



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Gessler GmbH, vom 29. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Februar 2008 und 7. März 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 bleiben unverändert. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2006: 21.882,13 €; Einkommensteuer 2006: 4.209,82 €

Entscheidungsgründe

Im Hinblick auf die Vermietung von Wohnungen in A, B-Straße, reichte der Abgabepflichtige erstmals für das Jahr 2006 beim Finanzamt entsprechende Steuererklärungen ein. Am 22. Jänner 2008 erstattete er zudem beim Finanzamt Selbstanzeige, wonach er es verabsäumt habe, die Mieteinnahmen betreffend die Wohnungen W4, W5 und W6 für die Jahre ab 2000 der Umsatz- und Einkommensteuer zu unterziehen. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2008 stellte er den Antrag, die Absetzung für Abnutzung für die im Schenkungswege erworbenen Wohnungen W3 (diese wurde erst ab Ende 2006 vermietet) und W4 im ersten Obergeschoss so-

wie W5 und W6 im zweiten Obergeschoss auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen.

Anlässlich einer daraufhin durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 2000 bis 2006, stellte die Prüferin fest, dass der Abgabepflichtige die streitgegenständlichen Wohnungen W4, W5 und W6 im Gebäude B-Straße mit Schenkungsvertrag vom 21. Dezember 1992 unentgeltlich erworben und in der Folge vermietet habe. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien für die Jahre 1992 bis einschließlich 2005 nicht erklärt worden. Die im Zuge der Außenprüfung übergebenen Überschussrechnungen seien dahingehend zu berichtigen, dass die Gebäude-AfA vom Einheitswert und nicht von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen sei. Da das Gebäude im Jahr 1992 unentgeltlich erworben worden sei, sei gemäß den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Vom Wahlrecht, als AfA-Bemessungsgrundlage die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, sei im Jahr der erstmaligen Einkunftserzielung nicht Gebrauch gemacht worden (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 27. Februar 2008, Bp 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ – teilweise nach Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO - am 28. Februar bzw. 7. März 2008 Bescheide ua. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006. Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 29. März 2008 fristgerecht Berufung. Als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung könnten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes angesetzt werden. Dieser Antrag müsse anlässlich der Veranlagung für jenes Kalenderjahr gestellt werden, in dem das Gebäude unentgeltlich erworben worden sei. Es sei nicht erforderlich, dass dieser Antrag gleichzeitig mit einer Steuererklärung beim zuständigen Finanzamt gestellt werde; dieser Antrag könne unabhängig von der Einreichung einer Steuererklärung gestellt werden.

Wegen der Tatsache, dass die Abschreibungsberechnung auf Basis des Einheitswertes nur einen aus Verwaltungsvereinfachungsgründen gewählten Pauschalierungsvorgang darstelle, könne dieser Antrag auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden (Hinweis auf VwGH 23.4.1980, 1690/79). Trotz der Tatsache, dass der Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 bereits mehrmals im offenen Verfahren gestellt worden sei, erfolge hier nochmals der Antrag, die Absetzung für Abnutzung hinsichtlich der im Schenkungswege erworbenen Wohnungen W3 und W4 im ersten Obergeschoss und W5 und W6 im zweiten Obergeschoss auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen. Für die Jahre 2001 bis 2006 lägen keine rechtskräftigen Bescheide vor, sodass die Antragstellung fristgerecht erfolgt sei. Die geltend

gemachten Abschreibungsbeträge auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten seien daher gerechtfertigt.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte die Prüferin am 11. April 2008 aus, dass die Wohnungen W3, W4, W5 und W6 in A, B-Straße, mit Schenkungsvertrag vom 21. Dezember 1992 unentgeltlich erworben worden seien. Die Wohnung W3 sei bis einschließlich 2005 privat genutzt und ab dem Jahr 2006 vermietet worden. Anlässlich der erstmaligen entgeltlichen Vermietung dieser Wohnung seien die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die AfA beantragt und von der Betriebsprüfung auch anerkannt worden. Durch die Betriebsprüfung sei weiters festgestellt worden, dass die Wohnung W5 spätestens ab 1. August 1995 und die Wohnung W6 spätestens ab 15. April 1996 entgeltlich vermietet worden seien. Die Wohnung W4 sei zu diesem Zeitpunkt jedenfalls auch schon vermietet gewesen (Mieterschutz).

Das durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der AfA anstelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, habe in jenem Jahr zu erfolgen, in welchem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Mietobjektes erziele. Im gegenständlichen Fall hätte hinsichtlich der Wohnungen W4, W5 und W6 daher spätestens im Jahr 1996 vom Wahlrecht Gebrauch gemacht werden müssen. Im Hinblick auf die Höhe der Mieteinkünfte hätte die Verpflichtung bestanden, spätestens ab dem Jahr 1996 entsprechende Steuererklärungen einzureichen. Demgegenüber seien bis einschließlich 2005 keine Steuererklärungen eingereicht worden. Da vom Wahlrecht gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 im Jahr der erstmaligen Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung nicht Gebrauch gemacht worden sei, sei dieses konsumiert.

Auf der Grundlage dieser Stellungnahme erließ das Finanzamt am 7. Mai 2008 abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006. Begründend wurde darauf verwiesen, dass die vom Finanzamt vertretene Ansicht in Verbindung mit dem Bp-Bericht vom 27. Februar 2008, Bp 123, umfangreich begründet sei. Am 23. Mai 2008 stellte der Abgabepflichtige sodann fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Wohnungen W3, W4, W5 und W6 im Gebäude B-Straße in A wurden vom Berufungswerber (Bw.) mit Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 21. Dezember 1992 unentgeltlich erworben und in der Folge vermietet. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden für die Jahre 1992 bis einschließlich 2005 nicht erklärt.

Losgelöst von der Frage, wann erstmals Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen erzielt wurden, ist aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung unzweifelhaft davon auszugehen, dass die Wohnungen W4, W5 und W6 jedenfalls bereits im Jahr 1996 vermietet wurden. So wurden anlässlich der Außenprüfung die die Wohnungen W5 und W6 betreffenden Mietverträge vom 28. Juli 1995 und 15. April 1996 vorgelegt, wonach diese Wohnungen ab 1. August 1995 bzw. 15. April 1996 um den Nettomietzins von monatlich jeweils 10.000 S vermietet wurden. Feststellungen der Prüferin zufolge war auch die unter Mieterschutz stehende Wohnung W4 im Jahr 1996 durchgehend um den Nettomietzins von monatlich 480 S vermietet. In den mit Schreiben vom 18. November 2009 und 5. Jänner 2010 gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Überschussrechnungen für das Jahr 1996 ging auch der Bw. von Mieteinnahmen in diesem Jahr aus. Demnach seien Mieteinnahmen bezüglich der Wohnungen W4, W5 und W6 ab Oktober 1996 (lt. Überschussrechnung vom 18. November 2009) bzw. ab August 1996 (lt. berichtigter Überschussrechnung vom 5. Jänner 2010) angefallen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob als AfA-Bemessungsgrundlage bei einem unentgeltlich erworbenen Gebäude der Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen sind. Diese Streitfrage betrifft die vermieteten Wohnungen W4, W5 und W6. Die Wohnung W3 ist für das gegenständliche Berufungsverfahren – entgegen der in der Berufung geäußerten Ansicht – nicht relevant. Diese Wohnung wurde bis einschließlich 2005 privat genutzt und erst ab dem Jahr 2006 vermietet. Diesbezüglich wurden anlässlich der Außenprüfung – dem Antrag des Bw. in der für das Jahr 2006 eingereichten Steuererklärung folgend – ohnehin die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage anerkannt (vgl. Tz 2 und 5 des Bp-Berichtes vom 27. Februar 2008, Bp 123, die ausschließlich die Wohnungen W4, W5 und W6 erfassen).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung Folgendes: Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9 leg.cit.) anzusetzen.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, Zl. [98/13/0003](#), ist abzuleiten, dass das durch [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988](#) eingeräumte Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung an Stelle des Einheitswertes die fiktiven An-

schaffungskosten heranzuziehen, grundsätzlich in jenem Jahr zu erfolgen hat, in welchem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Mietobjektes erzielt. Der Antrag, die AfA für die Wohnungen W4, W5 und W6 von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, hätte daher im Streitfall (spätestens) anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 gestellt werden müssen. Wenn allerdings der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Höhe der Einkünfte nicht verpflichtet ist, für dieses Jahr eine Steuererklärung einzureichen, und die Einreichung auch tatsächlich unterlässt, kann er das Wahlrecht im ersten nachfolgenden Jahr ausüben, in welchem die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung besteht oder er tatsächlich eine Steuererklärung einreicht (vgl. VwGH 12.9.2002, [99/15/0152](#)).

Streit besteht nun darüber, ob der Bw. im Hinblick auf die Höhe seiner Einkünfte verpflichtet gewesen wäre, für das Jahr 1996 eine Einkommensteuererklärung einzureichen (eine solche wurde tatsächlich nicht eingereicht, vom Finanzamt wurde für dieses Jahr bis dato auch keine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt). Gemäß [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) in der für das Veranlagungsjahr 1996 geltenden Fassung [BGBl. Nr. 818/1993](#) hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, mehr als 84.200 S betragen hat; liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2 und 5 leg.cit. vor, so besteht Erklärungspflicht dann, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 109.200 S betragen hat. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) in der für das Veranlagungsjahr 1996 geltenden Fassung [BGBl. Nr. 201/1996](#) zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 10.000 S übersteigt.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Bw. im Jahr 1996 lohnsteuerpflichtige Einkünfte erzielt hat. So war er in der Zeit vom 1. Mai bis 27. November 1996 als Angestellter der D-GmbH beschäftigt. Dabei haben allein die im Jahr 1996 bezogenen lohnsteuerpflichtigen Einkünfte 125.735 S betragen (vgl. KZ 245 des von der D-GmbH übermittelten Lohnzettels). Entscheidend für die Frage der Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung ist somit, ob für das Veranlagungsjahr 1996 der Pflichtveranlagungstatbestand des [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) idF [BGBl. Nr. 201/1996](#) erfüllt wurde, ob demnach die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen W4, W5 und W6 in diesem Jahr die genannte Grenze von 10.000 S überstiegen haben.

Mit Schreiben vom 5. Jänner 2010 legte der Bw. (nach Bedenkenvorhalt durch den Unabhängigen Finanzsenat) eine berichtigte Überschussrechnung für das Jahr 1996 betreffend die Vermietung der Wohnungen W4, W5 und W6 vor, die einen im Schätzungswege ermittelten Werbungskostenüberschuss von -16.190,80 S auswies. Abweichend von der ursprünglichen

Auskunft, wonach Mieten erst ab Oktober 1996 angefallen seien (vgl. die mit Schreiben vom 18. November 2009 eingereichte Überschussrechnung), wurden Mieteinnahmen nunmehr ab August 1996 angesetzt. Im Zusammenhang mit den drei Wohnungen W4, W5 und W6 seien „mit größter Wahrscheinlichkeit“ erst ab August 1996 Mieten bezahlt worden, weil erst am 24. Juli 1996 ein entsprechender „Schenkungsvertrag“ zu Gunsten des Bw. abgeschlossen worden sei.

Aufgrund weiterer Erhebungen (insbesondere bei den Mietern der Wohnungen) sieht sich der Unabhängige Finanzsenat veranlasst, den vom Bw. im Schätzungswege ermittelten Werbungskostenüberschuss von -16.190,80 S zu berichtigen. Dabei sind folgende Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates zu berücksichtigen:

- Dem Unabhängigen Finanzsenat liegt der Mietvertrag vom 28. Juli 1995 vor, demzufolge die Rechtsanwältin XY als Mieterin vom Bw. als Vermieter die Wohnung W5 im Ausmaß von ca. 130 m² angemietet hat. Diesem Mietvertrag ist zu entnehmen, dass die Wohnung um den Nettomietzins von monatlich 10.000 S vermietet wurde. Das Mietverhältnis begann am 1. August 1995 und wurde auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen.

Aufgrund des Auskunftersuchens vom 12. Februar 2010 teilte XY dem Unabhängigen Finanzsenat gemäß [§ 143 BAO](#) mit Telefax vom 17. Februar 2010 nach Belehrung über die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage mit, dass der vom Bw. beim Finanzamt angezeigte schriftliche Mietvertrag vom 28. Juli 1995 auch mit diesem Inhalt abgewickelt wurde. Die Mietzahlungen begannen daher am 1. August 1995, eine Unterbrechung des Mietverhältnisses (bzw. der Mietzahlungen) erfolgte nicht. Demnach waren von XY im Jahr 1996 insgesamt zwölf Monatsraten (anstelle der vom Bw. in der berichtigten Überschussrechnung angesetzten fünf) zu bezahlen.

- Dem Unabhängigen Finanzsenat liegt der Mietvertrag vom 15. April 1996 vor, demzufolge die Arbeitsgemeinschaft (bestehend aus A/B/C/D) als Mieterin vom Bw. als Vermieter die Wohnung W6 im Ausmaß von ca. 90 m² angemietet hat. Diesem Mietvertrag ist zu entnehmen, dass die Wohnung an die Arbeitsgemeinschaft um den Nettomietzins von monatlich 10.000 S vermietet wurde. Das Mietverhältnis begann am 15. April 1996 und wurde auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen.

Aufgrund des Auskunftersuchens vom 12. Februar 2010 teilte der steuerliche Vertreter der Arbeitsgemeinschaft dem Unabhängigen Finanzsenat gemäß [§ 143 BAO](#) mit Schreiben vom 29. März 2010 nach Belehrung über die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage mit, dass im Hinblick auf den Mietvertrag vom 15. April 1996 erst ab Juni 1996 entsprechende Mietzahlungen angefallen sind. Zudem fiel die Mietzahlung für einen Monat wegen durch-

zuführender Reparaturarbeiten aus. Demnach waren von der Arbeitsgemeinschaft im Jahr 1996 insgesamt sechs Monatsraten (anstelle der vom Bw. in der berichtigten Überschussrechnung angesetzten fünf) zu bezahlen.

- In der berichtigten Überschussrechnung wurden Betriebskosten für den PKW von 21.125 S (für fünf Monate) angesetzt. Das entspricht einem monatlichen Aufwand von 4.225 S, der allein auf die Vermietungstätigkeit entfallen sei (der Privatanteil wurde dabei bereits ausgeschieden). Unter Zugrundelegung des im Jahr 1996 geltenden Kilometergeldes von 4,60 S/km ergibt sich demnach eine auf die Vermietungstätigkeit entfallende monatliche Fahrstrecke von durchschnittlich 918 km(!). Dieser Wert ist vollkommen unrealistisch, wenn man bedenkt, dass es sich bei der Vermietungstätigkeit um die Dauervermietung von wenigen Wohnungen handelt, die damit zusammenhängende Fahrten nur in geringem Ausmaß erforderlich macht.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet eine Schätzung als sachgerecht, bei der die auf die Vermietung entfallende monatliche Kilometerleistung mit 300 km als Obergrenze anzusetzen ist. Dies umso mehr, als die Dauervermietung in A ausgeübt wird und daher – wenn überhaupt – nur kurze Strecken innerhalb dieser Stadt (etwa für Behördengänge) zurückzulegen sind. Die Betriebskosten für den PKW werden daher im Schätzungswege mit 1.380 S monatlich ermittelt.

Die vom Bw. für das Jahr 1996 eingereichte berichtigte Überschussrechnung ist daher wie folgt zu berichtigen:

	S
Werbungskostenüberschuss lt. berichtigter Überschussrechnung	-16.190,80
Mieteinnahmen Wohnung W5 für den Zeitraum Jänner bis Juli 1996	70.000,--
Mieteinnahmen Wohnung W6 für einen weiteren Monat ab Juni 1996	10.000,--
Normal-AfA Wohnung W5 (zusätzlich sechs Monate)	-18.279,--
Normal-AfA Wohnung W6 (zusätzlich sechs Monate)	-14.564,--
PKW-Betriebskosten lt. berichtigter Überschussrechnung	21.125,--
PKW-Betriebskosten für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1996 (12 x 1.380 S)	-16.560,--
Verwaltungskosten für den Zeitraum Jänner bis Juli 1996	<u>-4.200,--</u>
Einnahmenüberschuss lt. Unabhängigem Finanzsenat	31.331,20

Das Schätzungsergebnis des Unabhängigen Finanzsenates wurde dem Bw. zwecks Wahrung des Parteiengehörs ([§ 115 Abs. 2 BAO](#)) mit Schreiben vom 2. April 2010 vorgehalten. Dazu führte der Bw. mit Schreiben vom 27. April 2010 aus: Tatsache sei, dass der Schenkungsvertrag vom 21. Dezember 1992 erst am 24. Juli 1996 (durch einen ergänzenden Wohnungseigentumsvertrag) habe realisiert werden können. So habe der Schenkungsvertrag vom 21. Dezember 1992 immer wieder geändert und berichtigt werden müssen (die Garagen seien etwa unrichtig angeführt gewesen; ein dem Bruder gehörender Gebäudeteil sei etwa auf dem Grundstück Nr. 1 - dem Haupthaus - gestanden, was im Zuge einer neuen Parifizierung habe bereinigt werden müssen). Unter Punkt 2 des Wohnungseigentumsvertrages vom „2. Juli 1996“ (richtig wohl: 24. Juli 1996) sei angeführt, dass YZ (der Vater des Bw.) in Erfüllung des Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrages vom 21. Dezember 1992 samt Änderungen „nunmehr“ (= 24. Juli 1996) die Verpflichtung übernehme, die Liegenschaften zu übergeben, und die dort genannten Personen (unter anderem der Bw.) erklärten, die geschenkten Liegenschaften auch zu übernehmen. Daraus ergebe sich, dass die Schenkung auf jeden Fall erst Ende Juli 1996 realisiert worden sei und „*theoretisch betrachtet*“ erst ab August 1996 Mieten zugeflossen sein könnten.

Dieser Verantwortung des Bw. kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Der Bw. erwarb bereits aufgrund des Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrages vom 21. Dezember 1992, des Übergabsvertrages vom 29. September 1993 und des Übergabs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtsvertrages vom 19. Mai 1995 Miteigentum an der bebauten Liegenschaft in EZ a GB b, bestehend aus der GSt-Nr. 1 (mit dem Gebäude in A, B-Straße). Mit diesen Miteigentumsanteilen war das Wohnungseigentum an den Wohnungen W3 und W4 im ersten Obergeschoss und W5 und W6 im zweiten Obergeschoss verbunden. Verwiesen wird insbesondere auf den letztgenannten Vertrag vom 19. Mai 1995. Dessen Punkt Zweitens („*Übergabsobjekt und Übergabe*“) zufolge übergab und überließ YZ, der Vater des Bw., von seiner GSt-Nr. 1, samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, insbesondere dem Haus in A, B-Straße, an seinen Sohn AB so viele Miteigentumsanteile, damit dieser den zum Erwerb des Wohnungseigentums an den Wohnungen W3 und W4 im ersten Obergeschoss und W5 und W6 im zweiten Obergeschoss erforderlichen Mindestanteil erhielt. Unter Punkt Drittens („*Begründung von Wohnungseigentum*“) vereinbarten die Vertragsteile, vorerst Wohnungseigentum nach Maßgabe des derzeitigen Baubestandes zu begründen. Somit räumten einander die Miteigentümer der GSt-Nr. 1 das Wohnungseigentumsrecht, „*das ist das dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen*“, ein, nämlich für AB an den Einheiten W3, W4, W5 und W6.

Es ist richtig, dass die genannten Verträge mehrmals geändert und berichtigt wurden, wobei insbesondere die zum Erwerb von Wohnungseigentum erforderlichen Nutzwerte für die Liegenschaft in EZ a GB b neu festgesetzt wurden. Auf die Entscheidungen der Stadt A, Schlichtungsstelle, vom 21. März 1995 und 24. Oktober 1995 sowie letztlich den Wohnungseigentumsvertrag vom 24. Juli 1996 wird diesbezüglich verwiesen. Dies führte dazu, dass der Bw. zunächst lediglich außerbücherlicher Miteigentümer der Liegenschaft in EZ a GB b wurde. Die Einverleibung des Eigentumsrechtes hinsichtlich der sodann ermittelten 427/1026 Anteile an der Liegenschaft in EZ a GB b (damit verbunden die Einverleibung des Wohnungseigentums an den Wohnungen W3, W4, W5 und W6) im Grundbuch wurde letztlich erst aufgrund des Wohnungseigentumsvertrages vom 24. Juli 1996 bewilligt (vgl. den Beschluss des Bezirksamtes A vom 10. Februar 1997).

Damit steht fest, dass der Bw. bereits mit dem Übergabs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtungsvertrag vom 19. Mai 1995 als außerbücherlicher Eigentümer der Wohnungen W3, W4, W5 und W6 berechtigt war, über diese zu verfügen, und auch tatsächlich darüber verfügt hat. Bezeichnenderweise ist auch im Wohnungseigentumsvertrag vom 24. Juli 1996, auf den sich der Bw. bei seiner Argumentation stützt, unter Punkt Drittens vermerkt, dass der Besitz und Genuss hinsichtlich der Vertragsliegenschaftsanteile „*bereits am 19. Mai 1995*“ (somit mit dem Abschluss des entsprechenden Übergabs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtungsvertrages) auf die jeweiligen Übernehmer übergegangen ist. Die (erst später erfolgte) Einverleibung des Eigentumsrechtes bzw. des Wohnungseigentums im Grundbuch ist davon unabhängig und lässt keine Rückschlüsse darauf zu, dass die Vermietungstätigkeit tatsächlich erst ab August 1996 aufgenommen worden wäre. Im Übrigen ist im Streitfall im Hinblick auf die genannte Pflichtveranlagungsgrenze von 10.000 S entscheidend, ab wann Mieteinnahmen aus der Vermietung der Wohnungen W4, W5 und W6 zugeflossen sind; die Rechtsstellung des Vermieters (außerbücherlicher oder grundbücherlicher Eigentümer des Mietobjektes) ist dabei ohne Relevanz.

Diesbezüglich konnte sich der Unabhängige Finanzsenat auf die mit der Rechtsanwältin XY und der Arbeitsgemeinschaft am 28. Juli 1995 und 15. April 1996 schriftlich abgeschlossenen und im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Mietverträge stützen. Diese Mietverträge weisen den Bw. als „*Vermieter*“ aus, sie wurden auch von ihm unterschrieben und beim Finanzamt angezeigt. Der Mietzins und die Betriebskosten waren jeweils monatlich im Vorhinein „*auf das Konto des Vermieters*“ mittels Dauerauftrag zu überweisen. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund, an der inhaltlichen Richtigkeit dieser Verträge zu zweifeln. Sie finden vielmehr Deckung in den Aussagen der Mieter, die den Inhalt und die Durchführung dieser Mietverträge bestätigten. Auf die Auskunftersuchen des Unabhängigen Finanzsenates gemäß

§ 143 BAO vom 12. Februar 2010 und die entsprechenden Antwortschreiben der Mieter vom 17. Februar 2010 bzw. 29. März 2010 wird diesbezüglich verwiesen.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Mieter über die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage belehrt wurden. Den vorgelegten schriftlichen Mietverträgen in Zusammenhang mit den Aussagen der unter Wahrheitspflicht stehenden Mieter kommt somit eine hohe Beweiskraft zu. Demnach wurden – wie bereits dargestellt – von XY im Jahr 1996 insgesamt zwölf Monatsraten an Miete bezahlt, von der Arbeitsgemeinschaft insgesamt sechs.

Demgegenüber konnte der Bw. im Hinblick auf den Zeitpunkt des erstmaligen Zufließens von Mieteinnahmen selbst keine gesicherten Angaben machen. Nachdem – seinem Schreiben vom 18. November 2009 zufolge – Mieten erst ab Oktober 1996 angefallen seien, setzte er diese nach Bedenkenvorhalt durch den Unabhängigen Finanzsenat in der berichtigten Überschussrechnung vom 5. Jänner 2010 ab August 1996 an. Diesbezüglich gab er zu verstehen, dass im Zusammenhang mit den drei Wohnungen W4, W5 und W6 „mit größter Wahrscheinlichkeit“ und „theoretisch betrachtet“ erst ab August 1996 Mieten zugeflossen sein könnten. Dabei stellte er auf die Grundbuchsituation ab und bezog sich ausschließlich auf den erst am 24. Juli 1996 realisierten Wohnungseigentumsvertrag, der aber – wie bereits dargestellt – für die Frage des Zuflusses von Mieteinnahmen keine Aussagekraft besitzt.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, [95/16/0244](#); VwGH 19.2.2002, [98/14/0213](#); VwGH 9.9.2004, [99/15/0250](#)). Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen gelangt der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass Mieteinnahmen nicht erst ab August 1996 angefallen sind; solche wurden im Jahr 1996 vielmehr zwölf Monate hindurch (betreffend die Wohnung W5) bzw. sechs Monate hindurch (betreffend die Wohnung W6) erzielt.

Zu dem zwecks Wahrung des Parteienghört vorgehaltenen Schätzungsergebnis des Unabhängigen Finanzsenates führte der Bw. mit Schreiben vom 27. April 2010 weiters aus: Der Mietvertrag betreffend die Wohnung W5 sei zwar mit XY am 28. Juli 1995 abgeschlossen worden. Auch müsse davon ausgegangen werden, dass von XY die Mieten ab 1. August 1995 jeweils zur Fälligkeit ohne Unterbrechung bezahlt worden seien. Es sei aber auch Tatsache,

dass der Bw. diese Mietzahlungen nachweislich bis November 1997 nicht erhalten habe. Diesbezüglich werde eine Fotokopie eines Sparbuches übermittelt, aus dem ersichtlich sei, dass neben den Mietzahlungen der Frau B (*Anmerkung: betrifft die mietengeschützte Wohnung W4*) auch die Mietzahlungen der XY „auf jeden Fall“ bis 7. November 1997 auf dieses Sparbuch einbezahlt worden seien. Dieses Sparbuch mit der Nummer xxx trage zwar die Bezeichnung „AB“, jedoch habe der Bw. dieses Sparbuch nachweislich nicht angelegt, sondern eine andere Person. Der Bw. könne auch nicht auf die Daten oder auf das Sparbuch selbst zugreifen; dazu fehle ihm die Bevollmächtigung durch den Inhaber des Sparbuches.

Die Ein- und Auszahlungen auf diesem Sparbuch seien nicht dem Bw. zugeflossen, sondern einer anderen Person; wahrscheinlich bis zu dessen Tod im November 1996 seinem Vater YZ und im Anschluss daran bis Ende 1997 seinem Schwager BC. Zum weiteren Verständnis führte der Bw. aus, dass seine Schwester Dienstnehmerin der Bank gewesen sei, ihr Ehegatte BC sei ebenfalls Dienstnehmer der Bank gewesen (und sei dies nach wie vor) und habe die Hausverwaltung erledigt. BC sei mit der Hausabrechnung trotz Urgenzen in Verzug gewesen. Letztendlich sei vom Bw. (und auch von seinem Bruder) Jahre später akzeptiert worden, dass sich nach dem Ableben des Vaters die Eingänge mit den Reparaturen und Betriebskosten ausgleichen würden. Zum Sachverhalt, dass der Bw. nicht über das angeführte Sparbuch habe verfügen können, dass es nicht von ihm eröffnet worden sei und dass ihm aus diesem Sparbuch nichts zugeflossen sei, werde ersucht, CD von der Bank als Zeugen einzuvernehmen.

Die Verantwortung des Bw. wurde im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat mehrmals geändert und ist daher insgesamt unglaubwürdig. Das betrifft zum einen – wie bereits dargestellt – den Zeitpunkt des erstmaligen Zufließens von Mieteinnahmen. Dieser wurde zunächst mit Oktober 1996 (lt. Schreiben vom 18. November 2009), dann mit August 1996 (lt. Schreiben vom 5. Jänner 2010) angegeben. Im Schreiben vom 27. April 2010, somit in einem einzigen Schriftsatz, hat der Bw. diesbezüglich sogar zwei Varianten offen gelassen: Zum einen könnten Mieten im Zusammenhang mit den drei Wohnungen W4, W5 und W6 aus näher dargelegten Gründen „*theoretisch betrachtet erst ab August 1996*“ zugeflossen sein, zum anderen wurde zumindest hinsichtlich der Wohnung W5 zugestanden, dass Mieten von XY dem Mietvertrag zufolge ab dem 1. August 1995 ohne Unterbrechung bezahlt worden seien.

Auch hinsichtlich der Person, der die Mieteinnahmen zuzurechnen seien, wurde die Verantwortung im Laufe des Berufungsverfahrens geändert. So ging der Bw. in den ursprünglich vorgelegten Überschussrechnungen (vgl. die Schreiben vom 18. November 2009 und 5. Jänner 2010) davon aus, dass die drei Wohnungen W4, W5 und W6 von ihm vermietet worden seien und die damit zusammenhängenden Mieteinnahmen auch ihm zuzurechnen seien; strittig war lediglich der Zeitpunkt des erstmaligen Zufließens von Mieteinnahmen. Mit Schreiben

vom 27. April 2010 gab er sodann erstmals zu verstehen, dass eine Zurechnung der Mieteinnahmen an ihn „auf jeden Fall bis 7. November 1997“ nicht zulässig sei, weil er diese Zahlungen nachweislich bis zu diesem Zeitpunkt nicht erhalten habe.

Die Verantwortung des Bw. lt. Schreiben vom 27. April 2010 ist absolut unglaublich und wird auch widerlegt durch die vorliegenden Sachverhaltsfeststellungen, die mit der ursprünglichen Verantwortung des Bw. betreffend die Zurechnung der Mieteinnahmen im Einklang stehen. So wird nochmals auf die mit der Rechtsanwältin XY und der Arbeitsgemeinschaft am 28. Juli 1995 und 15. April 1996 schriftlich abgeschlossenen und im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Mietverträge verwiesen, die den Bw. (und nicht eine andere Person) als „Vermieter“ ausweisen und von ihm unterschrieben und beim Finanzamt angezeigt wurden. Der Mietzins und die Betriebskosten waren demnach monatlich im Vorhinein „auf das Konto des Vermieters“, somit des Bw., mittels Dauerauftrag zu überweisen. Dem Unabhängigen Finanzsenat liegt auch die Kreditusage der Bank vom 1. Dezember 2005 vor, derzufolge dem Bw. zu Konto-Nr. yyy ein einmal ausnutzbarer Kredit von 590.000 € zur Verfügung gestellt wurde. Unter dem Punkt „Sicherstellungen“ wurde vereinbart, dass der Bw. der Bank – in vorerst stiller Form – die Forderungen aus der Vermietung/Verpachtung der 128/1026 Anteile und der 86/1026 Anteile in EZ a GB b, diese untrennbar verbunden mit dem Wohnungseigentum an den Wohnungen W5 und W6, gegenüber allen Mietern/Pächtern gemäß gesondertem Einzelzessionsvertrag abtrat. Auch das ist ein eindeutiger Hinweis darauf, dass die Wohnungen W5 und W6 vom Bw. (und nicht einer anderen Person) vermietet wurden und die Mieteinnahmen daraus unzweifelhaft von Beginn an auch dem Bw. zuzurechnen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widerspricht es weder den Denkgesetzen noch dem menschlichen Erfahrungsgut, dass die zu Beginn eines Verfahrens gemachten Angaben der Wahrheit näher kommen (zB VwGH 15.12.1987, [87/14/0016](#), 0017). Einer abgabenrechtlich günstigeren Darstellung, die erst im Zuge eines längeren Verfahrens gegeben wird, kann daher nur eine verminderte Glaubwürdigkeit beigemessen werden (VwGH 4.9.1986, [86/16/0080](#)). Der Einwand des Bw., dass eine Zurechnung der Mieteinnahmen an ihn bis November 1997 nicht zulässig sei, wurde offensichtlich zur Entkräftung des vom Unabhängigen Finanzsenat vorgehaltenen Schätzungsergebnisses, wonach die Einkünfte aus der Vermietung der drei Wohnungen W4, W5 und W6 im Jahr 1996 die Veranlagungsgrenze von 10.000 S überstiegen haben, erhoben. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, die Vermietung dieser Wohnungen und damit die entsprechenden Mieteinnahmen nicht von Beginn an dem Bw. zuzurechnen.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Bw. letztlich selbst offen ließ, warum die Mieteinnahmen – ungeachtet des Inhaltes der vorliegenden Mietverträge und ungeachtet des

Umstandes, dass er ab dem 24. Juli 1996 aufgrund des Wohnungseigentumsvertrages auch grundbücherlicher Eigentümer der vermieteten Wohnungen war - bis November 1997 nicht ihm, sondern einer anderen Person zugeflossen sein sollten. Er konnte nicht einmal mit Sicherheit bekannt geben, wem die Mieteinnahmen tatsächlich zugeflossen sein sollten. Diesbezüglich stützte er sich lediglich auf Vermutungen. So seien die Mietzahlungen „*wahrscheinlich*“ seinem Vater (bis zu dessen Tod im November 1996) bzw. seinem Schwager (danach bis Ende 1997) zugeflossen.

Die vom Bw. zur Untermauerung seines Vorbringens vorgelegte Kopie des Sparbuches mit der Nummer xxx vermag zur Klärung des Falles nichts beizutragen. Aus dieser Kopie ist – entgegen der Behauptung des Bw. - gerade nicht ersichtlich, dass die Mietzahlungen der Frau B und der XY auch im Streitjahr 1996 auf dieses Sparbuch überwiesen wurden. So können dem vorgelegten Sparbuchauszug keine Kontenbewegungen für das Jahr 1996 entnommen werden, die Kontenbewegungen erfassen lediglich den eingeschränkten Zeitraum 3. Oktober 1997 bis 7. November 1997. Der Bw. ließ damit auch offen, warum die besagten Mieten ab dem 7. November 1997 trotz aufrechter Verträge nicht mehr auf dieses Sparbuch einbezahlt worden sein sollten. In diesem Zusammenhang ist nochmals festzuhalten, dass der Mietzins und die Betriebskosten den Mietverträgen zufolge „*auf das Konto des Vermieters*“ (somit des Bw.) zu überweisen waren und diese Zahlungen daher auch dem Bw. zugeflossen sind. Dass es sich bei diesem Konto um das Sparbuch mit der Nummer xxx gehandelt hat, hat der Bw. (zumindest) für das Streitjahr 1996 nicht nachgewiesen.

Für die weitere Betrachtung kann es somit dahingestellt bleiben, ob das Sparbuch mit der Nummer xxx tatsächlich einer anderen Person als dem Bw. zuzurechnen ist. Die beantragte Einvernahme des Bediensteten der Bank zum Sachverhalt, dass der Bw. nicht über das angeführte Sparbuch habe verfügen können, dass es nicht von ihm eröffnet worden sei und dass ihm aus diesem Sparbuch nichts zugeflossen sei, ist daher entbehrlich. Dazu wird ergänzend bemerkt, dass das Sparbuch mit der Nummer xxx die Bezeichnung „AB“ trägt. Es ist daher durchaus der Schluss nahe liegend, dass dieses Sparbuch auch dem Bw. zuzurechnen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht zusammengefasst keine Veranlassung, von dem mit Schreiben vom 2. April 2010 vorgehaltenen Schätzungsergebnis abzuweichen. Die vom Bw. im Jahr 1996 aus der Vermietung der Wohnungen W4, W5 und W6 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen demnach 31.331,20 S. Der Bw. wäre demnach im Hinblick auf die Höhe der erzielten Einkünfte gemäß [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) verpflichtet gewesen, für das Jahr 1996 eine Einkommensteuererklärung einzureichen; dies wurde von ihm jedoch unterlassen. Vom Finanzamt wurde für dieses Jahr auch keine Veranlagung zur Einkommensteuer vorgenommen.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.3.1985, [84/14/0139](#), ergangen zu [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1972](#); VwGH 1.7.1992, [91/13/0062](#)), dass der Steuerpflichtige, der untätig bleibt, damit sein Wahlrecht im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988](#) zugunsten des Einheitswertes als Berechnungsgrundlage konsumiert hat, und zwar anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr, in welchem er erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Mietobjektes erzielt (somit regelmäßig für das Kalenderjahr, in welchem er das Gebäude unentgeltlich erworben hat und daher zumindest eine Halbjahres-AfA vorzunehmen ist), bzw. im ersten nachfolgenden Jahr, in welchem die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung besteht.

Der Bw. hätte daher (spätestens) anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 einen Antrag, die AfA für die vermieteten Wohnungen W4, W5 und W6 von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, stellen müssen. Durch sein Untätigbleiben (Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 trotz Bestehens einer Erklärungspflicht) hat er damit sein Wahlrecht im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988](#) zugunsten des Einheitswertes als Berechnungsgrundlage konsumiert. Die AfA-Berechnung erfolgt von da ab vom Einheitswert. Ein späterer Wechsel zu einer anderen AfA-Bemessungsgrundlage ist ausgeschlossen, selbst wenn sich die Ertragsverhältnisse ändern (VwGH 19.1.1982, [81/14/0064](#)).

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 ändern sich durch diese Berufungsentscheidung nicht. Für das Jahr 2006 ist von folgenden Überlegungen auszugehen: In der beim Finanzamt eingereichten Überschussrechnung wurden vom Bw. für die Wohnung W6 keine AfA-Beträge geltend gemacht. Tz 5 des Bp-Berichtes (in der zu Unrecht auch für die Wohnung W6 eine AfA von 2.166,80 € gewinnerhöhend ausgeschieden wurde) ist in Zusammenhang zu sehen mit Tz 11 des Bp-Berichtes, mit der diese Berichtigung im Ergebnis wieder rückgängig gemacht wurde (von den nachträglich festgestellten, die Wohnung W6 betreffenden Mieteinnahmen wurde eine AfA von 2.166,80 € gewinnmindernd abgezogen). Tz 5 und 11 des Bp-Berichtes erfahren somit keine Änderung.

Tz 6 des Bp-Berichtes ist dahingehend zu ergänzen, dass auch bezüglich der Wohnung W6 entsprechende AfA-Beträge von den „*Umbauarbeiten*“ anzusetzen sind:

	€
direkte Investitionskosten	206,44
allgemeine Kosten (11 % von 43.484,88 €)	4.783,33
Zinsen und Spesen	<u>2.079,00</u>
Summe	7.068,77
davon AfA 1,5 %	106,03

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich für das Jahr 2006 wie folgt:

	€
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Bp	14.452,24
zusätzliche AfA Wohnung W6	<u>-106,03</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	14.346,21

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 18. Juni 2010