



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 24. Juli 2009 und vom 30. September 2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007, Einkommensteuer 2006 bis 2009, Anspruchszinsen 2006 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2009 und Folgejahre entschieden:

- I. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruchs.
- III. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen 2006 wird als unbegründet abgewiesen.
- IV. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2009 und Folgejahre wird Folge gegeben. Der Bescheid (mit Ausfertigungsdatum 24.7.2009) wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) wies in seinen Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 und 2007 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 13.053,44 € bzw. 7.325,77 € aus. Die Veranlagung zur Einkommensteuer dieser Jahre erfolgte mit Bescheiden vom 12.4.2007 bzw. 10.3.2008 erklärungskgemäß.

2. Im Bericht vom 24.7.2009 über das Ergebnis einer Außenprüfung der Jahre 2006 und 2007 wurden die folgenden Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Vermietung und Verpachtung – Wohnungsumbau
 In den Jahren 2005 und 2006 wurden am Wohnhaus des Steuerpflichtigen umfangreiche Arbeiten durchgeführt. Ua. wurde auf der Westseite des Hauses eine Dachgaube zugebaut. Im Zuge der Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung wurde durch Einsichtnahme in die Baupläne des Gebäudes festgestellt, dass bei Errichtung dieser Dachgaube westseitig auch vier Fenster eingebaut wurden.
 Anlässlich einer Besichtigung des Gebäudes wurde dem Prüfer und dessen Gruppenleiter mitgeteilt, dass sich in dieser Dachgaube nunmehr die B befindet, welche laut ursprünglichen Bauplänen vor dem Umbau sich in einem anderen Raum im Obergeschoss befunden hat. Durch die Einsichtnahme in Baupläne bzw. Besichtigung des Objektes erlangte die Behörde Kenntnis davon, dass ein Dachbodenraum durch die getätigten Investitionen nunmehr zur B umgebaut wurde.
 Weiters wurde seitens der Betriebsprüfung festgestellt, dass jener Stiegenaufgang vom Erdgeschoss in das Obergeschoss zugemauert wurde.
 Somit sind Erdgeschoss und Obergeschoss nicht mehr miteinander verbunden und es handelt sich somit um zwei abgeschlossene Wohnungen mit separatem Eingang.
 Nach Einsichtnahme in die diversen Baupläne und Besichtigung des Objektes vor Ort gelangte das Finanzamt zu dem Schluss, dass es sich beim Einbau der Dachgaube nicht wie vom Steuerpflichtigen bezeichnet um Instandsetzungsaufwand sondern um Herstellungsaufwand handelt.
 Von den getätigten Investitionen ist durch den Ausbau des Dachbodens nach Ansicht der Betriebsprüfung auch aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand angefallen, welcher auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA (1,5%) abzusetzen ist.
 Die durch die Betriebsprüfung aktivierten Kosten wurden bereits in einer Aufstellung als Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vorgelegt.“

3. In den – nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 erlassenen – Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2006 bis 2009 (mit Ausfertigungsdatum 24.7.2009 bzw. 30.9.2010 [2009]) wurde von einem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand von 15.565,63 € ausgegangen. Im Ausmaß dieses Aufwands sowie um den Betrag von 8.400 € an „Eigenleistungen“ wurde die Bemessungsgrundlage der Zehntelabsetzungen (von insgesamt 96.459,22 €) reduziert, sodass sich negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von (nur mehr) 10.890,36 € (2006). 5.162,69 € (2007), 3.937,75 € (2008; erklärt: -6.100,83 €) und 1.088,41 € (erklärt: -3.251,49 €) ergaben.

4. Gegen die erwähnten Wiederaufnahmsbescheide, die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008, den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen (hinsichtlich der Ein-

kommensteuer 2006), den Bescheid betreffend die Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2009 und Folgejahre (je mit Ausfertigungsdatum 24.7.2009) sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 (mit Ausfertigungsdatum 30.9.2010) wurden am 24.8.2009 bzw. am 2.11.2010 mit im Wesentlichen folgender Begründung Berufungen erhoben:

a.) Eine Wiederaufnahme der Verfahren sei unzulässig. Die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 sei unter sachkundiger Anleitung von dazu befugten Auskunftspersonen des Finanzamtes erstellt worden. Der Beilage seien sämtliche für die Ermittlung der Abgabepflicht erforderlichen Unterlagen angeschlossen worden. Bei rechtsrichtiger Vorgangsweise hätte die Behörde allfällige Zweifel bereits im Zuge der Einreichung der Abgabenerklärung für das Jahr 2006 prüfen müssen. Durch eine nachträgliche Betriebsprüfung, die zu einer geänderten Rechtsansicht führe, könne das Hervorkommen neuer Beweise oder Tatsachen nicht begründet werden. Gesetzliche Wiederaufnahmegründe lägen nicht vor. In der Bescheidbegründung fehle jeder Hinweis auf die Gründe der Wiederaufnahme.

b.) Der Bw. habe mehrfach darauf hingewiesen, dass durch die von ihm getätigten Investitionen kein zusätzlicher Raum geschaffen worden sei. Die Pläne aus dem Jahre 1967 enthielten auch andere Bezeichnungen, die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten vor Vornahme der Investitionen entsprochen hätten. Tatsache sei, dass kein neuer Raum geschaffen, sondern ein bestehender voll nutzbarer Raum durch die getätigten Investitionen (Dachgaube) noch besser nutzbar gemacht worden sei. Der Bau der Dachgaube habe ausschließlich einer besseren Belichtung des Raumes und an manchen Stellen einer optimierten Raumhöhe gedient. Dabei handle es sich keineswegs um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand. Die „Begründung“ der Behörde, warum sie teilweise 15%, bei manchen Positionen aber wiederum 100% abgezogen habe, sei in sich widersprüchlich und unschlüssig. Selbst wenn man der Behörde folgen und zum Teil aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand annehmen wollte, hätte ein solcher Aufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes (von 28 Jahren; AfA-Satz: 3,57%) verteilt werden müssen. Weder aus dem Spruch des Bescheides noch aus dessen Begründung sei erkennbar, auf welche Rechtsvorschriften sich die Beurteilung als Herstellungsaufwand stütze.

c.) Die Erlassung eines Bescheides betreffend Anspruchszinsen sei nach einer Wiederaufnahme (wie im vorliegenden Fall) erst nach der Rechtskraft des Wiederaufnahmsbescheides sowie des neuen Sachbescheides zulässig. Es sei ausschließlich auf das Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen, dass die festgesetzten Anspruchszinsen entstehen konnten. Die von der Behörde zu vertretende Verfahrensverschleppung könne nicht zu Lasten des Bw.

gehen. Diesbezüglich behalte sich der Bw. die Geltendmachung von Amtshaftungsansprüchen vor.

d.) Der Vorauszahlungsbescheid stütze sich auf die Veranlagung des Jahres 2008. Da die Veranlagung des Jahres 2008 bekämpft werde, werde folgerichtig auch der Vorauszahlungsbescheid (für 2009 und Folgejahre) angefochten.

5. Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

6. Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde der Bw. mit Schreiben vom 21.1.2013 um die weitere Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhalts ersucht. Mit Schreiben vom 18.2.2013 wurde eine umfangreiche Stellungnahme (unter Anschluss insbesondere der angeforderten Unterlagen) erstattet.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I. Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide

1. Auszugehen ist von folgendem, iSd [§ 167 Abs. 2 BAO](#) als erwiesen anzunehmendem Sachverhalt:

Der Bw. ist Eigentümer eines im Jahre 1967 zweigeschossig errichteten und erstmals im Jahr 1978 bezogenen Wohngebäudes. In den Jahren 2005 und 2006 erfolgte eine Generalsanierung einschließlich der Garage (ua. Fenstertausch, Dachsanierung, Anbringung eines Vollwärmeschutzes). Die Sanierung umfasste insbesondere auch die zuletzt längere Zeit leer gestandene (vom H des Bw. bis ins Jahr xxxx auf Grund eines Wohnrechts genutzte) Wohnung im ersten Obergeschoß, die ab dem y.yy.2006 vermietet werden sollte. Die Wände wurden in allen Räumen neu gemalt. Es wurden neue Böden verlegt, das Bad neu verfließt. Im Gang wurden Fliesen verlegt. Die vorhandenen Holzdecken wurden mit Gipskartonplatten verbaut. Es wurde die Elektroinstallation der Wohnung und die Sanitärinstallation im Bad erneuert. Es wurden alle Fenster getauscht. Die B wurde vom nördlich gelegenen Raum in den westlich gelegenen Wohnraum verlegt. Die dadurch notwendigen Elektro- und Sanitärinstallationen wurden erneuert. Im Zuge der – ebenfalls durchgeführten – Sanierung des Daches wurde eine Dachgaube mit Pultdach errichtet. Die westliche Außenmauer wurde zu diesem Zweck auf einer Länge von ca. fünf Metern um ca. 80 cm angehoben. Das bisher bestehende kleine Dachfenster wurde beseitigt. In der Stirnseite der Dachgaube wurden zwei Kunststofffenster mit einem Blendrahmen-Außenmaß von je 2.000 x 880 mm untergebracht. Das nach Süden hin ausgerichtete Fenster wurde durch eine Tür auf den C ersetzt.

2. Die vorhin wiedergegebenen, der Entscheidung zugrunde gelegten Feststellungen stützen sich im Einzelnen auf folgenden Erwägungen zur Würdigung der (insbesondere im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz) vorgelegten Beweismittel:

a.) Im Einreichplan des Jahres 1967, wie er der Außenprüfung vorgelegen war, war der nunmehr als B genutzte Raum noch als „Dachbodenraum“ bezeichnet. Weiters war im Bescheid der Gemeinde D vom 10.5.2005 (Baubewilligung zur „Errichtung einer Dachgaube an der Westseite“) davon die Rede, dass das bestehende Wohnhaus „umgebaut“ und der „bestehende Dachbodenraum“ als „Wohnraum ausgebildet“ werde. Der Raum war jedoch, wie der Bw. (aktenmäßig nachvollziehbar) erstmals in seinem Schreiben vom 18.2.2013 ausgeführt hat, „im Laufe der Zeit“ (dh noch vor den Sanierungsarbeiten der Jahre 2005/2006) mit einer Heizung und einem Fenster zum C hin versehen worden, sodass er (trotz der relativ niedrigen Höhe der Außenwand von 1,70 Meter) „vollwertig“ genutzt werden konnte. Alle Räume dieses Geschoßes (mit Ausnahme von Bad und Küche) seien als „Zimmer mit unterschiedlichen Verwendungen“ genutzt worden.

Von diesem Sachverhalt geht – nach Kenntnisaufnahme des Schreibens des Bw. vom 18.2.2013 – nunmehr auch das Finanzamt aus. Dem diesbezüglichen Vorbringen des Bw. (im Schreiben vom 18.2.2013) wurde nichts entgegen gesetzt.

b.) Schon im Einreichplan des Jahres 1967 war ein eigener Zugang zu der im Obergeschoß gelegenen Wohnung vorgesehen. Im Jahr 19zz, dh zum Zeitpunkt des Einzugs des Bw. in das Erdgeschoß des Wohnhauses, konnte die Wohnung im Obergeschoß bereits über eine an der E angebaute Stiege erreicht werden. Der im Einreichplan des Jahres 1967 vorgesehene *Stiegenaufgang* im Inneren des Hauses wurde in diesem Jahr (19zz) und nicht erst im Zuge der strittigen Sanierungsmaßnahmen beseitigt. Eine Feststellung des Inhalts, dass diese Maßnahme erst im Jahre 2005 oder 2006 erfolgt sein sollte, wurde von der Außenprüfung in Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Bw. in seinem Schreiben vom 18.2.2013 nicht (mehr) aufrechterhalten.

3. In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

a.) Instandsetzungskosten von Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, sind – beginnend mit dem Jahr, in dem der Aufwand angefallen ist – gleichmäßig auf *zehn Jahre* zu verteilen.

b.) *Instandsetzungskosten* sind 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 ([§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#)). Eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer wird angenommen, wenn sie sich um mehr als 25% verlängert.

c.) Der Begriff der „Herstellung“ wird im EStG 1988 nicht umschrieben. Er hat aber durch die Rechtsprechung eine Ausgestaltung erfahren, die im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich (so insbesondere im Bereich der Vermietung und Verpachtung; § 28 EStG 1988) gleichgelagert ist (Jakom/*Laudacher* EStG, 2013, § 28 Rz 119).

d.) Werden wesentliche Gebäudeteile ausgetauscht und ändert sich die Wesensart des Gebäudes nicht, liegt (noch) kein Herstellungsaufwand, sondern Erhaltungsaufwand vor. Ebenso, wenn im Zuge der Instandsetzung eines Gebäudes nur besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird. Dagegen ist Herstellungsaufwand gegeben, wenn die Wesensart des Gebäudes geändert wird, wie dies bei einem Anbau, Umbau, Zubau oder einer Gebäudeaufstockung der Fall ist.

e.) Die Vergrößerung einer Wohnung mit Veränderung der Außenmauer führt zu Herstellungsaufwand (Jakom/*Laudacher* EStG, 2013, § 28 Rz 120). Wird die nutzbare Fläche eines Gebäudes durch Baumaßnahmen vergrößert, handelt es sich gleichfalls um Herstellungsaufwand, auch wenn die Erweiterung nur geringfügig ist (BFH 9.5.1995, IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628). Es ist folglich auch eine insgesamt nur geringfügige Erhöhung der Kubatur des Wohnraums dem Herstellungsaufwand zuzurechnen, sofern sie – vergleichbar der Vergrößerung der Nutzfläche – geeignet ist, zu einer Erweiterung des vorhandenen Wohnraums beizutragen.

4. Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der *Einbau der Dachgaube* zu einer Vergrößerung der Kubatur der B in einem Ausmaß von rund 20% geführt hat. Dies ergibt sich zum einen aus einer Berechnung auf dem Einreichplan anlässlich der Errichtung der Gaube im Jahre 2005 (Kubatur neu: 78,55 m³, Kubatur alt: 65,66 m³), die den diversen Abgabenvorschriften der Gemeinde, zB dem Erschließungsbeitrag von 111,43 €, zugrunde liegt (Bescheide vom 7.7.2005; „Zubau Gaube“); zum anderen aus der Kostenvorschrift der Gemeinde im Zuge der Baubewilligung (auf der Grundlage der Baumasse), in der von einem Zubau von ca. 10,03 m³ und einem umbauten Raum von 50,58 m³ ausgegangen wurde.

Nach Ansicht des Bw. ist der Umstand, dass sich durch die Anhebung der Außenwand auf einer Länge von ca. fünf Metern um ca. 80 cm „eine etwas größere Kubatur“ ergibt, für die Beurteilung der Frage, ob es sich um Herstellungsaufwand handelt, nicht von Bedeutung (Schr. vom 18.2.2013, Pkt. 3.f.). Ein bestehendes Dachflächenfenster sei „durch ein Fenster in die Dachgaube integriert“ worden.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Wie die im Zuge der Beantwortung des Vorhalts vom 21.1.2013 vorgelegten Aufnahmen des Gebäudes vor und nach der Sanierung zeigen (Foto 5 und Foto 1), handelte es sich bei dem vorhandenen Dachflächenfenster um ein

Fenster, das mit den im Jahre 2005 in die Stirnseite der Gaube eingebauten Fenstern der Lage und vor allem der Größe nach in keiner Weise vergleichbar ist (das vorhandene Fenster hatte, wie sich den Plänen entnehmen lässt, eine Größe von annähernd 60 cm x 70 cm; Dachluke). Wie der Bw. selbst ausführt, wurde der Raum durch die Erhöhung der westlichen Außenwand „besser nutzbar“. Durch die horizontalen Fenster über eine Länge von vier Metern an Stelle des bestehenden kleinen Dachflächenfensters wurde die Belichtung, aber auch die Belüftbarkeit des Raumes nicht nur geringfügig, sondern erheblich verbessert. Eine Verlegung der bisherigen, nordseitig gelegenen B (12,2 m²) in diesen – west- und damit sonnseitig gelegenen – Raum (mit 16,64 m² Nutzfläche) wäre ohne diese Maßnahme zweifellos nicht vorgenommen worden.

5. Jene Aufwendungen, die mit der Errichtung der Gaube in unmittelbarem Zusammenhang standen (nachträgliche Herstellungsaufwendungen), waren daher aus der Bemessungsgrundlage der Zehntelabsetzungen (gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988) auszuscheiden. Es handelt sich dabei, wie aus der beiliegenden Berechnung ersichtlich ist, um den Betrag von 8.896,32 € (924,98 € für vier Fenster Pos. 5 [953,59 € - 28,61 € Skonto] + 431,32 € [76,04 € + 156,20 € + 111,43 € + 56,72 € + 30,93 €] + 7.540,02 €).

Hingegen waren jene Aufwendungen, die aus dem Grunde einer Vergrößerung der Nutzfläche um ca. 15% der Nutzfläche des Obergeschosses angesetzt wurden (3.267,11 €; 3.000,00 € Installationen), abweichend von der Berechnung des Prüfungsberichts weiterhin den Instandsetzungsaufwendungen zuzuordnen, sodass deren Höhe – nach Ausscheiden der Eigenleistung von 8.400 € – mit 79.162,90 € anzusetzen ist (96.459,22 € - 8.896,32 € - 8.400 €).

Ein Abzug der Eigenleistung (8.400 €; 560 Stunden zu 15 €) scheidet dabei aber aus. Unter Aufwendungen iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 können nur vermögenswerte Beträge verstanden werden, die aus finanziellen Mitteln des Bw. aufgebracht werden und in Abgeltung einer an ihn erbrachten Leistung gezahlt werden.

6. Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich (nur) 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis lit. c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Bei den hier strittigen, im Jahre 2005 fertiggestellten Aufwendungen für die Errichtung der Gaube handelt es sich jedoch um nachträgliche Herstellungskosten, die gesondert vom übrigen Gebäude zu behandeln und auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen sind (Jakom/*Laudacher* EStG, 2013, § 28 Rz 121; *Labner*, taxlex 2013, 285 [286]).

Den Aufstellungen zur Berechnung der Zehntelaufwendungen lässt sich entnehmen, dass für die „baulichen Renovierungs- und Sanierungsmaßnahmen am Zweifamilienhaus“ 130.000 €

bis 170.000 € aufgewendet wurden. Mit Rücksicht auf die Höhe dieser Kosten sowie den Inhalt der getätigten Aufwendungen (Vollwärmeschutz, Fenstertausch, komplette Dachsanierung; Sanierung des Obergeschosses) ist davon auszugehen, dass es damit nicht nur zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes, sondern auch zu einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes gekommen ist (vgl. VwGH 28.10.2008, [2006/15/0277](#) zu einer Dachsanierung). Dabei ist die vor der Baumaßnahme bestehende Nutzungsdauer des Gebäudes jener nach der Baumaßnahme gegenüber zu stellen und auf die technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen, wobei für Wohngebäude in Massivbauweise in der Rechtsprechung des VwGH zur Rechtslage vor § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der Regel von einer Nutzungsdauer von 75 bis 100 Jahren ausgegangen wurde (vgl. *Hofstätter/-Reichel*, EStG 1972, § 7 Tz 9 S 16). Unter diesem Gesichtspunkt kann aber kein Zweifel bestehen, dass die Nutzungsdauer des Zubaus nach der Sanierung nicht bloß mit einer – vom AfA-Satz des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 für Gebäude abgeleiteten – Restnutzungsdauer von 28 Jahren (67 Jahre abzüglich der bisherigen Nutzungsdauer von 39 Jahren) anzusetzen ist, sondern mit mindestens 35 Jahren (28 + 25%; siehe Pkt 3.b), womit sich für den aktivierungspflichtigen Betrag von 8.896,32 € (bisher: 15.565,63 €) ein AfA-Satz von 2,86% (bisher: 1,5%) ergibt.

Die strittigen Aufwendungen zur Errichtung einer Gaube können auch nicht (gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#)) auf fünfzehn Jahre verteilt werden. In Betracht käme nur § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988. Das Land F erteilte nach den vom Bw. vorgelegten Unterlagen (auf Grund des Ansuchens vom 29.3.2006) zwar eine Zusicherung nach dem Wohnbauförderungsgesetz 1991. Der „Annuitätenzuschuss Wohnhaussanierung“ wurde – nach dieser Zusicherung – aber ausdrücklich für die geförderten Maßnahmen „Fenstertausch, Dachsanierung und Vollwärmeschutz“ und nicht etwa (auch) für die Errichtung einer Gaube geleistet.

7. Soweit der Bw. der Ansicht ist, dass die Behörde (auf Grund unvollständiger Erhebungen) zu unrichtigen Feststellungen gelangt sei, ist ihm zu erwidern, dass die – auf Grund des Berufungsvorbringens – erforderlichen Ermittlungen nachgeholt wurden und seinem Standpunkt hinsichtlich des Dachbodenraums, des Stiegenaufgangs und des – nach Ansicht der Außenprüfung – weiters aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwands entsprochen wurde. Soweit er der Ansicht ist, dass das Parteiengehör bei der Außenprüfung nicht gewahrt worden sei und ein „unbehebbarer“ Mangel des Verfahrens vorliege, weil die bei der Schlussbesprechung vorgetragenen Argumente in die Niederschrift nicht aufgenommen wurden, ist ihm entgegen zu halten, dass eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, wie sie in der Berufung vorgetragen wurde (mangelnde Berücksichtigung des Vorbringens im Prüfungsverfahren vor Erlassung der angefochtenen Bescheide) im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz saniert werden kann. Dies gilt auch für den Einwand, dass weder aus dem Spruch noch aus der Be-

gründung der bekämpften Bescheide erkennbar sei, welche Rechtsvorschriften angewandt wurden (vgl. *Ritz*, BAO, § 93 Rz 16 mwN).

8. Nach Ansicht des Bw. sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 auch hinsichtlich der Berechnung der Nachforderung bzw. Gutschrift fehlerhaft, weil die bisher festgesetzte Einkommensteuer nicht mit +4.411,09 €, sondern mit -4.411,09 € (2006) bzw. nicht mit +2.438,33 €, sondern mit -2.438,33 € (2007) anzusetzen sei. Aus den angefochtenen Bescheiden ergibt sich jedoch auf einwandfreie Weise, dass die bisherigen Abgabefestsetzungen zu Gutschriften geführt haben und die mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzte Gutschrift in geringerer Höhe als bisher nur zu den in den Bescheiden berechneten Nachforderungen führen kann (siehe Blatt 1 der jeweiligen Bescheide). Es wäre auch völlig unverständlich, weshalb das Ergebnis der Außenprüfung zu Abgabengutschriften von 7.740,64 € bzw. 3.489,12 € (dh. zu addierten Gutschriften) führen sollte.

II. Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007

1. Gemäß [§ 303 Abs. 4 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 oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2. Gemäß [§ 307 Abs. 1 erster Satz BAO](#) ist die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides) zu *verbinden*.

Der Ansicht des Bw., dass die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides erst nach der Rechtskraft des Wiederaufnahmebescheides zulässig sei (und jedenfalls der Ausgang des Wiederaufnahmeverfahrens abzuwarten sei, bevor ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen werde), kann daher nicht gefolgt werden.

3. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von *Tatsachen* oder Beweismitteln iSd § 303 Abs. 4 BAO nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und zwar derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand insbesondere auf

Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen des *jeweiligen* Veranlagungsjahrs. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (VwGH 26.2.2013, [2009/15/0016](#)).

a.) Von einer *vollständigen* Offenlegung des maßgeblichen Sachverhalts in diesem Sinne kann dabei nicht schon gesprochen werden, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit einer Steuererklärung erkennen kann, sondern erst, wenn eine Richtigstellung der Besteuerungsgrundlagen auf Grund des offen gelegten Sachverhaltes schon im abgeschlossenen Verfahren *ohne weitere Sachverhaltsergänzungen möglich* gewesen wäre (VwGH 30.3.2006, [2006/15/0016](#)). Von einer vollständigen Offenlegung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes kann daher im vorliegenden Fall nicht die Rede sein:

b.) Zutreffend ist, dass aus den vom Bw. im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung vorgelegten Unterlagen die „Errichtung einer Dachgaube an der Westseite“ des bestehenden Wohnhauses ersehen werden konnte und aus den diversen ebenfalls vorgelegten Bescheiden die annähernde Kubatur der Gaube ersichtlich war. Selbst wenn das Finanzamt aber vom Vorliegen von diesbezüglichem Herstellungsaufwand ausgegangen wäre, wäre ihm *das Ausmaß* der diesbezüglichen Aufwendungen nicht bekannt gewesen. Es hätte zwar davon ausgehen können, dass bestimmte Aufwendungen durch den „Zubau Gaube“ veranlasst sind (wie zB Erschließungskosten etc.). Es hätte auch davon ausgehen können, dass ein Teil der Dachdecker- und Spenglerarbeiten durch die erstmalige Errichtung einer Gaube veranlasst sein wird. Ob und ggf. welcher Teil der Rechnung der Fa. G vom 24.7.2005 auf die Gaube entfällt, hätte es – *ohne* weitere Ermittlungen – aber zB schon nicht mehr feststellen können, weil sich unter den vorgelegten Unterlagen (nach Ausweis der Veranlagungsakten) *kein Plan* befunden hat und zB auch nicht ersichtlich war, dass der Einbau der Gaube die B des Obergeschoßes betroffen hat. Auf der Grundlage der handschriftlichen Bemerkungen auf der vorzitierten Rechnung konnte daher noch keine Zuordnung der Fenster vorgenommen werden. Sie konnte erst nach der im Arbeitsbogen des Prüfers dokumentierten Einholung des Planes „Errichtung Gaube“ sowie der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgten Besichtigung des Gebäudes erfolgen.

c.) Von einer Offenlegung des Sachverhaltes, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens (2006) ausgeschlossen hätte, kann daher nicht die Rede sein. Ein weiterer Grund, das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 wiederaufzunehmen, ist in Tz. 2 des Prüfungsberichtes dargestellt. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass für jene Person, für die der Unterhaltsabsetzbetrag (von 306,00 €) beantragt worden sei,

keine Familienbeihilfe mehr gewährt worden sei. Die diesbezügliche Feststellung ist unstritten geblieben.

d.) Soweit der Bw. darauf verweist, dass allfällige Zweifel der Abgabenbehörde bereits im Zuge der Erlassung der Erstbescheide hätten überprüft werden können und müssen, ist ihm zu erwidern, dass ein allfälliges Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen oder der Heranziehung von Beweismitteln im Erstverfahren eine Wiederaufnahme der Verfahren nach ständiger Rechtsprechung keineswegs auszuschließen vermag (VwGH 18.4.2007, [2004/13/0025](#)).

4. Die angefochtenen Verfahrensbescheide enthalten die *Begründung*, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgten, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Auf Seite 5 des Prüfungsberichts vom 24.7.2009 ist ausgeführt, dass unter Tz. 1 *und* Tz. 2 desselben Berichtes Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 erforderlich machen.

Dem im Prüfungsbericht enthaltenen Hinweis auf die Tz. 1 des Prüfungsberichtes ist mit ausreichender Deutlichkeit zu entnehmen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Wiederaufnahme der Verfahren auf den *Neuerungstatbestand* des § 303 Abs. 4 BAO (iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in Tz. 1 des Prüfungsberichts enthaltenen Feststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamts im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 28.2.2012, [2008/15/0005](#)). Der Ansicht des Bw., wonach in der Begründung der angefochtenen Bescheide jeder Hinweis auf die Gründe der Wiederaufnahme fehle, kann daher nicht gefolgt werden. Es ist nach der Rechtsprechung des VwGH auch nicht rechtswidrig, wenn in der Begründung eines Bescheides auf die dem Bw. ausgefolgte Niederschrift bzw. auf einen dem Bw. zugestellten Prüfungsbericht *verwiesen* wird (zB VwGH 3.9.2008, [2006/13/0122](#)).

Es mag zutreffend sein, dass der *Prüfungsbericht* keine Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung enthielt. Gleichwohl war in der (der Niederschrift vom 23.7.2009 angeschlossenen) „Aufstellung Herstellungskosten“ eine Berechnung der „Zehntel lt. BP“ enthalten (7.249,36 €). Aus den „Aktivierungen insgesamt“ von 15.565,63 € konnte – in Verbindung mit Tz. 1 des Prüfungsberichtes (AfA-Satz von 1,5%) – ein zusätzlicher AfA-Betrag von 233,48 € hergeleitet werden (siehe beiliegende Berechnungsblätter). Wohl in Anbetracht der

hauptberuflichen Tätigkeit des Bw. ist die Außenprüfung davon ausgegangen, dass eine solche Darstellung im vorliegenden Fall ausreichend sein sollte.

5. Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH im *Ermessen* der Behörde.

a.) Auf Seite 5 des Prüfungsberichts vom 24.7.2009 ist – weiters – ausgeführt, dass die Wiederaufnahme der Verfahren unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Die steuerlichen Auswirkungen könnten im vorliegenden Fall nicht als geringfügig bezeichnet werden. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Interesse der Partei an der Rechtskraft des Bescheides) einzuräumen gewesen.

Der Bw. wandte dagegen lediglich ein, dass die vorgenommene Interessensabwägung willkürlich sei und jeglichen rechtsstaatlichen Grundsätzen widerspreche, weil das Interesse des Abgabepflichtigen an der Rechtsrichtigkeit des Behördenhandelns und am Bestand erlassener, rechtskräftiger Bescheide zweifellos höher zu werten sei als das Interesse der Behörde an einer „Steuroptimierung“, dränge sich bei einer Betrachtung des Verfahrensablaufes doch der Verdacht auf, dass die Behörde tätig geworden sei, nachdem dem Bw. zweimal ein Abgabenguthaben überwiesen werden musste. Nachdem der Versuch, die Vermietung als Liebhaberei zu bewerten, offenbar nicht erfolversprechend gewesen sei, wolle die Behörde nunmehr im Nachhinein die als Werbungskosten geltend gemachten Investitionen zum Teil als Herstellungskosten umdeuten, um auf diese Weise doch noch zu einer Steuerzahlungspflicht zu kommen.

Diesen Ausführungen ist entgegen zu halten, dass es der Abgabenbehörde erster Instanz zweifellos unbenommen sein musste, eine Außenprüfung im Sinne des § 147 Abs. 1 BAO durchzuführen. Der Prüfungsauftrag vom 18.7.2008 wurde dem Bw. nachweislich am 24.7.2008 zur Kenntnis gebracht. Das Ergebnis der Außenprüfung unterliegt der nachprüfenden Kontrolle der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die dargestellten Ausführungen des Bw. vermögen daher nicht erfolgreich aufzuzeigen, weshalb es unzulässig gewesen sein sollte, die geltend gemachten (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Außenprüfung einer Überprüfung zu unterziehen.

b.) Das Vorbringen des Bw., wonach die Einkommensteuererklärung 2006 auf der Grundlage mündlicher Auskünfte des Finanzamts erstellt worden sei, wobei insbesondere die Beilage zur Erklärung „*unter sachkundiger Anleitung* von dazu befugten Auskunftspersonen des Finanzamts erstellt“ worden sei, kann nicht als erwiesen angenommen werden, zumal (auch im

Schreiben vom 18.2.2013, Pkt. 7) nicht ausgeführt wurde, welche Auskünfte tatsächlich erteilt worden sind. Eine Kenntnis solcher Auskünfte wäre aber erforderlich gewesen, um sie ggf. in eine Ermessensübung einbeziehen zu können.

c.) Die Nachforderungen an Einkommensteuer 2006 und 2007, die auf die Aktivierung der Herstellungskosten sowie die Streichung des steuerlichen Absetzbetrags (Unterhaltsabsetzbetrags 2007) zurückzuführen sind, können weder als absolut noch als relativ geringfügig angesehen werden, wobei davon auszugehen ist, dass die steuerlichen Auswirkungen nach der Rechtsprechung des VwGH nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (VwGH 26.2.2013, [2009/15/0016](#)). Die Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von jährlich 1.475,20 € gegenüber den Erstbescheiden ist zudem zu einem erheblichen Teil (635,20 € jährlich; 1.475,20 € - 840,00 €) auf die erst im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen zurückzuführen (lediglich die Einbeziehung von Eigenleistungen in die Bemessungsgrundlage der Zehntelabsetzungen konnte aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen ersehen werden). Für das Jahr 2007 gilt es auch zu berücksichtigen, dass der Absetzbetrag (Steuerbetrag in Höhe von 306,00 €) zu stornieren war.

Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte daher zu Recht.

III. Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen

1. Anspruchszinsen sollen mögliche Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist es daher *bedeutungslos*, aus welchen Gründen die Abgabefestsetzung früher oder später erfolgt (vgl. *Ritz*, BAO, § 205 Tz. 2 f.).

2. Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (*Ritz*, aaO., Tz. 32 f.). Erweist sich der Stammabgabenbescheid (im vorliegenden Fall ein Einkommensteuerbescheid) nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Änderungsbescheid bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen (neuen) Zinsenbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz Rechnung getragen. Es erfolgt also keine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides. Es ergeht in der Folge vielmehr ein *weiterer Zinsenbescheid* (*Ritz*, aaO., Tz. 35), womit sich auch ergibt, dass eine Festsetzung von Anspruchszinsen keinesfalls erst nach der Rechtskraft des Stammabgabenbescheides bzw. des dem Sachbescheid vorgelagerten Verfahrensbescheides (Wiederaufnahmsbescheides) zulässig sein kann. Die der BAO zugrunde liegende Systematik lässt es – entgegen der Ansicht des Bw.

– vielmehr zu, Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen zugleich mit den entsprechenden Stammabgabenbescheiden und zufolge des § 307 Abs. 1 BAO (siehe oben) zeitgleich mit den vorgelagerten Wiederaufnahmsbescheiden zu erlassen.

3. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen war daher als unbegründet abzuweisen.

IV. Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2009 und Folgejahre

1. Die Einkommensteuer-Vorauszahlung für ein bestimmtes Kalenderjahr ist eine Abgabenschuld, die von der Einkommensteuer-Jahresschuld zu unterscheiden ist. Der Veranlagungsbescheid setzt daher den Vorauszahlungsbescheid des betreffenden Jahres – soweit er das entsprechende Jahr betrifft – nicht außer Kraft (Jakom/*Baldauf* EStG, § 45 Rz 6; VwGH 15.7.1998, [97/13/0090](#)).

2. Da der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 teilweise Folge zu geben war, war der Bescheid betreffend die Festsetzung von Vorauszahlungen für 2009 und Folgejahre aufzuheben. Dabei war auf [§ 45 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988](#) Bedacht zu nehmen, wonach Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300,00 € nicht übersteigen würde, mit Null festzusetzen sind (zur Berechnung siehe Beilageblätter sowie Nullbescheid vom 16.2.2007). Darauf hingewiesen sei jedoch, dass die für das Jahr 2009 festgesetzten Vorauszahlungen von 572,90 € bei der Erlassung des Jahresbescheides anzurechnen waren ([§ 46 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)) und im (ebenso angefochtenen) Einkommensteuerbescheid 2009 mit Ausfertigungsdatum 30.9.2010 *in eben dieser Höhe* auf die Steuerschuld *angerechnet* worden sind (dazu *Ritz*, BAO, § 273 Rz 15). Dies gilt im Übrigen auch für das Veranlagungsjahr 2010 (für das Folgejahr 2011 wurde am 30.9.2010 ohnedies ein neuer Vorauszahlungsbescheid erlassen).

3. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 6. November 2013