machen.

Die Teilwertabschreibung ab 2007, aufgeteilt auf 7 Jahre (in Höhe von € 139.180,25) wird somit nicht anerkannt.

Durch das AbgÄG 2012 wurde in § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 eine Regelung für Fehler in bereits verjährten Zeiträumen vorgesehen. Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden. Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Darunter fallen laut BMF zB wenn ein

Erhaltungsaufwand aktiviert statt sofort abgesetzt wurde, ein selbst hergestelltes unkörperliches Wirtschaftsgut zu Unrecht aktiviert wurde oder eine Teilwertabschreibung/Zuschreibung unrichtig vorgenommen oder unterlassen wurde (vgl. EStR 2000, 652d).

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 TS 3 EStG 1988 gilt die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293 b der Bundesabgabenordnung.

Im gegenständlichen Fall wurde nach Auffassung des ho. Finanzamtes im Kalenderjahr 2007 eine Teilwertabschreibung, welche eine Abschreibung in Höhe von 139.180,25 auf sieben Jahre vorsieht, zu Unrecht vorgenommen. Da dieser Fehler aufgrund der unberechtigten Abschreibung steuerliche Auswirkungen auf nicht verjährte Zeiträume hat, wird für die im Kalenderjahr 2007 und 2008 ein Zuschlag im ersten nicht verjährten Jahr 2009 vorgenommen und der Einkommensteuerbescheid 2009 hinsichtlich der Fehler in den Jahren 2007, 2008 und 2009 gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 293 b BAO berichtigt.

Aus dem Umstand, dass die Folgen der Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig sind und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt wird (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0157), ist der Einkommensteuerbescheid 2009 entsprechend zu berichtigen. Da sich der Fehler auch auf weitere rechtskräftige Bescheide der Folgejahre ausgewirkt hat, sind auch die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 gemäß § 295 Abs. 3 BAO (vgl. EStR 2000, RZ 652j), sowie der Einkommensteuerbescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO und der Einkommensteuerbescheid 2013 gemäß § 299 BAO zu korrigieren.

	<i>Kürzung Teilwertabschreibung</i>	<i>AfA zusätzlich lt. BP</i>	<i>Hinzu- rechnung</i>	<i>steuerliche Auswirkung</i>
2007	32.112,00	0,00	31.112,00	---
2008	19.882,88	0,00	19.882,89	---
2009	19.882,88	1.800,00	18.082,89	70 077,78
2010	19.882,88	12.125,00	7.757,89	7.757,89
2011	19.882,88	12.125,00	7.757,89	7.757,89
2012	19.882,88	6.062,00	13.820,89	13.820,89
2013	7.653,80	0,00	7.553,80	13.820,89

Steuerliche Auswirkungen

<i>Einkommensteuer</i>	2009	2010	2011	2012	2013
<i>[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	70 077,78	7.757,89	7.757,89	13.820,89	

[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung					7.653,80
--	--	--	--	--	----------

..."

Das Finanzamt folgte der Rechtsauffassung der Außenprüfung und erließ den Feststellungen entsprechend

- am 31. August 2015 den gemäß § 293 b iVm § 4 Abs. 2 Z 2 3. Teilstrich EStG berichtigten **Einkommensteuerbescheid 2009**, sowie
- am 28. August 2015 die gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten **Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011**.

Mit Bescheiden vom 31. August 2015 nahm das Finanzamt einerseits das **Einkommensteuerverfahren 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO** wieder auf und hob andererseits den **Einkommensteuerbescheid 2013 gemäß § 299 BAO** wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Mit Bescheiden gleichen Datums setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer 2012 und 2013**, der Rechtsauffassung der Außenprüfung folgend, neuerlich fest.

Mit Schriftsatz vom 12. Oktober 2015 erhob der steuerliche vertretene Bf. gegen die im Zuge der Außenprüfung ergangenen Bescheide hinsichtlich

- Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2012 gemäß 303 Abs. 1 BAO,
- Aufhebung Einkommensteuer 2013 gemäß § 299 BAO sowie
- Einkommensteuer 2009 – 2013

Beschwerde und führte begründend aus (BFG-Akt As 170 ff):

" ...

Begründung: Die von unserem Klienten im Jahr 2007 geltend gemachte Teilwertabschreibung wurde zu Unrecht nicht anerkannt. Anmerkung: Die Beschwerde richtet sich daher gegen die Feststellungen unter Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes, auf welchen in allen bekämpften Bescheiden als Begründung verwiesen wird. Diese Beschwerde richtet sich nicht gegen die Feststellungen unter Tz. 2 (Sicherheitszuschlag).

Zum Sachverhalt: Im Betriebsvermögen unseres Klienten befinden sich u.a. zwei Betriebsgebäude (ein Espressogebäude und ein Gasthaus), welche im Jahr 1997 bzw. im Jahr 2000 erworben wurden. Im Jahr 2007 wurde von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ein Bewertungsgutachten über eben diese Gebäude erstellt, da dem Betriebsinhaber die durch die intensive betriebliche Nutzung verursachten Schäden und Mängel am Gebäude offenkundig wurden, und der Wertansatz im Anlagevermögen scheinbar nicht mehr den tatsächlichen Werten entsprach. Das Gutachten kam zu dem Ergebnis, dass der Verkehrswert des Espressogebäudes EUR 22.450,00 beträgt, jener des Gasthauses EUR 177.342,-; beide Gebäude zusammen somit einen Verkehrswert von EUR 199.792,- zum Stichtag 15.12.2007 verkörpern. Da beide Gebäude im Anlageverzeichnis unseres Klienten zum

31.12.2006 wesentlich höher ausgewiesen waren, wurde zunächst im Jahr 2007 das Espressogebäude nach Vornahme der regulären Abschreibung im Wege einer Teilwertabschreibung auf den Wert laut Gutachten abgeschrieben. In den Jahren 2008 bis 2013 wurde dann auch das Gasthaus entsprechend teilwertberichtigt, um der Bilanzwahrheit Rechnung zu tragen. Entsprechend der Vorschriften des EStG erfolgte somit eine Aufteilung der Teilwertabschreibung im Gesamtausmaß von EUR 139.180,25 auf 7 Jahre.

Sämtliche Teilwertabschreibungen wurden, beginnend mit dem Jahresabschluss 2007 in der Bilanz des Steuerpflichtigen, welche der belangten Behörde vorlag, gesondert ausgewiesen und waren darüber hinaus auch im beiliegenden Anlageverzeichnis genauestens ersichtlich.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde diese Teilwertabschreibung aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Rechtliche Würdigung Teilwertabschreibung:

Die Betriebsgebäude des Steuerpflichtigen sind dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen. § 6 Ziffer 1 des EStG sieht vor, dass 'abnutzbares Anlagevermögen [...] mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen [ist], [...] Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.'

Unser Klient hat also von seinem Wahlrecht, welches ihm gem. § 6 EStG eingeräumt wurde, Gebrauch gemacht.

Im Betriebsprüfungsbericht (auf welchen von der belangten Behörde in der Bescheidbegründung verwiesen wurde) wird eingewendet, dass eine Teilwertabschreibung nur dann zulässig sei, wenn Sach- und Ertragswert des Grund und Bodens samt Gebäude unter dem Buchwert liegen, wobei die sog. Einheitstheorie anzuwenden wäre. Das Gutachten beziehe sich jedoch ausschließlich auf das Gebäude.

Es wird daher seitens der Behörde offenbar unterstellt, dass der Wertminderung des Gebäudes eine Wertsteigerung des Grundstückes in mindestens gleicher Höhe gegenübersteht. Auf diese vermeintliche Wertsteigerung wird jedoch seitens der belangten Behörde weder dem Grunde, noch der Höhe nach eingegangen, und auch nicht entsprechend dargelegt.

Das Betriebsgrundstück wird im Anlageverzeichnis entsprechend der gesetzlichen Vorschriften gesondert geführt und unterliegt im Gegensatz zum Gebäude auch keiner Abschreibung. Nun wird durch das Gutachten eine beachtliche Diskrepanz zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert der Gebäude dargestellt. Aus dem gegebenen Sachverhalt wird ebenso deutlich, dass auch ein fremder Dritter bei Erwerb des gesamten Betriebes für die Betriebsgebäude kaum

einen höheren Wert ansetzen würde als jenen, den ein Sachverständiger bei genauer Untersuchung der baulichen und örtlichen Rahmenbedingungen beimessen würde. Somit entspricht der durch den Sachverständigen festgestellte Verkehrswert auch dem Teilwert im Sinne des § 6 EStG, womit wiederum die gesetzlichen Voraussetzungen für die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gegeben sind.

Sollte die belangte Behörde der Auffassung gewesen sein, dass der durch den Sachverständigen festgestellte Verkehrswert NICHT dem steuerlichen Teilwert entspricht, so wurde weder dargelegt, warum im gegebenen Fall die beiden Werte nicht annähernd in Einklang stehen sollten, noch wurde in irgendeiner Weise versucht, den Unterschied zwischen Verkehrswert und Teilwert der Höhe nach festzustellen.

Der Unterschied zwischen dem Buchwert der Gebäude und dem durch den Sachverständigen festgestellten Verkehrswert, der unseres Erachtens auch den Teilwert im Sinne des § 6 EStG widerspiegelt beträgt beinahe 70%. Wenn die Behörde nun unterstellt, dass der Teilwert des Gebäudes um jenen Betrag der Teilwertabschreibung über dem Verkehrswert liegt, so bleibt sie insofern jede Erklärung schuldig, warum ein Erwerber des Betriebes für das Gebäude einen im Vergleich zum Verkehrswert derart überhöhten Teilwert ansetzen würde.

Wenn die Behörde die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung nur der Höhe nach bezweifelt haben, dann wäre es an ihr gewesen, den Sachverhalt entsprechend zu ermitteln, um die (ihrer Meinung nach) gerechtfertigte Höhe der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert festzusetzen. Denn daran, dass der Buchwert der Gebäude nicht den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses entsprochen hatten, kann wohl in Anbetracht des Gutachtens kein Zweifel bestehen.

Im Betriebsprüfungsbericht der belangten Behörde findet sich weiters die Feststellung, dass dem Gutachten nicht zu entnehmen sei, 'inwieweit eine Verschlechterung der Gebäude seit dem Erwerb (im Jahr 1997 und 2000) und dem Umbau und Zubau ab 2001 eingetreten wäre.' Aus diesem Grund sei das Gutachten nicht dazu geeignet, die Berechtigung der Teilwertabschreibung glaubhaft zu machen.

Diese Feststellung ist unseres Erachtens von keinerlei rechtlichem Belang, da der Wortlaut des Gesetzes lediglich darauf abstellt, dass der Teilwert niedriger als der Buchwert ist. Es ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass der Steuerpflichtige darzulegen hätte, WARUM der Teilwert im gegenständlichen Fall niedriger ausfällt als der Buchwert. Ganz abgesehen davon wäre selbst ein Sachverständiger wohl kaum in der Lage festzustellen, wodurch eine Wertminderung in einem Zeitraum von 7 Jahren eingetreten ist. Die unabhängige Instanz eines Sachverständigen verlangt zudem gerade danach, sich unabhängig von gegebenen Buchwerten ein Bild des Verkehrswertes zu einem bestimmten Stichtag aufgrund der örtlichen und baulichen Gegebenheiten zu machen. Feststellungen, wodurch nun eine Wertminderung

eingetreten sei, vermag ein Sachverständiger daher nicht zu machen, und wie schon erwähnt ist dies auch gesetzlich nicht geboten.

Sofern die belangte Behörde andererseits den Standpunkt vertritt, dass die festgestellten Werte zwar dem Teilwert entsprechen (Gegenteiliges wurde im Prüfungsbericht nämlich nicht festgestellt, es wurde lediglich die Eignung des Gutachtens zur Glaubhaftmachung einer Teilwertabschreibung in Abrede gestellt), dass jedoch keine über die reguläre Abschreibung hinausgehende Wertminderung der Gebäude seit deren Anschaffung stattgefunden hätte, müsste sie steuerrechtlich zu einem ganz anderen Ergebnis kommen. In diesem Falle hätte nämlich bereits bei der Anschaffung in den Jahren 1997 und 2000 eine entsprechende Diskrepanz zwischen den Teilwerten der Gebäude und den Anschaffungskosten bestanden. Da beide Gebäude zum damaligen Zeitpunkt bereits bewirtschaftet waren, handelte es sich nicht bloß um die Anschaffung von Gebäuden, sondern tatsächlich um die Anschaffung von Betrieben bzw. Teilbetrieben, welche übernommen und im Rahmen des eigenen Unternehmens bewirtschaftet wurden. In diesem Falle stellte der Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und Teilwert den Firmenwert dar (siehe § 203 Abs. 5 UGB). Dieser wäre sodann gem. § 8 Abs. 3 EStG gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abzusetzen gewesen. Sofern die belangte Behörde daher diesen Standpunkt vertritt, ist es zwar korrekt, die Teilwertabschreibung in den Jahren 2007 bis 2013 nicht anzuerkennen, jedoch hätte in diesem Fall eine Bilanzberichtigung bereits in den Jahren der Anschaffung stattfinden müssen, und hätte dann eine Abschreibung des Firmenwertes in den 15 auf die Anschaffung folgenden Jahre zur Folge gehabt. Zwar sind die Jahre der Anschaffung bereits verjährt, doch reichen die Abschreibungen der Firmenwerte (der beiden Teilbetriebe), und somit die steuerlichen Auswirkungen bis in die Jahre 2012 bzw. 2015. Aus diesem Grund hätten daher, zur Erreichung eines richtigen Totalgewinnes Abschläge für die bereits verjährten Jahre vorgenommen werden müssen, welche im ersten noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum (2009) berücksichtigt hätten werden müssen (siehe § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG - genauere Erläuterungen zu dieser Vorschrift siehe weiter unten). Im Ergebnis wäre dann genau jener Betrag, welcher lt. Prüfbericht in den Jahren 2007 bis 2013 hinzugerechnet wurde, über die Jahre 1997 bis 2015 als Abschlag zu berücksichtigen gewesen, was zu keiner Änderung der gesamten Steuerbemessungsgrundlage geführt hätte.

Fest steht jedenfalls, dass der Wert der Gebäude nicht den Bilanzwerten entsprochen hat und eine entsprechende Korrektur stattfinden musste. Denn dass die Wertdifferenz der Gebäude durch eine Wertaufholung der zugehörigen Grundstücke egalisiert worden wäre, wurde von der belangten Behörde nicht behauptet. Egal welchen Standpunkt die belangte Behörde nun genau bezüglich des zeitlichen Ursprungs der Wertdifferenz vertreten hat, so ist die besagte Wertdifferenz jedenfalls in der Bilanz darzustellen, und darf auch ausdrücklich steuerlich geltend gemacht werden. Sowohl Teilwertabschreibung als auch Berichtigung des Firmenwertes mit anschließender Abschreibung führen somit zur steuerlichen Geltendmachung der durch einen Sachverständigen festgestellten Wertdifferenz. Die Nichtanerkennung der

Teilwertabschreibung ohne Ansatz von Abschlägen für die alternativ durchzuführende Finnen Wertabschreibung erfolgte somit zu Unrecht.

Rechtliche Würdigung der verfahrensrechtlichen Bescheidänderungen bzw. Aufhebungen:

Die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2009 erfolgte auf der vermeintlichen gesetzlichen Grundlage des § 293b BAO. Dieser sieht vor [...]

Laut Feststellungen der belangten Behörde im Prüfbericht resultiert diese „offensichtliche Unrichtigkeit“ aus den Regelungen des § 4 Abw. 2 Z. 2 EStG, welcher lautet: [...]

... Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung. “

Dabei wird jedoch übersehen, dass im vorliegenden Fall der der belangten Behörde vorgelegte Jahresabschluss 2007 weder gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, noch gegen zwingende Vorschriften des EStG verstoßen hat. Wie bereits oben ausführlich dargelegt wurde, stellt die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen dar, welches explizit in § 6 Z 1 EStG geregelt ist, und zudem unternehmensrechtlich als Ausfluss des Prinzips der Bilanzwahrheit im gegenständlichen Fall auch geboten war.

Aus diesem Grund wären keine Zuschläge festzusetzen gewesen, welche als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b gelten konnten. Die Bescheidberichtigung des Jahres 2009 erfolgte somit zu Unrecht.

Was die Änderung der Bescheide 2010 und 2011 angeht, so erfolgte diese unter Hinweis auf § 295 Abs. 3 BAO, welcher besagt: [...]

Die Änderung erfolgte daher im Hinblick auf die Änderung des ESt-Bescheides 2009. Da diese Änderung, wie oben beschrieben, nicht stattfinden hätte dürfen, ist auch die gesetzliche Grundlage für die Änderung der ESt-Bescheide 2010 und 2011 nicht gegeben.

Was die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 angeht, so bezog sich diese sowohl auf die Feststellungen unter Tz. 1 (Teilwertabschreibung) des Prüfberichtes, wie auch auf die Feststellungen unter Tz. 2 (Sicherheitszuschlag). Wie schon anfänglich erwähnt, richtet sich diese Beschwerde lediglich gegen die Feststellungen des Prüfberichtes unter Tz. 1 (Teilwertabschreibung). Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass ‘Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind’. Dies ist im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall. Wie bereits weiter oben ausgeführt wurde, war die vorgenommene Teilwertabschreibung in der Bilanz 2007, welche auch der belangten Behörde vorgelegen hat, gesondert ausgewiesen. Ebenso war die Teilwertabschreibung im beigelegten Anlageverzeichnis ersichtlich. Von einem

‘Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln’ kann also keine Rede sein. Aus diesem Grund ist diese Wiederaufnahme insoweit ungerechtfertigt, als sie sich auf die Teilwertabschreibung bezieht.

Zu guter Letzt sei noch festzuhalten, dass sowohl die genannten verfahrensrechtlichen Schritte der belangten Behörde (Aufhebung eines Bescheides gem. § 299 BAO, Berichtigung eines Bescheides gem. § 293b BAO sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO), wie auch die materiell rechtliche Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG über den Ansatz von Zu- oder Abschlägen für bereits verjährte Zeiträume Ermessensentscheidungen darstellen. Eine Ermessensentscheidung ist immer nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit hin zu treffen. Was die Billigkeit des gegenständlichen Sachverhaltes angeht, so muss nochmals betont werden, dass der Steuerpflichtige sich bei seiner Bewertung des Anlagevermögens an der Expertise eines unabhängigen Dritten orientiert, und darauf vertraut hat. Die daraus resultierende Teilwertabschreibung wurde gesondert in der Bilanz 2007 sowie im zugehörigen Anlageverzeichnis ausgewiesen. Beides wurde der belangten Behörde gemeinsam mit den Steuererklärungen des Jahres 2007 vorgelegt und war dieser daher bekannt.

Abgesehen davon, dass die Teilwertabschreibung unseres Erachtens zu Recht erfolgt ist, hat der Steuerpflichtige alles unternommen, diesen Wertansatz der belangten Behörde auch offenzulegen, um eventuelle Unklarheiten in Bezug auf die Bewertung, welche aus Erfahrung immer einen größeren Interpretationsspielraum zulässt, von vornherein auszuräumen. Dass die belangte Behörde dies dennoch erst 7 Jahre danach einer Überprüfung unterzieht, und der Steuerpflichtige darüber hinaus nicht nur für die geprüften Zeiträume, sondern auch für bereits verjährte Zeiträume in Gestalt der erwähnten Zuschläge gemäß § 4 (2) z. 2 EStG eine erhebliche Abgabemehrbelastung zu tragen hat, stellt aus unserer Sicht eine klare Unbilligkeit dar. Die Berichtigungen, Änderungen bzw. Aufhebungen der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide, insbesondere jene betreffend des Jahres 2009 sind daher rechtswidrig. ..."

Der Bf. beantragte sämtliche im Zuge der Außenprüfung ergangenen (Sach-)Bescheide (Einkommensteuer 2009 – 2013, sowie die beiden Verfahrensbescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2012 und § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2013 ersatzlos aufzuheben und die Einkommensteuern unter Berücksichtigung der beantragten Teilwertabschreibung neu festzusetzen.

Mit Beschwerde vorentscheidungen

- vom 25. November 2015 hinsichtlich **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend **Einkommensteuer 2012** (BFG-Akt AS 195);
- vom 10. Dezember 2015 hinsichtlich **Einkommensteuer 2010 und 2011** (BFG-Akt AS 181),
- vom 14. Dezember 2015 hinsichtlich **Einkommensteuer 2009 und 2013** (BFG-Akt AS 178 und 179),

- vom 12. Februar 2016 hinsichtlich **Einkommensteuer 2012** (BFG-Akt AS 198)
wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab

Die Abweisung der **Wiederaufnahme des Verfahrens** zur Einkommensteuer 2012 im Wesentlichen führte das Finanzamt im Wesentlichen begründend aus, dass das als Grundlage für die Teilwertabschreibung erstellte Bewertungsgutachten erst im Zuge der Außenprüfung dem Finanzamt offensichtlich geworden sei, weswegen dieses Sachverhaltselement als neu hervorgekommenen Tatsache die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertige (BFG-Akt AS 195).

Hinsichtlich der gemäß **§ 293 b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide** bleibe auszuführen, dass durch das AbgÄG 2012 § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 um eine Bestimmung erweitert worden sei, die dem Grundsatz der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes in besonderem Maße Rechnung tragen soll. Es soll eine steuerwirksame Korrektur von Fehlern möglich werden, die ihre Wurzel in verjährten Zeiträumen haben, und deren Folgewirkungen noch in nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen. Damit soll eine steuerwirksame Berichtigung von Fehlern, die sich in mehreren Besteuerungsperioden auswirken, auch dann möglich sein, wenn ihrer Steuerwirksamkeit ausschließlich die eingetretene Verjährung entgegensteht.

Könne ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, so gelte gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 3. Teilstich EStG die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

Im gegenständlichen Fall habe der Bf. unberechtigtweise eine Teilwertabschreibung im bereits verjährten Kalenderjahr 2007 vorgenommen, wobei sich der Fehler aufgrund der Aufteilung des Betrages auch auf die nicht verjährten Jahre 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 erstrecke. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 lagen somit vor, weshalb für die Kalenderjahre 2007 und 2008 ein Zuschlag im ersten nicht verjährten Jahr 2009 mit einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO zu Recht vorgenommen worden sei.

Da im vorliegenden Fall auch die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden, war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0157).

Eine im Vorjahr erfolgte Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO aus Anlass des Ansatzes eines Zuschlages stelle für die Folgejahre einen Grund für eine **Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO** dar (vgl. Ritz, BAO⁵ § 295 Rz 17). Die Einkommensteuerbescheidänderungen für die Kalenderjahre 2010 und 2011 gemäß § 295 Abs. 3 BAO erfolge somit zu Recht.

Die Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der **Sachbescheide (Einkommensteuer 2009 – 2013)** begründend führte das Finanzamt in den gleichlautenden gesonderten Begründungen zu den Beschwerdevorentscheidungen – im Wesentlichen zusammengefasst – aus (BFG- Akt AS 182 – 193 und BFG-Akt AS 200 – 211):

Sachverhaltsmäßig sei festzuhalten, dass der Bf. im November 1997 ein Grundstück (1978 m²), bebaut mit einem Espressogebäude und einer kleinen Werkstätte, einschließlich Außenanlagen und am 29. Dezember 2000 ein weiteres bebautes Grundstück (911 m²) erworben habe. Dabei handle es sich um ein Gasthaus, einschließlich Nebenräumen und Außenanlagen.

Der vom Bf. zwecks Ermittlung des Verkehrswertes beauftragte Gutachter habe im Bewertungsgutachten vom 27. Dezember 2007 folgende Mängel an den erworbenen Gebäuden der Liegenschaften festgestellt:

" ...

Espressogebäude:

- *Das komplette Dach ist nicht gedämmt.*
- *In den Nebenräumen ist keine Fußbodenkonstruktion eingebaut.*
- *In den Nebenräumen ist kein Putz.*
- *Die großen Auslagen haben guten U-Wert.*
- *Es fehlt eine zentrale Lüftungsanlage.*
- *Es fehlt eine Gaszentralheizung.*
- *Es fehlen die Aufenthaltsräume für die Angestellten.*
- *Es fehlt das WC für die Angestellten.*
- *Die best. Heizung entspricht nicht mehr den Anforderungen.*
- *Die komplette Dämmung im Fußboden fehlt.*
- *Es fehlt ein Windfang.*
- *Absaugung der WC-Anlagen zentral fehlt.*
- *Küchenentlüftung fehlt.*

Kleinwerkstätte:

- *Die Fenster besitzen keinen U-Wert (Einzelverglasung).*
- *Die Türen.*
- *Das Dach ist nicht gedämmt.*
- *Der dichte Fliesenbelag fehlt.*
- *Die Heizung entspricht nicht mehr den heutigen Anforderungen.*
- *Die Tore besitzen keinen U-Wert.*
- *Das Gebäude war nur als Tankwarthaus mit einer kleinen Servicebox gebaut worden.*
- *Die Waschanlage ist veraltet und man muss händisch waschen.*

Gasthaus:

- *Der Keller ist 100 Jahre alt und veraltet.*
- *Der alte Gasthaustrakt ist ebenfalls veraltet und die Mauer besitzt eine gewisse Feuchtigkeit.*
- *Die Dachdämmung entspricht nicht den heutigen Anforderungen der U-Wert.*
- *Der hintere Nebentrakt (Lage) ist komplett veraltet.*
- *Der neue Speisesaal entspricht den heutigen Anforderungen an U-Werte und Technik der BTV für NÖ.*
- *Es fehlen die Parkplätze für das Gasthaus.*
- ..."

Aufgrund dieses Befundes beurteile der Gutachter den **Neubauwert** des Espressogebäudes sowie der Kleinwerkstätte mit € 284.983 und den Neubauwert des Gasthauses mit € 519.955.

Den **Bauzeitwert** des Espressogebäudes sowie der Kleinwerkstätte beziffere der Gutachter mit € 14.000 und den des Gasthauses mit € 165.601.

Da es sich um eine reine Gebäudebewertung handle, bleibe bei der Ermittlung des **Sachwertes** (= Grundwert + Bauzeitwert + Anschlusskosten) der Wert des Grundes außer Ansatz, womit sich (zuzüglich der Anschlusskosten) für das Espressogebäude und der Kleinwerkstätte ein Sachwert vom € 22.450 und für das Gasthaus ein Sachwert von € 177.342 ergebe.

Im gegenständlichen Fall finde eine **Ertragswert**-Ermittlung nicht statt, da die Mehrheit der Gebäude eigenständig betrieben und keine Gewinne durch Verpachtungen erzielt werden. Nur die kleine Werkstätte werde vermietet, diese entspreche aber nicht mehr den heutigen Anforderungen der NÖ-Bauordnung 1996 und Bautechnikverordnung 1997.

Der **Verkehrswert** werde im Sinne des § 3 Abs. 2 und des § 7 Abs. 2 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes aus dem Sachwert und dem Ertragswert ermittelt und der Marktlage angepasst. Zu Anwendung komme das **Sachwertverfahren**, da die Objekte für den eigenen Betrieb verwendet werden.

Der Verkehrswert des Espressogebäudes und der kleinen Werkstätte sowie des Gasthauses betrage ohne Grundstücksanteil und ohne Lasten zum Wertermittlungstichtag 15. Dezember 2007 € 22.450 sowie € 177.342.

Da im Anlageverzeichnis der Buchwert des Gasthauses mit € 316.522,25 ausgewiesen werde, betrage die Grundlage für die Teilwertabschreibung auf 7 Jahre € 139 180,25 (= 316.522,25 - 177.342), somit € 19.882,89.

Seine Rechtsansicht im Wesentlichen begründend führe das Finanzamt aus, dass für die Bewertung gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder

Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen sei. Ein niedrigerer Teilwert könne angesetzt werden.

Die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zum niedrigeren Teilwert stelle eine Ausnahme dar. Der Nachweis, dass der Teilwert niedriger sei als die um die Absetzung für Abnutzung geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten obliege dem die Teilwertabschreibung vornehmenden Unternehmer. Der durch die Benutzung eines Anlagegutes eintretenden Entwertung werde durch die Absetzung für Abnutzung ausreichend Rechnung getragen, sodass die Vermutung gelte, die um die Absetzung für Abnutzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspreche jeweils dem Teilwert (VwGH 18.12.1990, 89/14/0091). Wer also eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, habe diese Vermutung zu widerlegen und die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065; VwGH 15.09.1993, 91/13/0125; VwGH 13.12.1995, 92/13/0081); dieser Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung müsse sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei.

Die Teilwertabschreibung sei anzuerkennen, wenn dargelegt werde, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten seien, die die Annahme rechtfertigen, am Bilanzstichtag lägen die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten oder die Anschaffung sich als Fehlmaßnahme erwiesen habe. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag, desto stärker sei die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer seien die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (VwGH 26.07.2006, 2006/14/0016; VwGH 17.04.2008, 2005/15/0073).

Im vorliegenden Gutachten werden Aussagen hinsichtlich des Bau- und Sachwertes des Gebäudes getätigt, Feststellungen dahingehend inwieweit eine Verschlechterung des Zustandes der Gebäude gegenüber dem Vorjahr eingetreten ist, seien dem Gutachten nicht zu entnehmen. Der Zeitpunkt des Eintritts von Entwertungsumständen werde somit nicht genannt. Das Gutachten enthalte somit keinerlei Aussagen über die im Jahr 2007 eingetretene Wertminderung (vgl. UFSW vom 5.10.2011, RV/1255-W/07).

Für die im Gutachten festgestellten Mängel handle es sich um Zustände, welche bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft vorhanden waren (vgl. VwGH 18.1.1984, 82/13/0173 – Keine Teilwertabschreibung für Mängel, die im Zeitpunkt der Anschaffung bekannt waren). Von einer später eingetretenen Wertminderung, welche Voraussetzung für die Vornahme einer Teilwertabschreibung ist, treffe das Gutachten hingegen keine Aussage.

Zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag eingetretene Umstände, welche die Funktion bzw. Wertigkeit der gegenständlichen Liegenschaft für den Betrieb der Bf. verändert hätten, wurden nicht dargetan. Damit bleibe für die begehrte Teilwertabschreibung insgesamt kein Raum (vgl. VwGH 26.07.2006, 2006/14/0016).

Aus den dargelegten Gründen sei die geltend gemachte Teilwertabschreibung in Höhe von insgesamt € 139.180,25 steuerlich nicht anzuerkennen, weshalb dem Beschwerdebegehren nicht Folge gegeben werden könne.

Mit Schriftsätzen vom 18. Jänner 2016 (BFG-Akt AS 212) sowie vom 22. Februar 2016 beantragte der Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend führte der Bf. aus, dass auf das vorgebrachte Argument, für den Fall der Annahme, der Teilwert sei schon zum Zeitpunkt des Ankaufes verringert gewesen, und daher ein Firmenwert anzusetzen, welcher sodann auf 15 Jahre verteilt abzusetzen gewesen wäre, von der belangten Behörde nicht eingegangen worden sei. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Während der Bf. beantragt der Beschwerde stattzugeben, beantragt die Amtspartei deren Abweisung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf. betrieb in X als Pächter ein Kaffeerestaurant (Espresso) sowie ein Gasthaus.

Mit Kaufvertrag erwarb der Bf. im November 1997 von der Verpächterin – der AG – die Grundstücke Nr. 528 und Nr. 629 in X mit dem darauf befindlichen Gebäude mit Wasch- und Servicehalle sowie Espressoergebäude samt Einrichtungs- und Ausstattungsgegenständen um ÖS 4.350.000,--.

Im Anlageverzeichnis aktivierte der Bf. den Grund- und Bodenanteil mit 45,47% (€ 151.665,--) und den der Baulichkeiten samt Inventar mit 53,53% (€ 181.875,--) der Anschaffungskosten. Die Nutzungsdauer der abnutzbaren Wirtschaftsgüter bewertete der Bf. mit 15 Jahren (Afa-Satz 6,67%) und betrieb der Bf. dort weiterhin das Espresso-/Kaffehaus.

Im Dezember 2000 erwarb der Bf. den bisher gepachteten Gasthausbetrieb mit dem bebauten Grundstück um ÖS 1.800.000,-- und wurde der Grund- und Bodenanteil mit 20 % (€ 28.434,--) und der der Baulichkeiten samt Inventar mit 80 % (€ 113.763,--) der Anschaffungskosten in der Bilanz erfasst und bewertet. Die Anschaffungskosten der abnutzbaren Wirtschaftsgüter verteilte der Bf. mit einer Nutzungsdauer von 33,33 Jahren (Afa-Satz 3 %). Diese Wirtschaftsgüter dienen dem Betrieb des Gasthauses des Bf., welchen der Bf. weiterhin betrieb.

Bereits als Pächter des Kaffeerestaurants (Espresso) nahm der Bf. diverse Umbauarbeiten vor – zB. teilweise Erneuerung der Einrichtung, Schank, Garderobe, WC-Türen, Fenster-Bänke, Verputzarbeiten, Verlegen von Steinplatten, Erneuerung – und aktivierte diese Aufwände auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren. Auch Aufwendungen für Adaptierungen des gepachteten Gasthausbetriebes – wie zB. Erneuerung der Zentralheizung sowie Stromanschluss, Toilettenumbau – verteilte der Bf. in der Bilanz auf die Nutzungsdauer von 10 Jahren.

Im Jahr 2007 beauftragte der Bf. einen allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen mit der Erstellung eines Bewertungsgutachtens über die Gebäude der beiden (bebauten) Liegenschaften zur Ermittlung deren Verkehrswerte ohne Grundanteil.

Nach der Befundaufnahme und Feststellung der Gebäudemängel – im Verfahrensgang dieses Erkenntnisses oben kursiv dargestellt – bewertete der Gutachter den Verkehrswert des Espressogebäudes und der kleinen Werkstätte samt Außenanlagen zum Wertermittlungstichtag 15. Dezember 2007 mit € 22.450,-- sowie den des Gasthauses einschließlich der Nebenräume und der Außenanlagen zum selben Stichtag mit € 177.342,--.

Aussagen bzw. Feststellungen wann diese den Wert mindernden Mängel an den vom Bf. erworbenen Gebäuden aufgetreten bzw. entstanden sind, trifft das (Verkehrswert-)Gutachten nicht. In diesem Zusammenhang bleibt festzuhalten, dass die im Gutachten beschriebenen Gebäudemängel bereits im Zeitpunkt der Anschaffung der jeweiligen bebauten Liegenschaft bestanden haben.

Mit Abgabe des Jahresabschlusses für 2007 – beim Finanzamt eingelangt am 25. September 2008 – beantragte der Bf. auf Grundlage dieses Bewertungsgutachtens zum Stichtag 15. Dezember 2007 eine Teilwertabschreibung im Ausmaß von € 139.180, 25 auf 7 Jahre verteilt vorzunehmen. Weil beide Gebäude im Anlageverzeichnis des Bf. zum 31. Dezember 2006 einen höheren Buchwert auswiesen, wurde zunächst im Jahr 2007 das Espressogebäude nach Vornahme der regulären Abschreibung im Wege einer Teilwertabschreibung auf den Wert laut Gutachten abgeschrieben.

Auf Grundlage dieses (Verkehrswert-)Gutachtens, welches dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung bekannt wurde, stellt sich die vom Bf. vorgenommene Teilwertberichtigung wie folgt dar:

Schätzung Gebäude Gasthaus	177.342,00
Wert laut AV	<u>316.522,25</u>
Differenz	139.180,25
Aufteilung auf 7 Jahre	<u>19.882,89</u>

Teilwertabschreibung 2007	32.112,00
Teilwertabschreibung 2008	19.882,89
Teilwertabschreibung 2009	19.882,89
Teilwertabschreibung 2010	19.882,89
Teilwertabschreibung 2011	19.882,89
Teilwertabschreibung 2012	19.882,89
Teilwertabschreibung 2013	19.882,89

Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und sind das Ergebnis des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Insbesondere vor dem Hintergrund der im Gutachten befundeten Gebäudezustände, wie zB

- der Keller ist 100 Jahre alt und veraltet,
- der alte Gasthaustrakt ist ebenfalls veraltet und die Mauer besitzt eine gewisse Feuchtigkeit,
- die Dachdämmung entspricht nicht den heutigen Anforderungen der U-Wert,
- der hintere Nebentrakt (Lage) ist komplett veraltet,
- es fehlen die Parkplätze für das Gasthaus,
- fehlende Gaszentralheizung und Küchenentlüftung des Espressobetriebes,

geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass diese bereits im jeweiligen Anschaffungszeitpunkt, November 1997 bzw. Dezember 2000, bestanden haben und dem Bf. bekannt waren, weil er bis zum Erwerb der bebauten Grundstücke diese für seinen Gastronomiebetrieb gepachtet hatte und auch Investitionen in diese Gebäude vorgenommen hatte (vgl. Sachkontonummer 250 bzw. 251 des Anlageverzeichnisses zum 31. Dezember 2007).

Für das Bundesfinanzgericht ist erwiesen, dass derart beschriebene Gebäudeeigenschaften und Zustände nach dem Erwerb der bebauten Grundstücke nicht entstanden sein können, trifft auch das Gutachten darüber hinaus keine Feststellungen über nach den Anschaffungszeitpunkten eingetretene Wertminderungen. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass eine die Teilwertabschreibung berechtigende Entwertung der Anlagegüter zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 nicht eingetreten ist. Das (Verkehrswert-)Gutachten ist nach

Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes daher nicht geeignet die Berechtigung einer Teilwertabschreibung glaubhaft zu machen.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens 2012

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren unter anderem die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2012 im Zuge der Außenprüfung.

Gemäß § 303 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (VwGH 30. Mai 1994, 93/16/0096). Nach ständiger Rechtsprechung ist es für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Das bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Eine solche Wiederaufnahme kann jedoch nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte (VwGH 22. Oktober 1992, 92/16/0059).

Sowohl Tatsachen als auch die Beweismittel müssen neu hervorgekommen sein, sie müssen schon im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bestanden haben, ohne der Behörde bekannt und ohne geltend gemacht worden zu sein, sodass sie im durchgeführten Verfahren nicht berücksichtigt werden konnten. Nach der Rechtsprechung muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen und somit als Wiederaufnahmegrund gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon vorher Kenntnis hatte (VwGH 5. April 1989, 88/13/0052).

Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, 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 nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 23. November 1992, 92/15/0095).

Betrachtet man die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Einkommensteuererfahrens für 2012 unter dem Blickwinkel der getroffenen Feststellungen, so bleibt festzuhalten, dass dem Finanzamt die vorgenommene Teilwertabschreibung als solches bekannt war, jedoch nicht bekannt waren dem Finanzamt die Gründe für eben die vorgenommene Teilwertabschreibung. Diese Umstände wurden dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung durch die Vorlage des Verkehrswertgutachtens vom 27. Dezember 2007 bekannt.

Zur Teilwertabschreibung

Nach der Legaldefinition in § 6 Z 1 EStG 1988 ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wobei, wenn der Teilwert niedriger ist, dieser niedrigere Teilwert angesetzt werden darf. Im Rahmen dieses einkommensteuerlichen Wahlrechtes sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG 1988 die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend.

Der Teilwertbegriff ist ein eigenständiger steuerlicher Maßstab, der zwar dem unternehmensrechtlichen "beizulegender Wert" ähnlich ist, jedoch ist bei der Ermittlung des Teilwerts die Judikatur des VwGH zu beachten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darlegen kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer (auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der subjektiven Richtigkeit der Bilanz) gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen der Teilwertabschreibung gegeben seien und somit in jenem bestimmten Wirtschaftsjahr Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien (VwGH 20. Dezember 2016, Ra 2014/15/0035; VwGH 3. Februar 2022, Ra 2020/15/0118).

Eine Teilwertabschreibung hat dabei allgemein eine erhebliche und dauernde Wertminderung zur Voraussetzung (vgl. VwGH 22. September 1992, 88/14/0088). Dieser Nachweis bzw. diese Glaubhaftmachung muss sich **auch** auf die Umstände beziehen, aufgrund derer die Teilwertminderung in einem bestimmten Wirtschaftsjahr eingetreten ist (VwGH 22. April 2009, 2006/15/0213). Die Teilwertabschreibung kann **nur** in jenem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist (VwGH 13. Dezember 1995, 92/13/0081).

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass der Teilwert nicht unter den Anschaffungskosten liegt, weil von einem Unternehmer angenommen werden kann, dass er – Fehlmaßnahmen ausgenommen – grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Teilwertabschreibung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts ist nur dann möglich, wenn dargelegt wird, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, aufgrund welcher die Wiederbeschaffungskosten des Wirtschaftsguts in nicht unerheblichem Umfang unter die ursprünglichen Anschaffungskosten gesunken sind (VwGH 18. Juli 1995, 91/14/0047; VwGH 21. Juli 1998, 97/14/0084) oder dass sich die Anschaffung oder die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten (Zuschüsse) als Fehlmaßnahme erwiesen hat (VwGH 17. April 2008, 2005/15/0073; VwGH 29. April 1992, 90/13/0228; VwGH 20. Dezember 2016, Ra 2014/15/0035; VwGH vom 3. Februar 2022, Ra 2020/15/0118). Mit Mängeln des erworbenen Wirtschaftsgutes, die dem Steuerpflichtigen bereits bei der Anschaffung bekannt waren, kann eine Teilwertabschreibung nicht begründet werden. In einem solchen Fall ist anzunehmen, dass dem Steuerpflichtigen das Wirtschaftsgut trotz dieser Mängel die Anschaffungskosten wert war und er sie in Kauf genommen hat (VwGH vom 18. Jänner 1984, 82/13/0173).

Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (VwGH 28. November 2001, 99/13/0254 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH).

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so ergibt sich, dass die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

Die Ausführungen des Bf. in seiner Beschwerde vermögen dieser nicht zum Erfolg zu verhelfen. Dabei übersieht der Bf. einerseits, dass das die Teilwertabschreibung begründende (Verkehrswert-)Gutachten keine Ausführungen und Darlegungen enthält, in welchem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertminderung der vom Bf. erworbenen Wirtschaftsgüter eingetreten ist. Zum anderen ist davon auszugehen, dass die im (Verkehrswert-)Gutachten beschriebenen Gebäudezustände bereits im Zeitpunkt des Erwerbes vorlagen, dem Bf. bekannt waren und somit im von ihm entrichteten Entgelt eingepreist wurden. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Umstände, aufgrund derer in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die

Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung gegeben sind, ist somit nicht erbracht und liegen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Rechtmäßigkeit der Vornahme einer Teilwertabschreibung in den Bilanzen nicht vor.

Ergänzend – nicht entscheidungsrelevant – bleibt zu bemerken, dass eine dem § 12 Abs. 3 Z 2 KStG ähnliche Norm, wonach eine Teilwertabschreibung auf 7 Jahre verteilt vorzunehmen ist, dem Einkommensteuergesetz 1988 fremd ist. Wäre die Teilwertabschreibung nicht rechtswidrig, fände eine wie vom Bf. vorgenommene Aufteilung auf sieben Jahre im Gesetz auch keine Deckung.

Einkommensteuer 2009 – Bescheidänderung gemäß § 293 b BAO

Am 21. September 2010 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beim Finanzamt ein und wurde unter Berücksichtigung der vorgenommenen Teilwertabschreibung mit Bescheid vom 11. Oktober 2011 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Am 1. Jänner 2013 trat § 124b Z 225 EStG in Kraft dem zu Folge § 4 Abs. 2 und 3 EStG idF BGBl 112/2012 erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden ist, die Zeiträume ab 2003 betreffen.

Vom Bf. wurde die (unberechtigte) Teilwertabschreibung bereits im verjährten Abgabensjahr 2007 vorgenommen und erstreckt sich diese Maßnahme wegen ihrer Verteilung auf sieben Jahre auch auf die noch nicht verjährten Abgabensjahre 2009 – 2013.

Fest steht somit die objektive und offensichtliche Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides 2009 im Zeitpunkt seiner Erlassung, weil die vorgenommene Teilwertabschreibung zu Unrecht erfolgte.

Dem § 293 b BAO folgend kann die Abgabenbehörde von Amtswegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Der Norm des § 4 Abs. 2 EStG folgend ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, so kann zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden. Diese Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 3. Teilstrich EStG 1988 idF BGBl 112/2012 – erstmals auf Fehler anzuwenden die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen (§ 124b Z 225 EStG 1988) – gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen.

Die Berichtigungspflicht trifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Selbst wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf unrichtigen Bilanzen beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht (mehr) in Betracht kommt, sind unrichtige Bilanzen zu berichtigen. Dies deshalb, weil das Gesetz keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vorsieht und jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheides ergeben, deswegen nicht zum Tragen kommen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen. Eine Bilanzberichtigung ist daher auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabenfestsetzung (des "Wurzeljahres") selbst nicht mehr auswirken vermag (vgl. VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050).

Die in § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorgesehene Fehlerberichtigung durch Zu- und Abschläge kann in jenen Fällen greifen, in denen im "Wurzeljahr" eine Fehlerberichtigung nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam erfolgen kann. Dies ändert aber nichts daran, dass unrichtige Bilanzansätze bis zur Wurzel zu berichtigen sind, lediglich die Steuerwirksamkeit der Berichtigung wird, insoweit der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann, durch § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl 112/2012 auf den ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum verschoben (vgl. Doralt, EStG17, § 4 Tz 163, Tz 164 "Teilwertabschreibung"; VwGH vom 27. Juni 2019, Ra 2018/15/0040).

Wie der VwGH in mehreren Erkenntnissen ausgeführt hat, liegt eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, wenn die Abgabenhörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit erkennen hätte müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann auch bei einer unzutreffenden Rechtsauffassung zum Ausdruck kommen. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (vgl. zB. VwGH 1. Juli 2013, 97/13/0230; VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049; VwGH 23. September 2005, 2002/15/0198).

Die Beurteilung muss daher nicht unmittelbar aus der Abgabenerklärung hervorgehen. § 293b BAO hat nicht die Korrektur von in einem Bescheid unterlaufenden Schreib- oder Rechenfehlern vor Augen (für die Berichtigung derartiger Fehler steht § 293 BAO zur Verfügung), sondern von inhaltlichen Fehlern. Ob solche Fehler vorliegen, kann aber nur nach Befassung mit den einschlägigen Gesetzen und der dazu ergangenen Rechtsprechung beurteilt werden. Ob bei einer derartigen Prüfung eines oder mehrere Gesetze zu untersuchen sind, ist

unmaßgeblich. Die Beachtung der zu den anzuwendenden Gesetzen ergangenen Rechtsprechung setzt jedenfalls eine umfassendere Beschäftigung mit der Sache voraus.

Die Möglichkeit der Bescheidberichtigung nach § 293b BAO wurde gerade deswegen geschaffen, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch dann zum Durchbruch zu verhelfen, wenn für den Einsatz andere verfahrensrechtliche Instrumente wie die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO oder die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO die Voraussetzungen fehlen. Es kann daher grundsätzlich kein Ermessensmissbrauch gesehen werden, wenn die Abgabenbehörde über die Grenze der Jahresfrist für eine Bescheidbehebung nach § 299 BAO hinaus eine Berichtigung nach § 293b BAO vornimmt (vgl. VwGH 9. Juli 1997, 95/13/0124).

Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich bereits aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, das die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. VwGH 9. Juli 1997, 95/13/0124).

Der in diesem Zusammenhang vom Bf. eingewandte Billigkeitsgrund, er habe sich bei der Bewertung der Teilwertabschreibung an der Expertise eines unabhängigen dritten orientiert, vermag nicht zu überzeugen, denn der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Bf. auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen (vgl. zusammenfassend die bei Ritz, BAO⁸, § 114 Tz. 7ff, referierte Rechtsprechung). Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. April 1996, 93/15/0076, und vom 22. September 1999, 94/15/0104). Im gegenständlichen Fall sind keinerlei Hinweise vorhanden die darauf deuten, das Finanzamt habe im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Auffassung vertreten, die vorgenommene Teilwertabschreibung sei nicht rechtswidrig. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das Finanzamt die Abgabenerklärung einfach nicht auf ihre Richtigkeit hin geprüft und daher den fehlerhaften Einkommensteuerbescheid erlassen hat.

Da die Voraussetzungen für die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG idF BGBl 112/2012 vorlagen einen Zuschlag im ersten nichtverjährten Abgabengjahr 2009 im Wege einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO vorzunehmen, ist der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Einkommensteuer 2010 und 2011 – Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO

Gemäß § 295 Abs. 3 BAO ist ein Abgaben-, Feststellungs-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätten ergehen dürfen, wäre bei Erlassung eines der vorgenannten Bescheide ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend handelt es sich bei diesen „anderen Bescheiden“ nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (vgl. Ritz, BAO⁸, § 295 Tz 14 ff und die dort zitierte Judikatur des VwGH). § 295 Abs. 3 BAO trägt lediglich dem Umstand der veränderten materiellen Bindungssituation Rechnung. Nur wenn ein einem gedanklich-inhaltlich vorangehenden Bescheid zeitlich nachfolgender Bescheid aufgrund gesetzlicher Bestimmungen „anders hätte lauten müssen oder [...] nicht hätte ergehen dürfen“ erfolgt eine Abänderung nach § 295 Abs 3 BAO; die materielle (rechtsinhaltliche, logische) Bindungswirkung ist somit vorausgesetzt, sie vermag durch diese Bestimmung durchgesetzt, nicht aber erst begründet zu werden. § 295 Abs 3 BAO ist aber nicht dahin zu verstehen, dass ein Bescheid bei jeglicher inhaltlicher Wechselbeziehung mit einem anderen Bescheid, der eine Änderung erfährt, entsprechend anzupassen ist, sondern nur dann, wenn unter der Voraussetzung inhaltlicher Abhängigkeiten ein entsprechender anderer Bescheid zeitlich nachfolgend eine Änderung oder Aufhebung erfährt (vgl. VwGH 20. Oktober 1992, 92/14/0026; Stoll, BAO-Kommentar, 2858).

Mit den gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2012 vom 28. August 2015 trug das Finanzamt der geänderten materiellen Situation – nicht Anerkennen der Teilwertabschreibung, aufgeteilt auf sieben Jahre – Rechnung. Eine für das vorangegangene Abgabensjahr erfolgte Bescheidberichtigung der Einkommensteuer 2009 gemäß § 293b BAO stellt im gegenständlichen Fall einen Grund für eine Bescheidänderung der Einkommensteuer 2010 und 2011 gemäß § 295 Abs. 3 dar.

Einkommensteuer 2012 und 2013

Sowohl mit dem Einkommensteuerbescheid 2012 vom 31. August 2015, verbunden mit der Wiederaufnahme des Verfahrens für 2012, sowie mit dem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 31. August 2015, verbunden mit der Bescheidaufhebung Einkommensteuer 2013 gemäß § 299 BAO, machte die Amtspartei die vom Bf. auf sieben Jahre vorgenommene Teilwertabschreibung rückgängig.

Da die vom Bf. vorgenommene Teilwertabschreibung sich aufgrund obiger Ausführungen als unberechtigt erweist, ist eine Rechtswidrigkeit der angefochten Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 nicht erkennen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Wien, am 19. Mai 2025