



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., Adr1, vom 19. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 17. November 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 wird Folge gegeben.  
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Berufung gegen die aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. erzielte in den Jahren 2001 und 2002 u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in Adr2, die sie im Jahr 1998 unentgeltlich (Schenkungsvertrag vom 27. Mai 1998 zwischen Herrn B. als Geschenkgeber und der Bw. als Geschenknehmerin) erworben hatte, anschließend selbst nutzte und ab September 2001 vermietet habe.

Eine Veranlagung erfolgte zunächst mit Einkommensteuerbescheid vom 2. Dezember 2002 für das Jahr 2001 und für das Jahr 2002 am 9. Juni 2004 erklärungsgemäß.

In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001 und 2002 wurde die Abschreibung für Abnutzung (Afa) auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 beantragt.

Aufgrund einer im September 2003 begonnenen Betriebsprüfung bei Herrn B. – dem Großvater der Bw. und gleichzeitig Geschenkgeber - wurde bekannt, dass das Wohnhaus vom Rechtsvorgänger der Bw. bereits im Jahr 1994 durch Kauf erworben, in den Jahren 1995 und 1996 saniert und eine Aufstockung durchgeführt wurde. In Jahren 1997 und 1998 (bis Mai) wurde die strittige Wohnung Adr3 von Herrn B. an die Bw. vermietet. Im Zuge einer Betriebsprüfung bei Herrn B. wurde der anteilige Wert bzw. die anteiligen Kosten für die ausgeschiedene – an die Bw. im Jahr 1998 geschenkte – Wohnung Adr3 mit 1.472.000,00 S (1.600.000,00 S abzüglich Afa bis 1998 in Höhe von 128.000,00 S) festgestellt.

Aufgrund des Ergebnisses der - mit Schlußbesprechung im Mai 2004 beendeten - abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung wurde mit Bescheiden vom 17. November 2005 die **Einkommensteuerveranlagung** für die Jahre 2001 und 2002 mit Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und für diese Jahre neue Sachentscheidungen getroffen.

Tz. 1 (Afa) des BP-Berichtes vom 14. November 2005 lautet:

*„Änderung der Bemessungsgrundlage“*

*Vom Wirtschaftsraum C. wurde an das Finanzamt D. ein Kontrollmaterial geschickt betreffend der Betriebsprüfung bei Hrn. B. Franz. Im Zuge der Betriebsprüfung bei Hrn. B. Franz wurde festgestellt, dass die Wohnung Adr3 in Adr.2, lt. Schenkungsvertrag vom 27.5.1998 an Fr. Bw geb. B. übertragen wurde.*

*Hr. B. sen. hat das Objekt im Jahr 1994 um ATS 5.972.700,00 (davon Grund und Boden ATS 1.194.540,00) erworben. Im Jahr 1994 und 1995 wurde das Haus saniert und eine Aufstockung durchgeführt. Die Kosten hiefür belaufen sich auf ATS 4.008.013,00.*

*Es wurden folgende anteilige Kosten für das Adr3 ausgeschieden:*

<i>anteilige Gebäudekosten:</i>	<i>ATS 1.600.000,00</i>
<i>abzgl. Afa bis 1998</i>	<i>ATS 128.000,00</i>
<i>Wert zum Zeitpunkt der Schenkung</i>	<i>ATS 1.472.000,00 = Bemessungsgrundlage Afa</i>

*Mit der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 wurde ein Antrag gem.*

*§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b gestellt, welcher besagt, dass die Bemessungsgrundlage für die Afa bei*

unentgeltlichem Erwerb (in diesem Fall Schenkung durch Großvater) auf Antrag von den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs anzusetzen sind.

In der Beilage wurde bekannt gegeben, dass die Wohnung 1998 geschenkt wurde und bis 9/2001 eine Eigennutzung stattfand.

Im Zuge der BP bei Hrn. B. sen. wurde festgestellt, dass die Wohnung Adr3 bereits vom Rechtsvorgänger (– nämlich von Herrn B. -) vermietet wurde.

Lt. RZ 6439 d. ESRI. gilt, dass wenn ein Gebäude bereits vom Rechtsvorgänger zur Erzielung von Einkünften verwendet wurde, die RZ. 6433 ESRI. zu tragen kommt. RZ 6433 d. EStRI. besagt: Wird ein Gebäude, das früher zur außerbetrieblichen Einkunftszielung verwendet worden ist, nach einem Zeitraum privater Verwendungen wieder zur außerbetrieblichen Einkunftszielung eingesetzt, so ist die Afa von den Anschaffungskosten abzüglich der früher vorgenommenen Afa zu bemessen.

	2001 ATS	2002 €	2003 €
Afa lt. Erkl.	71.254,08	5.178,24	5.178,24
Afa lt. BP	29.440,00	2.139,48	2.139,48
Erfolgseränderung	41.814,08	3.038,76	3.038,76

Afa-Berechnung lt. BP (in ATS)

anteilige Gebäudekosten Adr3	1.600.000,00
abzüglich Afa bis 1998	-128.000,00
Bemessungsgrundlage Afa	1.472.000,00
Afa 2 %	29.440,00

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2005 wurde **Berufung** eingebracht und der Antrag gestellt, die Bescheide wegen fehlenden Wiederaufnahmegründen zur Gänze aufzuheben.

Begründend wird darin ausgeführt, dass die Tatsache, dass der Rechtsvorgänger die streitgegenständliche Wohnung auch vermietet habe, in diesem Fall irrelevant sei und gemäß der vom Finanzamt zitierten EStRI. keine anderslautenden Bescheide, die für eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO Voraussetzung seien, verursacht hätte. Auch bei der vom Finanzamt angenommenen erstmaligen Vermietung wäre § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 mit den gleichen steuerlichen Konsequenzen anzuwenden gewesen. Der Bescheid wäre daher im Spruch nicht anderslautend gewesen. Schon in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 sei die Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 und nicht vom gemeinen Wert gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 beantragt

worden, da lit. d nur den Fall erfasse, in dem der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut selbst angeschafft oder hergestellt habe, somit der unentgeltliche Erwerb kein Fall der lit. d sei. Die in den EStRl. angeführten Randziffern 6438 und 6439 iVm RZ 6432 und 6433, welche die ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. den gemeinen Wert, wenn die Anschaffung länger als 10 Jahre zurückliegt, also § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d anwenden, vorschreiben, entsprechen nicht dem Gesetzestext. Der hier vorliegende unentgeltliche Erwerb falle immer unter die lit. b und somit seien als Abschreibungsbasis auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen (siehe auch Doralt, EStG-Kommentar, § 16 RZ 144).

Damit ist mit der Beilage zur Einkommensteuererklärung offen gelegt worden, dass die fiktiven Anschaffungskosten herangezogen wurde, deren Ansatz ausschließlich bei Anwendung von § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b in Frage komme.

Das nach den EStRl. die fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b nur bei „durchgehender Vermietung“ angesetzt werden könne, lasse sich nicht aus dem Gesetzestext ableiten. Dass eine durchgehende Vermietung bei der Bw. nicht stattgefunden habe, gehe eindeutig aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 hervor („1998 geerbt, bis 9/2001 Eigennutzung“). Da dem Finanzamt mit Vorlage der Erklärung 2001 bekannt war, dass die Steuererklärung entgegen der Auffassung der Richtlinienautoren verfasst war, liege somit kein Wiederaufnahmegrund vor.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 16. Februar 2006 wurde die Berufung abgewiesen. Für eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand sei als wesentlich die nicht in den Abgabenerklärungen offen gelegte Tatsache zu sehen, dass die Wohnung bereits vom Rechtsvorgänger zur Erzielung von Einkünften verwendet worden ist, sowie die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers abzüglich der von ihm vorgenommen Afa.

Erst aufgrund einer Kontrollmitteilung im Mai 2004 sei bekannt geworden, dass das streitgegenständliche Wohnhaus vom Rechtsvorgänger im Jahr 1994 durch Kauf erworben, anschließend saniert und eine Aufstockung durchgeführt worden sei.

Werde ein Gebäude, das früher zur außerbetrieblichen Einkunftserzielung verwendet worden sei, nach einem Zeitraum privater Verwendung wieder zur außerbetrieblichen Einkunftserzielung eingesetzt, so sei die Afa von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der früher vorgenommenen Afa zu bemessen, wobei analog zu § 6 Z 5 EStG 1988 nach RZ 6433 iVm RZ 2492 EStRl. beim unentgeltlichen Erwerb höchstens von der Höhe der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers abzüglich der Abschreibungen, die der Rechtsvorgänger vorgenommen habe, auszugehen sei.

Im **Vorlageantrag** vom 17. März 2006 wird ausgeführt, dass sich das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung mit dem Berufungsvorbringen nicht auseinandergesetzt habe, da eindeutig aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 (gemeint offenbar 2001) hervorgehe, dass eine durchgehende Vermietung bei der Bw. nicht stattgefunden habe und daher dem Finanzamt bei Vorlage der Einkommensteuererklärung 2001 bekannt gewesen sei, dass die Steuererklärung entgegen der Auffassung der Richtlinienautoren verfasst worden sei.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die gegenständliche Berufung richtet sich sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002.

**1. Zur Wiederaufnahme:**

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (z.B. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038 sowie Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz. 7).

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO u.a. 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. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung der Behörde, die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen hat.

Eine auf neu hervorgekommene Tatsachen gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem 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 (VwGH 22.2.2000, 94/14/0129).

Dabei schließt selbst ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Es ist daher zu prüfen, ob bzw. welche Tatsachen oder Beweismittel nach Abschluss des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 mit

Bescheiden vom 2. Dezember 2002 bzw. 9. Juni 2004 neu hervorkamen, die das Finanzamt zu einer Wiederaufnahme dieses Verfahrens berechtigten.

„Tatsachen“ im Sinne der obigen Gesetzesstelle sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Keine Wiederaufnahmegründe sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen.

**Maßgebend** ist, ob 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 (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz. 10). Es ist somit entscheidend, ob sich die Behörde beim damaligen Informationsstand ein klares Bild vom tatsächlichen Sachverhalt verschaffen konnte, ohne hiezu noch irgendwelche zusätzlichen Erhebungen durchführen zu müssen.

Soll ein Tatsache als neu hervorgekommen und damit als Wiederaufnahmegrund gelten können, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände bekannt wurden, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

Entscheidend ist, welcher Sachverhalt dem Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2001 vom 2. Dezember 2002 bekannt war. Eine im Zuge der späteren Betriebsprüfung vorgenommene rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes würde eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen.

Die Bw. reichte die Einkommensteuererklärung des Jahres 2001 am 13. November 2002 beim Finanzamt ein (Akt S 1ff/2001). In der beiliegenden Überschussermittlung für das Jahr 2001 gab die Bw. zur Berechnung der Abschreibung für Abnutzung Folgendes bekannt:

„Ermittlung Abschreibung“

adr2		
1998 von Herrn B. geschenkt, bis September 2001 Eigennutzung		
<b>Antrag auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b</b>		
Verkehrswert/m <sup>2</sup> im 17. Bez., sehr guter Zustand, moderne Ausstattung	27.000,00	
Wohnung 135,14 m <sup>2</sup>	135,14	3.648.780,00

<i>Terasse 59,60 davon 50 %</i>	<i>29,8</i>	<i>804.600,00</i>
		<i>4.453.380,00</i>
<i>abzgl. Grundanteil</i>	<i>20 %</i>	<i>-890.676,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Afa</i>		<i>3.562.704,00</i>
<i>jährliche Abschreibung (Baujahr 1900)</i>	<i>2 %</i>	<i>71.254,08"</i>

Die Einkommensteuererklärung für 2001 wurde vom Finanzamt ohne weitere eigene Ermittlungen mit Einkommensteuerbescheid vom 2. Dezember 2002 antragsgemäß veranlagt.

Für das Jahr 2002 wurde entsprechend des Vorjahres – ohne nähere Angaben – eine Afa von 5.178,24 € in Abzug gebracht.

Für das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen ist nämlich ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wiederaufzunehmenden (abgeschlossenen) Verfahrens – bei Kenntnis der Tatsachen – eine anders lautende Entscheidung erfolgt wäre.

Gegenständlich geht es um die Frage, welche Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Afa im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung heranzuziehen ist - die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs – wie von der Bw. gemäß einem Antrag nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 begehrt – oder von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der früher vorgenommenen Afa – wie es das Finanzamt begehrt.

Hinsichtlich des Jahres 2001 ist zu prüfen, ob die Vermietung der Wohnung durch den Rechtsvorgänger eine neue Tatsache für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist, die einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidend ist der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme geltend gemacht werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Konkret ist zu untersuchen, ob die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsache der Vorvermietung durch den Rechtsvorgänger einen anders lautenden Bescheid verursacht hätte, als die dem Finanzamt bereits aus dem Veranlagungsakt bekannte Tatsache einer erstmaligen Vermietung.

Da das Finanzamt – wie die steuerliche Vertreterin in der Berufung ausführt - bei Annahme einer Vorvermietung durch den Rechtsvorgänger nach RZ 6433 der EStRl. die Abschreibung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der früher vorgenommenen Afa wie

im Falle der erstmaligen Vermietung die nach RZ 6438 im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994 zu bemessen gehabt hätte, kann in der durch die Betriebsprüfung gewonnenen Tatsache der Vorvermietung keine neu hervorgekommene Tatsache gesehen werden, die zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätte. Beide Sachverhaltskonstellationen würden um selben Ergebnis führen. Eine neuerliche Sachentscheidung wäre daher nicht anderslautend gewesen.

Die bereits in der Beilage zur Einkommensteuererklärung offen gelegte Tatsache der Schenkung 1998 und der bis September 2001 erfolgten Eigennutzung bewirkt vielmehr dieselbe rechtliche Würdigung wie die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellte Vermietung durch den Rechtsvorgänger.

Es wird daher inhaltlich den Argumenten der steuerlichen Vertreterin gefolgt und es ist damit dem Finanzamt entgegenzuhalten, dass der Sachverhalt durch die Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 soweit offengelegt wurde.

Darüberhinaus ist hinsichtlich des Jahres 2002 aus den Steuerakten erkennbar, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuererstbescheides für das Jahr 2002 (am 9. Juni 2004) bereits die Tatsache der außerbetrieblichen Einkunftszielung durch den Rechtsvorgänger bekannt gemacht wurde (Schreiben des Finanzamtes C vom 19. Mai 2004). Allein schon aus diesem Grund liegen für das Jahr 2002 keine neuen Tatsachen vor, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Dem Finanzamt kann daher nicht gefolgt werden, wenn es meint, im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht informiert gewesen zu sein.

Es war daher aus oa. Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

## **2. Zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 und 2002:**

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme der Verfahren bewilligenden oder verfügenden Bescheide das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, ZI 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf, d.h. eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 ist nicht zulässig, die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 scheiden aus dem Rechtsbestand aus. Die „alten“ Sachbescheide (Einkommensteuerbescheid 2001 vom 2. Dezember 2002 und Einkommensteuerbescheid 2002 vom 9. Juni 2004) leben wieder auf.

Die Berufung gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand angehörigen Bescheide ist gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Da die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2001 vom 17. November 2005 vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand beseitigt wurden, ist eine dagegen eingebrauchte Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Wien, am 17. Juli 2007