



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 27. Juli 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidabänderung „gemäß § 295a BAO iVm § 303 Abs. 4 BAO“ hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen, soweit der angefochtene Bescheid die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004, 2006 und 2007 betrifft. Der angefochtene Bescheid bleibt insoweit unverändert.

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben, soweit der angefochtene Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2005 betrifft. Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2005: 36.717,40 €; Einkommensteuer 2005: 10.858,34 €

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 2003 erwarb der Abgabepflichtige 30/741 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ 1 GB 2, auf dieser Liegenschaft befindet sich das Gebäude mit der Anschrift A, B-Straße. Mit den Liegenschaftsanteilen war das Wohnungseigentum an der im Dachgeschoss gelegenen Garconniere W 10 mit einer Nutzfläche von 20,98 m² sowie ei-

nem unausgebauten Dachboden und dem Parteienkeller Nr. 7 untrennbar verbunden. Der Kaufpreis betrug 36.336,42 €.

Im Jahr 2004 begann der Abgabepflichtige mit einem Dachgeschossausbau. Im Zuge dessen wurde der bestehende Wohnraum (Garconniere) wesentlich erweitert, wobei sich die Wohnnutzfläche von bisher 20,98 m² auf 128,26 m² erhöhte. Der Umbau wurde im Jahr 2005 abgeschlossen, im September 2005 konnte die neu errichtete Dachgeschosswohnung, bestehend aus drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC und Terrasse, vom Abgabepflichtigen einer Vermietung zugeführt werden.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung in A, B-Straße, wurde vom Abgabepflichtigen eine AfA - infolge Inbetriebnahme der Wohnung im September 2005 - erstmals für das Jahr 2005 geltend gemacht. Dabei wurde für die angeschaffte Garconniere (nach Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten und Ausscheidens eines 25%igen Grundanteils) eine AfA-Bemessungsgrundlage von 31.690,70 € ermittelt. Die in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen „*Adaptierungsarbeiten*“ wurden als Herstellungsaufwand behandelt, wofür eine AfA-Bemessungsgrundlage von insgesamt 81.283,09 € ermittelt wurde. Unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 1,5 % (sowohl für den Gebäudeanteil als auch den Herstellungsaufwand) ermittelte der Abgabepflichtige solcherart für das Jahr 2005 eine AfA von 847,31 € (Halbjahres-AfA).

Vom Finanzamt wurden für die Jahre 2003 bis 2007 zunächst erklärungskonforme Veranlagungen durchgeführt. Mit Schreiben ohne Datum (Datum der Einbringung beim Finanzamt: 30. Juni 2009) stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Berichtigung „gemäß § 295a BAO iVm § 303 Abs. 4 BAO“ hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007. Er bezog sich dabei auf den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Wohnbauförderung, vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, wonach ihm auf Grund seines Ansuchens vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, ein „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ gewährt worden sei. Unter Berücksichtigung förderbarer Gesamtbaukosten von 38.956 € habe der Zuschuss 6.314,25 € betragen. Dieser Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung stelle ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO (neu entstandene Tatsache) dar, woraus sich die Notwendigkeit der Berichtigung der bisherigen Veranlagungsgrundlagen ergebe.

Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 seien Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliege, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellten. Die Umbaumaßnahmen der Jahre 2004 und 2005 stell-

ten jedenfalls Herstellungsaufwand dar, weil ein vollkommen abgenutztes und verbrauchtes selbständiges Wirtschaftsgut (Garconniere, Dachboden mitsamt Dach) generalüberholt worden sei, sodass an dessen Stelle ein neuer Gegenstand getreten sei (Dachgeschosswohnung bestehend aus drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC, Terrasse).

Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, führe nicht nur zu einer Verminderung der AfA-Bemessungsgrundlage im Ausmaß des Zuschusses von 6.314,25 €, sondern auch dazu, dass der Herstellungsaufwand als solcher gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu behandeln und demnach gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen sei (statt bisher auf 66,67 Jahre = AfA-Satz 1,5 %).

Über die Änderungen im Bereich der Fünfzehntelabsetzung hinaus beantragte der Abgabepflichtige noch folgende Berichtigungen:

a) Beginn der Gebäudeabschreibung: Nach der Rechtsprechung sei bei Gebäuden, die der Vermietung dienten, die Geltendmachung der AfA nicht erst ab der Vermietung, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes zulässig, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund trete. Ein angeschafftes Mietobjekt stehe bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereit (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182; VwGH 27.11.1984, 83/14/0046).

Da die ernsthafte Absicht zur künftigen Vermietung aus wirtschaftlichen Gründen bereits für die Kaufentscheidung maßgeblich und somit schon im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes gegeben gewesen sei und zudem der eigene Wohnbedarf des Abgabepflichtigen ausreichend abgedeckt sei, sei die Abschreibung bereits ab dem Jahr 2003 vorzunehmen.

b) Nutzungsdauer: Im Hinblick auf EStR 2000 Rz 6444 beantragte der Abgabepflichtige für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil einen AfA-Satz von 2 % (statt bisher 1,5 %). Es bestünden keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut worden sei und der AfA-Satz nicht mehr als 2 % betrage. Das Gebäude in A, B-Straße, sei im Jahr 1900 erbaut worden.

c) Grundanteil: Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5 % bzw. 2 % angesetzt werde, erfolge der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 % (Hinweis auf EStR 2000 Rz 6447). Die AfA für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil sei daher unter Berücksichtigung eines Grundanteiles von 20 % (statt bisher 25 %) zu berechnen.

Bezüglich der betragsmäßigen Darstellung der Besteuerungsgrundlagen verwies der Abgabepflichtige auf die dem Antrag auf Berichtigung „gemäß § 295a BAO iVm § 303 Abs. 4 BAO“

beigelegten Aufstellungen „Berichtigte Umsatz- und Einkommensteuernummern 2003 bis 2007“ sowie auf die berichtigten Überschussrechnungen für die Vermietung in A, B-Straße, ebenfalls für die Jahre 2003 bis 2007.

Am 27. Juli 2010 erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit dem der Antrag des Abgabepflichtigen auf Berichtigung „gemäß § 295a BAO iVm § 303 Abs. 4 BAO“ hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 als unbegründet abgewiesen wurde. Die Bestimmung des § 295a BAO komme nur zur Anwendung, wenn die materiellrechtlichen Tatbestände eine abgabenrechtliche Wirkung von Ereignissen für die Vergangenheit vorsehen. Zu- und Abflüsse iSd § 19 EStG 1988 führten daher, weil sie eine solche Wirkung nicht entfalten würden, grundsätzlich zu keiner Rückwirkung iSd § 295a BAO.

Der „Einmalzuschuss Wohnhaussanierung“ des Amtes der Tiroler Landesregierung in Höhe von 6.314,25 € sei nach dem 1. März 2007 auf das Konto des Abgabepflichtigen überwiesen worden. Die Aufwendungen iSd § 28 Abs. 3 EStG 1988 (und damit die AfA-Bemessungsgrundlage) seien demnach im Jahr 2007 um diesen Betrag zu kürzen. In der (berichtigten) Überschussrechnung des Jahres 2007 werde dies vom Abgabepflichtigen auch in der Weise berücksichtigt, als der Restwert der Fünftelbeträge um den (zugeflossenen) Zuschuss gekürzt werde. Es sei in diesem Zusammenhang also nicht beantragt worden, dass die Jahre 2005 und 2006 wiederaufgerollt werden sollten. Demnach sei auch der Abgabepflichtige nicht von einer Rückwirkung des Bescheides des Amtes der Tiroler Landesregierung ausgegangen.

Da weder in § 19 Abs. 1 EStG 1988 noch in § 28 Abs. 3 EStG 1988 eine abgabenrechtliche Wirkung von Ereignissen für die Vergangenheit vorgesehen sei, sei das Zufluss-Abfluss-Prinzip nicht durchbrochen; dem Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung komme daher keine Rückwirkung zu.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte das Finanzamt aus, dass Wiederaufnahmsgründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkämen (nova reperta), seien. Später entstandene Umstände (nova producta) seien keine Wiederaufnahmsgründe. Der „Einmalzuschuss Wohnhaussanierung“ sei vom Amt der Tiroler Landesregierung am 6. März 2007 zugesichert worden. Die Bescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005 seien bereits vor diesem Zeitpunkt erlassen worden. Für diese Jahre handle es sich somit bei der Zusicherung um nova producta und daher um keinen Wiederaufnahmsgrund. Die Zusicherung des Amtes der Tiroler Landesregierung führe für die Jahre 2003, 2004 und 2005 zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens.

Das Jahr 2006 betreffend lägen zwar nova reperta vor, weil die Zusicherung des Amtes der Tiroler Landesregierung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung für dieses Jahr bereits erteilt

worden sei. Diese Tatsache wirke sich aber mangels „*Rückwirkung*“ nicht auf den Sachverhalt dieses Jahres aus und stelle somit keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar, weil ein im Spruch anders lautender Bescheid nicht herbeigeführt werden könnte. Die Zusicherung des Amtes der Tiroler Landesregierung könnte lediglich für das Jahr 2007 zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen. Da die Bescheide dieses Jahres aber noch nicht rechtskräftig seien und das Verfahren somit noch nicht abgeschlossen sei, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO auch für dieses Jahr ausgeschlossen.

Auch das übrige Begehren des Abgabepflichtigen (Berücksichtigung eines Grundanteiles von 20 % statt bisher 25 % und eines AfA-Satzes von 2 % statt bisher 1,5 % beim Gebäudeanteil lt. EStR 2000, was zu einer Änderung der AfA führe) könne zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens führen, weil es sich dabei lediglich um eine andere rechtliche Beurteilung seitens des Abgabepflichtigen handle. Es werde im Antrag nicht dargelegt, warum sich die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer bzw. der ermittelte Grundanteil verändert hätten bzw. welche Tatsachen in diesem Zusammenhang neu hervorgekommen seien. Die Kenntniserlangung der in den Richtlinien dargelegten Richtwerte stelle keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Trotz umfassender Ermittlungen seitens des Finanzamtes hätten auch keine anderen (tauglichen) Wiederaufnahmsgründe gefunden werden können.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 27. Juli 2010 erhob der Abgabepflichtige am 5. August 2010 fristgerecht Berufung. Für eine Rechtskraftdurchbrechung nach § 295a BAO seien drei Voraussetzungen zu erfüllen. Es müsse ein Ereignis von Abgabenrelevanz vorliegen, das nach der Steuerschuldentstehung eingetreten sei und das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches habe, sich also in die Vergangenheit in der Weise auswirke, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen sei.

Diese Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall zweifelsohne zu erkennen, da ein Ereignis (Zuerkennung des „*Einmalzuschusses Wohnhaussanierung*“) in Höhe von 6.314,25 € eingetreten sei, das im Sinne des § 295a BAO insofern abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit habe, als die Tatsache der Rückerstattung der ab dem Jahr 2003 geleisteten Ausgaben zur Wohnhaussanierung das entscheidende Ereignis darstelle und es sich nicht um eine Änderung der rechtlichen Beurteilung eines unverändert gebliebenen Sachverhaltes handle.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte der Abgabepflichtige aus, dass Wiederaufnahmsgründe nur dann vorlägen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden gewesen seien (*nova reperta*). Die nach der Bescheiderlassung neu entstandenen Tatsachen oder später zustande

gekommenen Beweismittel (nova producta) bildeten als solche hingegen keine taugliche Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sei dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden soll. Davon könne im Streitfall keine Rede sein, weil der Sachverhalt wie in den Beilagen zum Antrag vom 30. Juni 2009 dargestellt (vgl. die Aufstellungen „*Berichtigte Umsatz- und Einkommensteuernummern 2003 bis 2007*“ sowie die berichtigten Überschussrechnungen für die Vermietung in A, B-Straße, ebenfalls für die Jahre 2003 bis 2007) der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren nicht schon so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu den nunmehrigen Entscheidungen gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme des Verfahrens stütze sich daher auf diese Beilagen zum Antrag vom 30. Juni 2009 und nicht nur auf den „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ des Amtes der Tiroler Landesregierung, die kürzere Nutzungsdauer und den verminderten Grundanteil. Diese Komponenten könnten - für sich allein betrachtet - auch nicht zu einer Änderung der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 führen.

Die Berufung vom 5. August 2010 wurde unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 2003 erwarb der Berufungswerber (Bw.) 30/741 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ 1 GB 2, deren Gutsbestand die GSt-Nr. 3 mit einer bürgerlich ausgewiesenen Gesamtfläche von 654 m² umfasst und deren Zubehör das Gebäude mit der Anschrift A, B-Straße, bildet. Mit den Liegenschaftsanteilen war das Wohnungseigentum an der im Dachgeschoss gelegenen Garconniere W 10 mit einer Nutzfläche von 20,98 m² sowie einem unausgebauten Dachboden und dem Parteienkeller Nr. 7 untrennbar verbunden. Der Kaufpreis betrug 36.336,42 €.

Dem Kaufvertrag vom 1. Oktober 2003 zufolge ermächtigten die Verkäuferinnen den Bw., im eigenen Namen und auf eigene Rechnung alle Anträge zu stellen, Erklärungen abzugeben, Rechtshandlungen zu setzen und Baumaßnahmen durchzuführen, welche zum geplanten Ausbau des Dachgeschosses der Vertragsliegenschaft und zum Erwerb des Wohnungseigentums an den betreffenden Räumlichkeiten notwendig oder zweckmäßig waren. Der Bw. übernahm

auch die Verpflichtung, den geplanten Dachgeschossausbau auf seine Kosten durchzuführen und sowohl die Verkäuferinnen als auch die übrigen Wohnungseigentümer der Vertragsliegenschaft insoweit gänzlich schad- und klaglos zu halten. Für den Fall, dass im Zuge des von ihm beabsichtigten Dachgeschossausbaues allgemeine Teile der Vertragsliegenschaft (zB der Dachstuhl, das Dach und dergleichen) in Anspruch genommen werden, verpflichtete sich der Bw., diese allgemeinen Teile auf eigene Kosten wieder ordnungsgemäß herzustellen. Durch den beabsichtigten Ausbau des Dachgeschosses notwendige Malerarbeiten an der Außenfassade des Liegenschaftszubehör bildenden Gebäudes waren vom Bw. auf eigene Kosten durchzuführen, wobei gewährleistet sein musste, dass die Außenfassade einen einheitlichen Farbton aufweist.

Mit dem Dachgeschossausbau wurde im Jahr 2004 begonnen. Im Zuge dessen wurde der bestehende Wohnraum (Garconniere) mit dem unausgebauten Dachboden zusammengelegt und damit wesentlich erweitert, wobei sich die Wohnnutzfläche von bisher 20,98 m² auf 128,26 m² erhöhte. Den Ausführungen des Bw. zufolge sei die im Jahr 2003 erworbene Garconniere vollkommen abgenutzt und verbraucht gewesen. Im Zuge der Generalüberholung sei eine wesentlich größere Dachgeschosswohnung neu errichtet worden. Der Umbau wurde im Jahr 2005 abgeschlossen, im September 2005 konnte die neu errichtete Dachgeschosswohnung, bestehend aus nunmehr drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC und Terrasse, vom Bw. einer Vermietung zugeführt werden. Die in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen „*Adaptierungsarbeiten*“ beliefen sich - den ursprünglich eingereichten Überschussrechnungen zufolge - auf 81.283,09 €.

Die „*Adaptierungsarbeiten*“ der Jahre 2004 und 2005 führten unzweifelhaft zu Herstellungsaufwand. Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird (vgl. VwGH 23.9.1997, [93/14/0095](#), zur Schaffung eines Wirtschaftsgutes anderer Marktgängigkeit). Die Wesensart des Wirtschaftsgutes kann sich dadurch ändern, dass sich die Funktion, also die Zweckbestimmung, ändert. Zum Herstellungsaufwand gehören auch Aufwendungen, die zur Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines Wirtschaftsgutes führen (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 136). Im außerbetrieblichen Bereich gelten dafür die gleichen Grundsätze wie im betrieblichen Bereich (vgl. dazu Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 123 ff).

Die Umbaumaßnahmen der Jahre 2004 und 2005 führten dazu, dass an Stelle der abgenutzten und verbrauchten Garconniere ein wesentlich größerer, neuer Gegenstand (Dachgeschosswohnung bestehend aus drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC, Terrasse) getreten ist. Sollte im Zuge des Herstellungsaufwandes auch Erhaltungsaufwand angefallen sein,

so gehört der Erhaltungsaufwand grundsätzlich ebenfalls zum Herstellungsaufwand (VwGH 23.3.1977, 46/75; VwGH 20.5.1980, [3410/79](#); VwGH 17.2.1993, [89/14/0248](#); VwGH 11.5.1993, [92/14/0229](#)). So geht der Verwaltungsgerichtshof zB von einer einheitlichen Baumaßnahme (insgesamt Herstellungsaufwand) aus, wenn sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht werden und dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen wird (VwGH 17.11.2004, [2002/14/0042](#)). Der BFH nimmt insgesamt Herstellungsaufwand an, wenn der Herstellungsaufwand und der Erhaltungsaufwand bautechnisch ineinander greifen (BFH 9.5.1995, IX R 88/90, BStBl II 1996, 628; vgl. auch Bertl/Fraberger, RWZ 1999, 266). Diesfalls bewirken die Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen insgesamt eine Wesensänderung des Gebäudes (im Sinne einer Generalüberholung). In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung ist für die Frage der Abgrenzung die einheitliche Baumaßnahme entscheidend; eine einheitliche Baumaßnahme (insgesamt Herstellungsaufwand) liegt dann vor, wenn die Maßnahmen bautechnisch voneinander abhängen (vgl. Schmidt²⁸, § 6 Rz 200) und sich (vernünftigerweise) nicht unabhängig voneinander umsetzen ließen.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung in A, B-Straße, wurde vom Bw. eine AfA - infolge Inbetriebnahme der Wohnung im September 2005 - erstmals für das Jahr 2005 geltend gemacht. Dabei wurde für die angeschaffte Garconniere (nach Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten und Ausscheidens eines 25%igen Grundanteils) eine AfA-Bemessungsgrundlage von 31.690,70 € ermittelt. Für den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwand wurde eine AfA-Bemessungsgrundlage von insgesamt 81.283,09 € ermittelt. Unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 1,5 % (sowohl für den Gebäudeanteil als auch den Herstellungsaufwand) ermittelte der Bw. solcherart für das Jahr 2005 eine AfA von 847,31 € (Halbjahres-AfA).

Vom Finanzamt wurden für die Jahre 2003 bis 2007 zunächst erklärungskonforme Veranlagungen durchgeführt. Die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer wurden dabei am 2. Februar 2005 (für das Jahr 2003), 20. Februar 2006 (für das Jahr 2004), 12. Februar 2007 (für das Jahr 2005), 6. März 2008 (für das Jahr 2006) und 6. bzw. 19. Februar 2009 (für das Jahr 2007) erlassen.

Mit Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Wohnbauförderung, vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, erteilte das Land Tirol dem Bw. auf Grund seines Ansuchens vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, eine Zusicherung nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991. Unter Berücksichtigung förderbarer Gesamtbaukosten von 38.956 € wurde ein „Einmalzuschuss Wohnhaussanierung“ von 6.314,25 € gewährt. Dabei wurden folgende Maßnahmen gefördert: Wohnungseingangs-

tür, Fenstertausch, Gasheizung (mit Brennwerttechnik), Wohnungsvergrößerung, Geschossdeckendämmung, Balkonverbau.

1) Berichtigung gemäß [§ 295a BAO](#):

Gemäß [§ 295a BAO](#) in der ab 20. Dezember 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2003, [BGBl. I Nr. 124/2003](#), kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. [§ 295a BAO](#) klärt die strittige Frage, mit welchem Verfahrenstitel vorzugehen ist, wenn sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergibt (vgl. Ritz, „*Abänderung nach § 295a BAO*“, SWK-Heft Nr. 35/2003, S 880).

Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabenanspruches ([§ 4 BAO](#)) eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches (vgl. zB Stoll, BAO, 58 ff). Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben. [§ 295a BAO](#) ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden. [§ 295a BAO](#) ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt. Tritt ein derartiges Ereignis vor Bescheiderlassung ein, so ist es im Bescheid zu berücksichtigen; [§ 295a BAO](#) ist hingegen anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheides) eintritt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295a Tz 3-5, mwN; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 295a Anm. 14).

Der Bw. erblickt ein solches rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) (neu entstandene Tatsache) im Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Wohnbauförderung, vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, mit dem ein „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ von 6.314,25 € gewährt wurde. Daraus ergebe sich die Notwendigkeit der Berichtigung der bisherigen Veranlagungsgrundlagen.

Eine Berichtigung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 gemäß [§ 295a BAO](#) muss allein schon daran scheitern, dass der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung am 6. März 2007, somit **vor** Erlassung der Finanzamtsbescheide, erlassen wurde. Der Bescheid vom 6. März 2007 und seine steuerlichen Auswirkungen hätten daher in den am 6. März 2008 (für das Jahr 2006) und 6. bzw. 19. Februar 2009 (für das Jahr 2007) erlassenen Erstbescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer berücksichtigt werden können und müssen.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben. Die durch ein Ereignis ausgelöste Rückwirkung muss somit eine steuerliche sei. Ob ein Ereignis eine solche Wirkung hat, kann nur den (besonderen) Steuergesetzen entnommen werden (zB Tipke/Kruse, AO, § 175 Tz 26). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auch die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 nicht gemäß § 295a BAO berichtigt werden können, weil der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 - wovon offenbar auch der Bw. ausgegangen ist - keinerlei umsatzsteuerliche Konsequenzen (weder rückwirkend noch für die Zukunft) nach sich gezogen hat.

Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 hat demgegenüber folgende einkommensteuerliche Auswirkungen: Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind von der Einkommensteuer befreit Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung ([§ 4 Abs. 7 EStG 1988](#)), wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organes einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt werden. Gemäß [§ 28 Abs. 6 EStG 1988](#) zählen nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

Daraus folgt, dass der in den Jahren 2004 und 2005 angefallene und vom Bw. zunächst mit 81.283,09 € ermittelte Herstellungsaufwand um den „Einmalzuschuss Wohnhaussanierung“ zu kürzen ist. Die AfA-Bemessungsgrundlage vermindert sich demnach durch den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 um 6.314,25 €.

Es ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass es sich bei der gegenständlichen Verminderung der AfA-Bemessungsgrundlage nicht um ein Ereignis handelt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Bei einer nachträglichen (hier im März 2007 eingetretenen) Verringerung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist analog zur nachträglichen Erhöhung der bestehende Restbuchwert zu vermindern und der angepasste Buchwert auf die verbleibende Restnutzungsdauer zu verteilen (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 25). Was die AfA-Bemessungsgrundlage des Herstellungsaufwandes betrifft, stellt der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 somit kein rückwirkendes Ereignis dar. Dies hat offensichtlich auch der Bw. so gesehen (vgl. die berichtigten Anlagenverzeichnisse). So hat der Bw. den zum 31. Dezember 2006 bestehenden Restbuchwert des im Jahr 2005 angefallenen Herstellungsaufwandes von (berichtigt) 64.118,54 € im Jahr 2007 (somit nicht rückwirkend) um den „Einmalzuschuss Wohnhaussanierung“ von 6.314,25 € gekürzt. Der angepasste Buchwert von

demnach 57.804,29 € wurde ab dem Jahr 2007 auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 13 Jahren abgeschrieben.

Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 hat nicht nur auf die AfA-Bemessungsgrundlage des angefallenen Herstellungsaufwandes, sondern auch auf dessen Nutzungsdauer Auswirkungen. Diesbezüglich liegt nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein rückwirkendes Ereignis vor. Gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) sind Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen. Bei dem „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ handelt es sich um eine Zusicherung nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991. Dem Ansuchen des Bw. vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, liegt überdies - wie bereits dargestellt - Herstellungsaufwand zugrunde (Dachgeschossausbau, im Zuge dessen der bestehende Wohnraum wesentlich erweitert wurde). Die Voraussetzungen für eine Fünftehtelabsetzung des Herstellungsaufwandes gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) sind somit gegeben.

Die Argumentation des Finanzamtes, dass der in den Jahren 2004 und 2005 angefallene Herstellungsaufwand im Hinblick auf die EStR 2000 nicht im Wege einer Fünftehtelabsetzung abgeschrieben werden könne, geht ins Leere. Die EStR 2000 sehen in Rz 6481 vor, dass die Neuerrichtung des Dachbodenausbaues nicht gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) begünstigt sei, wenn bei einem Gebäude die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbaues „*ohne Vornahme von Sanierungsmaßnahmen*“ erfolge. Gerade davon kann im Streitfall aber nicht ausgegangen werden, weil die Zusicherung des „*Einmalzuschusses Wohnhaussanierung*“ nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991 ja gerade die Vornahme von Sanierungsmaßnahmen voraussetzte. Da vom Bw. im Zuge des Dachgeschossausbaues förderbare Sanierungsmaßnahmen gesetzt wurden, wurde die Förderung vom Amt der Tiroler Landesregierung zugesichert und ausbezahlt. Vom gesamten Herstellungsaufwand (der vom Bw. zunächst mit 81.283,09 € ermittelt und sodann auf 77.629,21 € berichtigt wurde) wurden dabei Gesamtbaukosten von 38.956 € als förderbar und damit im Sinne des Tiroler Wohnbauförderungsgesetzes 1991 als auf Sanierungsmaßnahmen entfallend erkannt.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Wohnhaussanierungsrichtlinie verwiesen, die von der Tiroler Landesregierung gemäß § 35 Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991 beschlossen wurde. Gemäß Pkt. 2.2 der Wohnhaussanierungsrichtlinie („*Förderungsfähige Sanierungsmaßnahmen*“) wird eine Förderung ua. für folgende Sanierungsmaßnahmen gewährt: die Vereinigung, die Teilung oder die **Vergrößerung von Wohnungen** oder Wohnheimen sowie die

Änderung von sonstigen Räumen zu Wohnungen oder Wohnheimen. Der gegenständliche Dachgeschossausbau, im Zuge dessen der bestehende Wohnraum wesentlich erweitert wurde, stellt somit unzweifelhaft eine förderungsfähige Sanierungsmaßnahme im Sinne der landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung (Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991, LGBl. Nr. 55/1991 idgF) dar.

Da das gegenständliche Bauvorhaben unter die vorhin zitierten Förderungstatbestände subsumierbar ist und dem Ansuchen des Bw. vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, mit Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 entsprochen wurde, bedarf es keiner weiteren Überprüfung dahingehend, ob Sanierungsmaßnahmen vorgenommen wurden. Nimmt der Steuerpflichtige die Begünstigung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Anspruch, hat die Abgabenbehörde bei Zusage einer Förderung nicht mehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Wohnhaussanierungsgesetzes bzw. des Startwohnungsgesetzes oder eines entsprechenden Landesgesetzes für die Gewährung von Darlehen, Annuitätenzuschüssen oder Zinsenzuschüssen bzw. Bürgschaftsübernahme vorliegen, sondern die Behörde kann sich darauf beschränken festzustellen, ob die Zusage der Förderung vorliegt (vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 28 Tz 23/2; vgl. auch UFS 22.1.2010, RV/0346-G/09). Der vom Bw. beanspruchte Tatbestand des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist dann erfüllt, wenn Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, für die eine Zusage für eine Förderung nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung (hier: Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991, LGBl. Nr. 55/1991 idgF) vorliegt, getätigt werden.

In diesem Sinne ist wohl auch Rz 6481 der EStR 2000, auf die sich das Finanzamt beruft, zu verstehen. Denn wenn in der unter Pkt. 21.4.6.2 der EStR 2000 vorangestellten Überschrift *„Sanierungsmaßnahmen nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz und den entsprechenden Landesgesetzen über Wohnhaussanierung“* aufgezählt sind, dann wird damit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Sanierungsbegriff im Sinne dieser außersteuerlichen Rechtsvorschriften auch für die steuerliche Beurteilung im Rahmen des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 maßgebend ist (vgl. auch UFS 16.12.2009, RV/0837-G/09; UFS 22.1.2010, RV/0346-G/09). In diesem Zusammenhang ist auch auf die ausdrückliche Bestätigung des Bundesministeriums für Finanzen zu verweisen (vgl. die in RdW 1998, 506, veröffentlichte Anfragebeantwortung vom 13. Juli 1998), dass ein Dachbodenausbau, der nach Maßgabe der landesgesetzlichen Regelungen förderbar ist, grundsätzlich unter § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 fällt (vgl. auch Prodinger, *„Liegenschaften im Abgabenrecht“*, 2. Auflage, S. 156).

Auf den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwand wendete der Bw. zunächst einen gesetzlichen (vgl. [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#)) AfA-Satz von 1,5 % an (Nutzungsdauer 66,67 Jahre). Auf Grund des Bescheides des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 ist dieser Herstellungsaufwand als solcher gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu bewerten, wofür - wie vom Bw. beantragt - ein AfA-Satz von 6,67 % zusteht (Nutzungsdauer 15 Jahre). Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann nur wegen Änderung der Nutzung (Verwendung) abgegangen werden (VwGH 10.10.1978, 483, 631/78; VwGH 20.12.2006, [2002/13/0112](#)), oder wenn die Schätzung auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht hat und nunmehr eine bessere Einsicht vorliegt (VwGH 24.6.2003, [99/14/0015](#)). Eine Berichtigung ist gegebenenfalls dann vorzunehmen, wenn die AfA nicht vorgenommen oder die Nutzungsdauer nicht richtig ermittelt wurde. Die Berichtigung hat zwingend zu erfolgen, wenn die Änderung erheblich ist (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 54, mwN). Bezogen auf den Streitfall ergibt sich bereits aus dem Gesetz (§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988), dass die Nutzungsdauer für den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwand falsch ermittelt wurde.

Ist die AfA unterlassen oder - wie im Streitfall - zu niedrig festgesetzt worden, dann gilt das Nachholverbot. Nach der periodengerechten Gewinnermittlung hat eine Berichtigung der AfA bis zur Wurzel zu erfolgen, unabhängig davon, ob eine verfahrensrechtliche Aufrollung der abgelaufenen Jahre möglich ist oder nicht (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 54/1 und 54/2, mwN). Auf Grund des ausdrücklichen Verweises in [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) sind die §§ 7 und 8 EStG 1988 auch im außerbetrieblichen Bereich anzuwenden. Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 stellt somit im Hinblick auf die Nutzungsdauer des angefallenen Herstellungsaufwandes ein rückwirkendes Ereignis dar, die Nutzungsdauer ist rückwirkend mit 15 Jahren (statt bisher 66,67 Jahren) anzusetzen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 kann aber nicht gemäß § 295a BAO berichtigt werden, weil der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 nicht auf dieses Jahr zurückwirkt; Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist nämlich im Jahr 2003 (noch) nicht angefallen.

Im Hinblick auf die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 ist von folgenden Überlegungen auszugehen: Da durch eine Maßnahme nach § 295a BAO ein Bescheid **nur insoweit** abgeändert wird, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, wird die Rechtskraft dieses Bescheides nur hinsichtlich der abgabenrechtlichen Folgen solcher Ereignisse durchbrochen. Dem nach § 295a BAO abändernden Bescheid kommt somit lediglich die Wirkung einer Berichtigung des abgeänderten Bescheides zu; er tritt nicht an die Stelle des abgeänderten Be-

scheides iSd [§§ 251](#) und [274 BAO](#) (weshalb diese Bestimmungen bei Abänderungen nach § 295a BAO auch nicht angewendet werden können). Ein auf Grund des § 295a BAO ergangener Bescheid hat nur die Abänderung des früheren Bescheides im Bereich der Auswirkungen des rückwirkenden Ereignisses zum Gegenstand, er ist auch nur insoweit mit Berufung anfechtbar (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 295a Anm. 10).

Bezogen auf den Streitfall bedeutet dies, dass die Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 (vom 20. Februar 2006) und das Jahr 2005 (vom 12. Februar 2007) gemäß § 295a BAO nur insoweit abgeändert werden können, als die Nutzungsdauer des in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwandes gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit 15 Jahren (statt bisher 66,67 Jahren) anzusetzen ist. Änderungen darüber hinaus dürfen nicht vorgenommen werden. So müssen bei einer Berichtigung gemäß § 295a BAO insbesondere folgende vom Bw. beantragten Änderungen (die im Übrigen nicht auf ein rückwirkendes Ereignis zurückzuführen sind) unberücksichtigt bleiben, unabhängig davon, ob das diesbezügliche Vorbringen zu Recht besteht oder nicht: Berechnung der AfA für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil unter Berücksichtigung eines Grundanteiles von 20 % (statt bisher 25 %); Berücksichtigung eines AfA-Satzes von 2 % (statt bisher 1,5 %) für den im Jahr 2003 angeschafften, vor 1915 erbauten Gebäudeanteil; Beginn der Gebäudeabschreibung nicht erst mit der Vermietung im Jahr 2005, sondern schon ab dem in der Vermietungsabsicht erfolgten Kauf des Gebäudeanteiles im Jahr 2003.

Daraus folgt: Auch der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 20. Februar 2006 kann nicht gemäß § 295a BAO berichtigt werden, weil die rückwirkende Berichtigung der Nutzungsdauer des Herstellungsaufwandes gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 von bisher 66,67 Jahren auf 15 Jahre keine Änderung der AfA im Jahr 2004 herbeizuführen vermag; für das Jahr 2004 wurde nämlich für den Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 noch keine AfA geltend gemacht. Mit den ursprünglich beim Finanzamt eingereichten Überschussrechnungen betreffend die Vermietung der Wohnung in A, B-Straße, wurde eine AfA infolge Inbetriebnahme der Wohnung im September 2005 erst ab dem Jahr 2005 geltend gemacht. Wie bereits dargestellt, sind bei einer Berichtigung gemäß § 295a BAO keine über das rückwirkende Ereignis hinausgehenden Änderungen zulässig; so kann insbesondere auch der ursprünglich mit dem Jahr 2005 gewählte Beginn der Gebäudeabschreibung bei diesem Verfahrenstitel nicht vorverlegt werden.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 vom 12. Februar 2007 ist gemäß § 295a BAO zu berichtigen. Dabei ist von den diesem Bescheid zugrunde gelegten Bemessungsgrundlagen auszugehen. Der Bescheid darf nur insoweit abgeändert werden, als die Nutzungsdauer des in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwandes gemäß

§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit 15 Jahren (statt bisher 66,67 Jahren) anzusetzen ist. Den vom Bw. überdies beantragten Änderungen kann aus den dargelegten Gründen nicht Rechnung getragen werden.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass nicht der gesamte in den Jahren 2004 und 2005 angefallene Herstellungsaufwand begünstigt abgeschrieben werden kann. Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 müssen Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen (ua. nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung) vorliegen, um gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden zu können. Nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991 förderbare Sanierungsmaßnahmen wurden vom Bw. im Zuge des Dachgeschossausbaues unzweifelhaft gesetzt (vgl. den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007). Vom gesamten Herstellungsaufwand wurden dabei allerdings nur Gesamtbaukosten von 38.956 € als förderbar und damit im Sinne des Tiroler Wohnbauförderungsgesetzes 1991 als auf Sanierungsmaßnahmen entfallend behandelt. Nur in diesem Ausmaß ist daher auch eine begünstigte Fünfzehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zulässig (vgl. auch Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 28 Rz 123).

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 12. Februar 2007 wurde für die mit 38.956 € zu beziffernden Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen eine Halbjahres-AfA von 292,17 € berücksichtigt ($38.956 \text{ €} \times 1,5 \% : 2$). Unter Heranziehung einer Nutzungsdauer von 15 Jahren (AfA-Satz von 6,67 %) ermittelt sich die Halbjahres-AfA für diesen Sanierungsaufwand mit 1.298,53 €. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 12. Februar 2007 ist daher gemäß § 295a BAO dahingehend zu berichtigen, als die AfA um 1.006,36 € erhöht wird. Der erklärte Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung von -1.916,92 € erhöht sich um diesen Betrag auf -2.923,28 €.

Die Abänderung gemäß § 295a BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987, [84/17/0220](#)). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, [93/16/0096](#); VwGH 28.5.1997, [94/13/0032](#); VwGH 30.1.2001, [99/14/0067](#)).

Die Abänderung gemäß § 295a BAO wird im Allgemeinen bei Geringfügigkeit der (insbesondere abgabenrechtlichen) Auswirkungen zu unterbleiben haben (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295a Tz 38,

mwN). Die dargestellte AfA-Berichtigung von ca. 1.000 € erhöht den ursprünglich ausgewiesenen Werbungskostenüberschuss aus der Wohnungsvermietung um über 50 % und führt zu einer Einkommensteuergutschrift (im Verhältnis zum bisherigen Bescheid) von 447,46 €. Die steuerlichen Auswirkungen sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als bloß geringfügig (weder absolut noch relativ) einzustufen, weshalb der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 12. Februar 2007 gemäß § 295a BAO zu berichtigen ist.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 ergibt sich aus dem angeschlossenen Berechnungsblatt, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

2) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Dem mit Berufung angefochtenen Abweisungsbescheid des Finanzamtes vom 27. Juli 2010 liegt der Antrag des Bw. vom 30. Juni 2009 (Datum der Einbringung beim Finanzamt) auf Berichtigung „gemäß § 295a BAO iVm [§ 303 Abs. 4 BAO](#)“ hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 zugrunde. Dazu ist festzuhalten, dass dieser Antrag in sich widersprüchlich ist, weil sich Maßnahmen gemäß § 295a BAO und [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ausschließen. Derselbe Umstand kann nicht gleichzeitig ein Wiederaufnahmsgrund und ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO sein (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 58). Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe, sie können demgegenüber zu einer Berichtigung nach § 295a BAO führen. Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Wohnbauförderung, vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, auf den sich der Bw. in seinem Antrag vom 30. Juni 2009 bezieht, kann daher nicht gleichzeitig Grundlage einer Bescheidberichtigung gemäß § 295a BAO und einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sein.

Der Antrag des Bw. vom 30. Juni 2009 ist als Antrag auf Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO zu werten und als solcher zu behandeln. Dies geht unmissverständlich auch aus dem Schreiben des Bw. vom 1. Dezember 2009 hervor, in dem er wie folgt ausführte:

„Mit dem erwähnten Anbringen vom 30. Juni 2009 wurde beantragt, die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2007 gemäß § 295a BAO abzuändern, da ...“

Der ergänzende Hinweis des Bw. auf „[§ 303 Abs. 4 BAO](#)“ in seinem Antrag vom 30. Juni 2009 auf Berichtigung gemäß § 295a BAO kann nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nur als **Anregung** verstanden werden, von Amts wegen eine Wiederaufnahme der Verfahren **gemäß § 303 Abs. 4 BAO** zu veranlassen für den Fall, dass eine Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO nicht zulässig sein sollte.

Auf die im Verwaltungsverfahren angeregte amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein subjektives öffentliches Recht (vgl. VwGH 28.5.1997, [94/13/0176](#); VwGH 31.3.2004, [2004/13/0036](#); VwGH 23.9.2010, [2010/15/0144](#)). Eine Verletzung von Rechten des Bw. durch das Unterbleiben der amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren kommt somit im Streitfall nicht in Betracht.

Mit dem gegenständlichen Antrag vom 30. Juni 2009 wurde vom Bw. dezidiert kein **Antrag** auf Wiederaufnahme der Verfahren **gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO** gestellt. Ein solcher Antrag lässt sich weder dem Wortlaut noch dem Inhalt des Schreibens vom 30. Juni 2009 entnehmen. Dies ergibt sich auch daraus, dass sich der Bw. in seinem Schreiben vom 30. Juni 2009 in keiner Weise mit den in § 303a BAO geregelten Inhaltserfordernissen für Wiederaufnahmsanträge auseinander setzte. Da eine Verfahrenswiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO nur unter bestimmten Voraussetzungen zu erfolgen hat, hätte der Bw. deren Vorliegen konkretisiert und schlüssig darlegen müssen.

Im Übrigen ließe sich für den Bw. auch nichts gewinnen, wenn man den Antrag vom 30. Juni 2009 - zu Unrecht - als Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO behandeln wollte. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung [BGBl. I Nr. 97/2002](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind - wie bereits ausgeführt - nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Ein Wiederaufnahmsantrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann daher nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber ohne deren grobes Verschulden erst nachträglich möglich wurde.

Für die Jahre 2003 bis 2005 ist diesbezüglich von folgenden Überlegungen auszugehen: Die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer wurden am 2. Februar 2005 (für das Jahr 2003), 20. Februar 2006 (für das Jahr 2004) und 12. Februar 2007 (für das Jahr 2005) erlassen. Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung wurde demgegenüber am 6. März 2007, somit **nach** Erlassung der Finanzamtsbescheide, ausgefertigt. Er war im Zeitpunkt der Erlassung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 noch

nicht existent und stellt daher keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund für eine Wiederaufnahme der Verfahren dieser Jahre dar.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 (am 6. März 2008) und 2007 (am 6. bzw. 19. Februar 2009) hat der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 demgegenüber bereits bestanden. Entscheidend ist dabei, ob die Verwertung des Bescheides des Amtes der Tiroler Landesregierung dem Bw. ohne dessen grobes Verschulden erst nachträglich (nach Erlassung der Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007) möglich wurde. Der Unabhängige Finanzsenat steht auf dem Standpunkt, dass der Bw. jedenfalls bereits im Zeitpunkt der Erlassung dieser Erstbescheide vom Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung Kenntnis hatte. Er hätte daher dessen steuerliche Auswirkungen dem Finanzamt bereits mit den für die Jahre 2006 und 2007 eingereichten Steuererklärungen bekannt geben können und müssen. Da der Bw. sein im Schreiben vom 30. Juni 2009 erstattetes Vorbringen dem Finanzamt bereits in den wiederaufzunehmenden Verfahren (in den zu Erstbescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 führenden Verfahren) zur Kenntnis bringen hätte können, sind die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme dieser Verfahren im Streitfall nicht erfüllt (vgl. nochmals VwGH 23.9.2010, [2010/15/0144](#)).

Auch das übrige Begehren des Bw. in seinem Schreiben vom 30. Juni 2009 ist nicht geeignet, eine Wiederaufnahme der Verfahren herbeizuführen. So beantragte der Bw. die Berechnung der AfA für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil unter Berücksichtigung eines Grundanteiles von 20 % (statt bisher 25 %), die Berücksichtigung eines AfA-Satzes von 2 % (statt bisher 1,5 %) für den im Jahr 2003 angeschafften, vor 1915 erbauten Gebäudeanteil sowie den Beginn der Gebäudeabschreibung nicht erst mit der Vermietung im Jahr 2005, sondern schon ab dem in der Vermietungsabsicht erfolgten Kauf des Gebäudeanteiles im Jahr 2003. Dabei bezog er sich auf die in den EStR 2000 Rz 6444 und Rz 6447 dargelegte Rechtsansicht der Finanzverwaltung zum Ausmaß des Grundanteiles und zum AfA-Satz von vor 1915 erbauten Gebäuden sowie auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Beginn der Gebäudeabschreibung.

Diesbezüglich liegen - wie das Finanzamt richtig erkannt hat - keine Wiederaufnahmsgründe im Sinne von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln vor. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)). Keine Wie-

deraufnahmsgründe sind daher neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 9; vgl. auch VwGH 19.5.1993, [91/13/0224](#); VwGH 19.11.1998, [96/15/0148](#); VwGH 31.3.2011, [2008/15/0215](#)).

Letztlich ist festzuhalten, dass vom Bw. im Schreiben vom 30. Juni 2009 keine anderen Wiederaufnahmsgründe genannt wurden. Der Wiederaufnahmswerber ist im Verwaltungsverfahren für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes behauptungs- und beweispflichtig (VwGH 22.11.2006, [2006/15/0173](#); VwGH 23.9.2010, [2010/15/0144](#)). Eine beantragte Wiederaufnahme setzt voraus, dass die Partei in ihrem fristgerechten Antrag einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund geltend macht. Tut sie dies nicht, so besteht für die Abgabenbehörde keine Verpflichtung, von Amts wegen Feststellungen darüber zu treffen, ob aus der Sicht der Partei ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorliegen könnte (VwGH 25.10.1989, [85/13/0088](#)). Für die Beurteilung der Frage, ob einem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben ist, sind allein die innerhalb der Antragsfrist vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe maßgebend (VwGH 23.4.1990, [90/19/0125](#), 0126; VwGH 16.5.2002, [2001/16/0404](#)). Die Abgabenbehörde hat sich daher nur mit den beantragten Wiederaufnahmsgründen auseinanderzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ergänzend wird bemerkt, dass die weitere Berufung des Bw. vom 25. September 2009 gegen die gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 vom 31. August 2009 derzeit noch unerledigt ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 17. Jänner 2013