

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Senatsvorsitzende Dr. Natalie Brennstainer, den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter und Christine Höll, LL.M., oec., in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Moore Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsgesellschaft, Innsbrucker Bundesstraße 126, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 8. November 2021 betreffend

- Berichtigung gem § 293b BAO zu Einkommensteuerbescheid 2016 vom 19. Oktober 2017,
- Berichtigung gem § 293b BAO zu Einkommensteuerbescheid 2017 vom 19. August 2019 sowie
- Berichtigung gem § 293b BAO zu Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29. Mai 2019,

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden (ersatzlos) aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen betreffend das Jahr 2016, 2017 und 2018 wurden zunächst nicht beanstandet und die Einkommensteuer 2016 mit Bescheid vom 19. Oktober 2017, die Einkommensteuer 2017 mit Bescheid vom 7. August 2018 und die Einkommensteuer 2018 mit Bescheid vom 29. Mai 2019 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Bescheid vom 19. August 2018 erfolgte eine automatische Bescheidänderung gem § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 2017.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2019 ersuchte die belangte Behörde mit Schreiben vom 14.4.2021 den Beschwerdeführer um Übermittlung des Anlageverzeichnisses für alle Mietobjekte und um Klarstellung, ob eine Anpassung nach der GrundanteilV 2016 durchgeführt wurde.

Mit Schreiben vom 26.5.2021 wurde das Anlageverzeichnis 2019 übermittelt und ausgeführt, dass bei den Anschaffungen nach 1.1.2016 entsprechend der GrundanteilV 2016 vorgegangen wurde. Bei den früheren Anschaffungen wurde der Grundanteil entsprechend den zum Anschaffungszeitpunkt maßgeblichen, tatsächlichen Verhältnissen zugewiesen. Mangels Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse bzw mangels neuer Erkenntnisse zum ursprünglichen Wertverhältnis im Jahr 2016 wurden keine Anpassungen vorgenommen.

Die belangte Behörde nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2016 – 2018 gem § 303 BAO mit Bescheiden vom 2. Juni 2021 wieder auf und erließ jeweils neue Sachbescheide. Begründend wurde in den jeweiligen Sachbescheiden ausgeführt, dass im Zuge der Veranlagung 2019 bekannt wurde, dass bisher keine Anpassung nach Grundanteilsverordnung 2016 durchgeführt wurde. Dementsprechend wurde die AfA betreffend die vermieteten Objekte in den Jahren 2016 – 2018 angepasst.

Die steuerliche Vertretung brachte mit Schreiben vom 2. Juli 2021 Beschwerden gegen folgende Bescheide ein:

- Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 – 2018 und
- Einkommensteuerbescheide 2016 – 2018 und

Die belangte Behörde gab den Beschwerden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 – 2018 statt und hob die angefochtenen Bescheide auf.

Mit Bescheiden vom 8. November 2021 (Bescheidbegründung vom 9. November 2021) wurden die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 gem § 293b BAO berichtigt. Begründend wurde sinngemäß ausgeführt, dass in den vorliegenden Veranlagungsjahren eine Aufteilung gem der GrundanteilV 2016 unterblieben sei. Es erfolgte nach wie vor eine pauschale Aufteilung im Verhältnis 80/20. Gem § 2 Abs 2 GrundanteilV 2016 sei ein Aufteilungsverhältnis 70/30 heranzuziehen. Daraus ergäben sich nachstehende AfA-Sätze gem der angeführten Tabelle. Der sich gegenüber dem zu berichtigenden Bescheid ergebende Minderbetrag der AfA von 4.497,25 Euro werde abgeschrieben.

Die Berichtigung sei gem § 293b BAO vorzunehmen gewesen, da nach Abfertigung des Bescheides festgestellt worden sei, dass der Inhalt des Bescheidspruches durch die Übernahme

offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung rechtswidrig sei. Sämtliche verfahrensgegenständlichen Wohneinheiten befänden sich in der Stadt ***W***. Demnach sei zwingend nach der GrundanteilV 2016 der dafür vorgesehene Aufteilungsschlüssel heranzuziehen. Im konkreten Fall wären 30% als Anteil für Grund- und Boden gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG iVm § 2 Abs. 2 GrundanteilV 2016 auszuscheiden gewesen.

Dieser neue Aufteilungsschlüssel komme auch bei Grundstücken, welche bereits vor dem Inkrafttreten der GrundanteilsVO vermietet worden sind, zwingend zur Anwendung. Ein anderer Aufteilungsschlüssel wäre ab 2016 nur dann anzuwenden gewesen, wenn das entsprechende Aufteilungsverhältnis nachgewiesen worden wäre, was jedoch unterblieben sei. Im vorliegenden Fall läge eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, welche darin bestehe, dass die belangte Behörde bei einer ordnungsgemäßen Prüfung ohne weitere Ermittlungsschritte feststellen hätte können, dass die GrundanteilV 2016 nicht zur Anwendung gekommen sei, diese Bestimmungen jedoch angewendet werden hätten müssen.

Die offensichtliche Unrichtigkeit ergebe sich vor allem aus der unterschiedlichen Rechtsauffassung, dass die GrundanteilV 2016 auf bereits vermietete Objekte (vor 1.1.2016) nicht zur Anwendung kommen würde. Die Abgabenbehörde habe die unterschiedliche Rechtsauffassung zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht wahrgenommen. Bei einer ordnungsgemäßen Prüfung wäre die offensichtliche Unrichtigkeit, nämlich die Unterlassung der Anwendung der GrundanteilV 2016, aufgefallen bzw die Abgabenbehörde hätte dieses erkennen müssen. Ein etwaiges Verschulden der Behörde beim Nichterkennen der Übernahme der Unrichtigkeit spiele bei der Anwendung des § 293b BAO keine Rolle. Selbst bei mehrfacher Übernahme der offensichtlichen Unrichtigkeit über mehrere Jahre hinweg könne es zu einer Anwendung des § 293b BAO kommen, da dies nicht schädlich sei. Die Zweckmäßigkeit der Berichtigung ergäbe sich aus dem Ziel der gleichmäßigen Besteuerung, welche gerade eben durch die Anwendung des § 293b BAO verfolgt werde.

Die steuerliche Vertretung brachte mit Schreiben vom 9. Dezember 2021 Beschwerde gegen die (berichtigten) Einkommensteuerbescheide 2016-2018 ein. Begründend wurde ausgeführt, es läge keine offensichtliche Unrichtigkeit vor. In den jeweiligen Einkommensteuererklärungen sei ausdrücklich angegeben gewesen, dass eine Anpassung der AfA entsprechend der GrundanteilV 2016 nicht erfolgt sei. Entgegen der Ansicht der Behörde erfolgte diese Nichtanpassung nicht aus dem in der Bescheidbegründung irrigerweise angegebenen Grund, dass die GrundanteilV 2016 nicht auf Vermietungen vor dem 1.1.2016 anwendbar sei, sondern aus dem Grund, dass die ursprüngliche Aufteilung der Anschaffungskosten nach tatsächlichen Verhältnissen vorgenommen worden sei.

Wenn die Behörde zum Zeitpunkt der Erklärungseinbringung diese Angaben überprüfen hätte wollen, dann hätte sie nicht ohne ein Ermittlungsverfahren die AfA anpassen können - sie hätte zumindest Berechnungsgrundlagen oder ein Gutachten anfordern (oder selbst erstellen) müssen. Sie hätte nicht nur aufgrund der Aktentage eine ihrer Ansicht nach korrekte Aufteilung der Grundanteile für sämtliche vor 2016 angeschafften Grundstücke vornehmen können,

darüber hinaus hätte sie natürlich auch Nachforschungen anstellen müssen, welche Tatsachen dafür sprechen, vom Verhältnis gem der GrundanteilV 2016 abzuweichen - dies alles stelle ein typisches Ermittlungsverfahren dar.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. Jänner 2022 wurde die Beschwerde betreffend die berichtigten Einkommensteuerbescheide 2016 – 2018 abgewiesen.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 26. Jänner 2022 ein Vorlageantrag eingebracht und wurde die Beschwerde samt den Akten des Verwaltungsverfahren dem BFG am 11. Februar 2022 vorgelegt.

Am 9.4.2025 wurde die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache von der Senatsvorsitzenden für den 21.5.2025 anberaumt, die Ladung der Laienbeisitzer verfügt und ergingen entsprechende Ladungen an die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (Zustellung an die Amtspartei am 9.4.2025; Zustellung an den zustellbevollmächtigen steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Partei am 11.4.2025).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 21.5.2025 verwiesen die Parteien im Wesentlichen auf ihr bisheriges Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer besitzt mehrere Wohnungen in der Stadt ***W***.

In den Steuererklärungen wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt und die AfA von den Anschaffungskosten bemessen, wobei der auf den Grund und Boden entfallende ausgeschiedene Teil für die vor 1.1.2016 angeschafften Wohnunten mit 20% bewertet wurde.

In der Steuererklärung wurde unter Pkt „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ folgende Angaben gemacht:

1. Angaben zum jeweiligen Grundstück
2. USt-Nettosystem
3. Ermittlung der Einkünfte
 - a. Einnahmen (KZ 9460)
4. Werbungskosten
 - a. AfA (KZ 9500)

- b. Fremdfinanzierungskosten (KZ 9510)
- c. Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten (KZ 9520)
- d. Übrige Werbungskosten (KZ 9530)

Die KZ 9500 Absetzung für Abnutzung (AfA) in der Steuererklärung für das Jahr 2016 lautet:

„Aufgrund § 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 124b Z 284 kommt es ab 2016 zu einer Änderung der AfA gegenüber dem Vorjahr (Zutreffendes bitte ankreuzen).“

Das Feld wurde bei „Nein“ angekreuzt.

Die Bescheide wurden hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2016 bis 2018 erklärungsgemäß veranlagt.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2016, 2017 und 2018 wurden mit Bescheiden vom 8. November 2021 betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 293b BAO insoweit berichtigt, als die AfA betreffend die vor dem 1.1.2016 erworbenen Liegenschaften iSd § 2 GrundanteilV angepasst wurden, da nach Ansicht der belangten Behörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliege.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Aktenteilen und aufgrund der Einsicht des Bundesfinanzgerichts in den elektronischen Steuerakt des Beschwerdeführers sowie aus dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und kann somit gem § 167 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gem § 293b BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen eine Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen

menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl zB VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0015; 23.9.2005, 2002/15/0198).

Der Beschwerdeführer hat in den streitgegenständlichen Jahren in seiner Abgabenerklärung die Einnahmen und Ausgaben (darunter auch die Höhe der AfA) betreffend die vermieteten Wohnungen angegeben. Aus den Abgabenerklärungen ist die Höhe des ausgeschiedenen Grundanteils nicht erkennbar.

Die Einkommensteuer der betreffenden Jahre wurde erklärungskgemäß veranlagt. Die Anpassung der Grundanteile von 20 auf 30 bzw 40 % erfolgte auf Grundlage des vom Beschwerdeführer vorgelegten Anlageverzeichnisses.

Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn Abgabenerklärungen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind; Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126)

Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wurde erstmals das Aufteilungsverhältnis der Anschaffungskosten bebauter Grundstücke für Zwecke der AfA-Bemessung im außerbetrieblichen Bereich gesetzlich verankert. Der Grundanteil wurde (bisherige Verwaltungspraxis) von 20% auf grundsätzlich 40% angehoben. Die GrundanteilV 2016 legt aber auch davon abweichende Prozentsätze fest. Diese sind von der Grundstückslage und der Bebauungsart abhängig.

Gem § 2 Abs 2 GrundanteilV 2016 sind in Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern als Anteil des Grund und Bodens 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn-oder Geschäftseinheiten umfasst.

Gem § 3 GrundanteilV 2016 ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Aus der Abgabenerklärung ist ersichtlich, dass sich die vermieteten Wohnungen des Beschwerdeführers alle in der Stadt ***W*** befinden. Allerdings kann aus dieser aber nicht auf die Anzahl der Wohneinheiten und somit auf den von der belangten Behörde auszuscheidenden Grundanteil, geschlossen werden. Diesbezüglich wären weitere

Ermittlungen notwendig gewesen. Scheidet doch auch die belangte Behörde in einem Fall 40% als Grundanteil aus.

Auch wäre es aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse möglich die bisher gewählte Höhe des ausgeschiedenen Anteils (nämlich 20%) bei Erbringung eines entsprechenden Nachweises beizubehalten.

Darüber hinaus wurde erst im Zuge von Ermittlungen, nämlich der Vorhaltsbeantwortung betreffend die Einkommensteuer 2019 der belangten Behörde bekannt, dass die Höhe der ausgeschiedenen Grundanteile der vor dem Jahr 2016 angeschafften Wohnungen nicht iSd GrundanteilV 2016 angepasst worden sind und kam die belangte Behörde folglich zu dem Ergebnis, dass die GrundanteilV 2016 anzuwenden sei.

Nach Ansicht des Gerichts liegt demnach keine offensichtliche Unrichtigkeit iSd 293b BAO vor, weshalb die Berichtigung gem § 293b BAO betreffend Einkommensteuer 2016, 2017 und 2018 unzulässig war.

Es war spruchgemäß zu entscheiden

3.2. 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.

Da erkennende Gericht folgt in seinem Erkenntnis der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt folglich nicht vor.

Salzburg, am 22. Mai 2025