



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KXN SON vom 21. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. November 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Gutschrift betragen

Einkommen	7.121,94 € (98.000 S)
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	732,54 € (10.080 S)
allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-732,54 € (-10.080 S)
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,50 € (-750 S)
Gutschrift	-54,50 € (-750 S)

Entscheidungsgründe

In einem am 23. 4.2001 ausgefüllten und am 24. April 2001 dem Finanzamt übermittelten Fragebogen gab die Berufungswerberin (Bw.) dem Finanzamt bekannt, seit 1.1.2001 das Objekt ORM, WEL 157 zu vermieten. Diese Vermietungstätigkeit stehe im Zusammenhang mit einem beiliegenden Schenkungsvertrag.

Diesem Vertrag vom 21. Dezember 2000, der dem Finanzamt ebenso am 24. April 2001 übermittelt wurde, ist zu entnehmen, dass der Bw. von deren Eltern 810/994 Miteigentumsanteile an jener Liegenschaft geschenkt worden sind, die die Bw. im ausgefüllten Fragebogen als Mietobjekt bezeichnet hatte. Ferner weist dieser Vertrag darauf hin, dass eines der Grundstücke des Vertragsgegenstandes eine Baufläche war, der dieselbe Adresse zugeordnet war wie die Bw. in ihrem ausgefüllten Fragebogen bekannt gegeben hatte. Die Übergabe des Vertragsgegenstandes an die Bw. sei u.a. durch Übergabe von Schlüsseln erfolgt (Punkt III des Schenkungsvertrages).

Aus diesen Informationen, die dem Finanzamt seit 24. April 2001 vorliegen, ergibt sich:

- Der Bw. wurden kraft des Schenkungsvertrages vom 21. 12. 2000 810/994 Miteigentumsanteile der Liegenschaft EZ 129 unentgeltlich zugewendet. Damit erhielt die Bw. auch das Recht, ein Gebäude zu vermieten (Schenkungsvertrag vom 21.12.2000, insbesondere Punkte I und III; von der Bw. ausgefüllter Fragebogen vom 23.4.2001).
- Sie hat dieses Gebäude erstmals ab 1.1.2001 vermietet (Fragebogen vom 23.4.2001).

Der bisher dargestellte Sachverhalt ist dem Finanzamt seit 24. April 2001 bekannt (Einlaufstempel vom 24.4.2001 auf den bisher zitierten Unterlagen).

Zur ab 24. April 2001 dem Finanzamt bekannten Vermietung eines Gebäudes durch die Bw.: Dass die Bw. auf Grund des Schenkungsvertrages das Recht erhalten hat, ein Gebäude zu vermieten, ergibt sich einerseits aus dem Fragebogen vom 23.4.2001, auf dem die Bw. mit dem Hinweis auf den Schenkungsvertrag vermerkte, das Objekt WEL 157 zu vermieten. Schon die Adressenbezeichnung weist darauf hin, dass das Mietobjekt ein Gebäude sein muss. In dieses Bild fügt sich Punkt III des Schenkungsvertrages, wo dargelegt wird, dass der Bw. der Vertragsgegenstand u.a. durch Übergabe von Schlüsseln übergeben wurde. Auch dies weist auf das Recht der Nutzung eines Gebäudes hin. In dieses Bild fügt sich ferner, dass ein Teil der im Schenkungsvertrag genannten Liegenschaft als "Baufläche" bezeichnet wird (Punkt I des Schenkungsvertrages):

Dass es sich beim durch die Bw. vermieteten Gebäude um drei, ab Juni 2002 um zwei Wohnungen handelte, erfuhr das Finanzamt zwischen 26. April 2004 und 28.4.2004 (Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 23.4.2004 samt Beilage AfA- Verzeichnis 2001, eingelangt beim Finanzamt am 26.4.2004; AfA- Verzeichnis 2002, eingelangt beim Finanzamt am 28.4.2004).

Dass das vermietete Gebäude auch unmittelbar vor der Vermietung durch die Bw. bereits vermietet war, erfuhr das Finanzamt am 26.4.2004 (2 Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 23.4.2004 betreffend Einkommensteuer 2001).

Am 4. März 2003 übermittelte die Bw. dem Finanzamt ihre Einkommensteuererklärung 2001 samt Überschussermittlung und AfA- Verzeichnis. Darin erklärte sie Einkünfte aus Vermietung in Höhe von 66.174,10 S. Der beiliegenden Überschussermittlung war zu entnehmen, dass die Bw. eine Abschreibung von 3.177 S angesetzt hatte. Dem ebenso beiliegenden AfA-Verzeichnis war zu entnehmen, dass diese AfA diversen beweglichen Sachen, aber keinem Gebäude zugeordnet worden war, obwohl, wie dem Finanzamt seit 24.4.2001 bekannt war, die Bw. seit 1.1.2001 ein Gebäude vermietete.

Am 11. März 2003 erließ das Finanzamt einen antragsgemäßen Einkommensteuerbescheid für 2001. Dieser Bescheid wurde nicht bekämpft.

Mit Schriftsatz vom 23. April 2004 samt mehreren Beilagen, u.a. einer berichtigten Einkommensteuererklärung 2001, beim Finanzamt eingelangt am 26. April 2004, begehrte die Bw., vertreten durch ihre steuerliche Vertreterin, eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001. Das der Bw. geschenkte Objekt bestehe aus zwei Wohnungen (später wurde diese Angabe korrigiert, es seien drei Wohnungen). Diese Wohnungen seien vor der Schenkung an die Bw. vermietet worden und auch nach der Schenkung. Es werde eine AfA von 45.562 S jährlich (1,5 %) unter Zugrundelegung fiktiver Anschaffungskosten von 3.037.500 S (220.743,73 €) begehrt. Der Überschuss aus Vermietung betrage im Jahr 2001 20.612,10 S. Aus der berichtigten Einkommensteuererklärung würde sich ein Einkommen von 98.000 S für 2001 ergeben und eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von 54,50 € (750 S).

Die fiktiven Anschaffungskosten wurden in einer Beilage zum Schriftsatz vom 23.4.2004 in einem AfA- Verzeichnis für 2001, welches ebenso am 26.4.2004 beim Finanzamt eingelangt war, wie folgt aufgeschlüsselt:

Wohnung Top II	900.000 S
Top III	1,462.500 S
Top IV	675.000 S
fiktive Anschaffungskosten	3,037.500 S

Diesen fiktiven Anschaffungskosten ordnete die Bw. in den Beilagen zum Schriftsatz vom 23.4.2004 AfA- Beträge von jeweils 1,5% zu:

	AfA
Wohnung Top II- AfA:	13.500 S (981,08 €)

Wohnung Top III- AfA	21.937 S (richtig: 21.937,50 S = 1.594,26 €)
Wohnung Top IV- AfA	10.125 S (735,81 €)
	45.562 S (3.311,15 €)

In einem zweiten Schreiben vom 23.4.2004 gab die Vertreterin der Bw. bekannt, sie habe die fiktiven Anschaffungskosten auf der Grundlage der Ertragswertmethode ermittelt.

Am 28. 4.2004 langte beim Finanzamt die Einkommensteuererklärung 2002 samt Beilagen ein, in welcher die Bw. einen Einnahmenüberschuss aus Vermietung in Höhe von 5.288,88 € erklärte. Darin enthalten war eine Gebäude- AfA in Höhe von 2,943,25 € unter Zugrundelegung einer AfA- Bemessungsgrundlage von 220.743,73 € (3,037.500 S). Dass es sich bei dieser Bemessungsgrundlage um fiktive Anschaffungskosten handelte, war am 28.4.2004 auf Grund der Höhe der AfA- Bemessungsgrundlage für 2002 erkennbar, die gleich hoch war wie die von der Bw. mit den beiden Schreiben vom 23.4.2004 für 2001 bekannt gegebene AfA – Bemessungsgrundlage auf Grund fiktiver Anschaffungskosten (zwei Schreiben der Bw. vom 23.4.2004 betreffend Einkommensteuer 2001; AfA- Verzeichnis 2001, alle beim Finanzamt eingelangt am 26.4.2004).

Am 28.4.2004 langte auch die Einkommensteuererklärung 2003 samt Beilagen beim Finanzamt ein. Darin erklärte die Bw. einen Einnahmenüberschuss aus Vermietung von 3.148,34 €. Darin enthalten war eine Gebäude-AfA von 2.575,34 €, dies unter Zugrundelegung einer AfA- Bemessungsgrundlage von 171.689,57 €. Auch hier war für das Finanzamt bereits ab 28.4.2004 an erkennbar, dass es sich bei dieser AfA- Bemessungsgrundlage für 2003 um fiktive Anschaffungskosten handelte, da für die Wohnungen Top II und III für 2003 dieselbe AfA-Bemessungsgrundlage bekannt gegeben wurde, wie für dieselben Wohnungen für 2001 mit dem AfA- Verzeichnis, welches am 26.4.2004 beim Finanzamt eingelangt war, mitgeteilt worden war. Die Bemessungsgrundlage im AfA- Verzeichnis für 2001 war von der Bw. in beiden Schreiben vom 23.4.2004 als fiktive Anschaffungskosten bezeichnet worden.

Mit Bescheid vom 26. November 2004 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11. März 2003 in Bezug auf Einkünfte aus Vermietung. Es setzte diese Einkünfte in Höhe von 59.610 S an. Hierbei setzte es als AfA- Bemessungsgrundlage für das Gebäude den Einheitswert an. Der Antrag auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten könne nur für jenes Kalenderjahr gestellt werden, in dem das Gebäude unentgeltlich erworben worden sei. Es sei eine offensichtliche Unrichtigkeit, dass die AfA (damit war offenbar die Gebäude- AfA gemeint) für das Jahr 2001 nicht angesetzt worden

sei. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2001 in diesem Bescheid in Höhe von 468,52 € fest. Hiebei ging das Finanzamt von folgenden Besteuerungsgrundlagen aus:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach Abzug von Werbungskosten	80.435 S
Einkünfte aus Vermietung	59.610 S
Sonderausgaben (Personenversicherungen)	-2.878 S
Sonderausgaben (Kirchenbeitrag)	-173 S
Einkommen	136.994 S
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	21.970 S
allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-10.773 S
Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-750 S
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	468,52 € (6.447 S)

Mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2004 erhob die Bw. Berufung gegen den Bescheid vom 26.11.2004, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2001 gem. § 293 b BAO berichtigt worden war. Sie wies auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1980, 1690/79 hin.

Mit Schreiben vom 9.2.2005 betreffend die Berufung der Bw. u.a. wegen Einkommensteuer 2001 gab das Finanzamt Näheres zur AfA-Bemessungsgrundlage nach Maßgabe des Einheitswertes bekannt.

Das Finanzamt legte die Berufung der zweiten Instanz am 10.3.2005 vor und brachte in seinem Schreiben vom 9. März 2005 vor: Da die Bw. im ersten Jahr der Vermietung vom Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der AfA die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, nicht Gebrauch gemacht habe, sei dieses Wahlrecht konsumiert. Ein solches Wahlrecht könne zwar auch noch im Rechtsmittelverfahren ausgeübt werden, allerdings nur im Rechtsmittelverfahren betreffend die erstmalige Veranlagung. Insbesondere die Unterlassung eines AfA- Ansatzes im Erstbescheid 2001 sei eine offensichtliche Unrichtigkeit i.S. von § 293 b BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.)ergänzende Feststellungen:

Vor dem 21. Dezember 2000 waren die Eltern der Bw. Inhaber von 810/994 Miteigentumsanteilen der Liegenschaft EZ 129. Sie vermieteten auf Grund dieser Miteigentumsanteile drei Wohnungen des Gebäudes, welches auf dieser Liegenschaft steht und erzielten daraus bis Ende Dezember 2000 Einkünfte aus Vermietung (Schenkungsvertrag vom 21.12.2000; 2 Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 23.4.2004).

Mit Schenkungsvertrag vom 21.12.2000 erwarb die Bw. die erwähnten Miteigentumsanteile. Sie erhielt deshalb das Recht, die genannten drei Wohnungen zu vermieten. Sie vermietete im Einvernehmen mit den Geschenkgebern diese drei Wohnungen ab 1.1.2001 und erzielte ab 1.1.2001 daraus Einkünfte. Die Schenkung an sie wurde am 1.1.2001 wirksam.

Die Bw. erzielte im Jahr 2001 Einkünfte aus Vermietung in Höhe von 20.612 S (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001, AfA- Verzeichnis 2001, beide eingelangt beim Finanzamt am 26.4.2004). Die fiktiven Anschaffungskosten der genannten Wohnungen per 1.1.2001 betragen 3,037.500 S (220.743,73 €) (2 Schreiben der Bw. vom 23.4.2004, AfA- Verzeichnis für 2001, alle eingelangt beim Finanzamt am 26.4.2004; Berufung der Bw. vom 21.12.2004).

Der erste Einkommensteuerbescheid 2001 betreffend die Bw. erging am 11. März 2003 und blieb unbekämpft. Darin ist auf Grund fehlerhafter Angaben der Bw. in den Beilagen zu ihrer ersten Steuererklärung 2001 (eingelangt beim Finanzamt am 4. 3.2003) keine Gebäude AfA betreffend die Einkünfte aus Vermietung berücksichtigt, obwohl dem Finanzamt seit 2001 bekannt war, dass die Bw. auf Grund des Schenkungsvertrages vom 21.12.2000 ein Gebäude seit 1.1.2001 vermietet hat.

Die Bw. hat die fiktiven Anschaffungskosten als AfA- Bemessungsgrundlage in ihren zwei Schreiben vom 23.4.2004 für das Jahr 2001 geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 26. 11.2004 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11. 3.2003 gem. § 293 b BAO in Bezug auf die Einkünfte der Bw. aus Vermietung.

2.) Beweiswürdigung:

Gemäß Punkt III.) des Schenkungsvertrages sei der Bw. die Nutzung der Liegenschaft auf Grund der Überlassung der Miteigentumsanteile spätestens ab 21.12.2000 ermöglicht worden. Daher wäre die Schenkung bereits ab 21.12.2000 wirksam. Tatsächlich hat die Bw. erst ab 1.1.2001 Einkünfte aus Vermietung erzielt (Fragebogen, ausgefüllt von der Bw. am 23.4.2001). Daher muss es entgegen dem Wortlaut des Schenkungsvertrages (vgl. Punkte III und XII des Vertrages) ein Übereinkommen zwischen der Bw. und den Geschenkgebern gegeben haben, dass der Bw. erst ab 1.1.2001 die Einkünfte aus Vermietung der drei

Wohnungen, und somit die wichtigsten feststellbaren Rechte auf Grund des Schenkungsvertrages überlassen werden sollten. Sowohl die Bw. als auch ihre Eltern haben sich daran gehalten, weil die Bw. erst ab 1.1.2001 die Einkünfte aus Vermietung erzielt hat. Daher ist die Bw. bei wirtschaftlicher Betrachtung erst seit 1.1.2001 Inhaber der genannten Miteigentumsanteile (Fragebogen, von der Bw. ausgefüllt am 23.4.2001; Wohnungsmietvertrag zwischen der Bw. einerseits und zwei Mietern andererseits vom 1.1.2001, dem Finanzamt übermittelt mit Fax vom 29.8.2006).

Auch das Finanzamt geht davon aus, dass die Bw. erst im Jahr 2001 den Vertragsgegenstand unentgeltlich erworben hat: Dies ergibt sich aus folgendem Teil der Bescheidbegründung (bekämpfter Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 vom 26.11.2004): Ein Steuerpflichtiger, der von seinem Wahlrecht für das Jahr des unentgeltlichen Erwerbes keinen Gebrauch gemacht habe, habe sein Recht konsumiert, die AfA-Berechnung erfolge von da ab vom Einheitswert. Da das Finanzamt bei der Bw. erstmals für 2001 den Einheitswert als AfA-Bemessungsgrundlage ansetzte, ist mit den Worten "von da ab" und "Jahr des unentgeltlichen Erwerbes" das Jahr 2001 gemeint.

3.) rechtliche Beurteilung:

Es ist nicht strittig, dass das Finanzamt grundsätzlich berechtigt war, den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11. März 2003 gemäß § 293 b in Bezug auf die Einkünfte aus Vermietung zu berichtigen, da in diesem Bescheid auf Grund der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit in der ursprünglichen Abgabenerklärung 2001 bei den Einkünften aus Vermietung keine Gebäude-AfA angesetzt worden war, obwohl die Bw. ab 2001 mit Wissen des Finanzamtes ein Gebäude vermietet hatte, das sie mit Schenkungsvertrag vom 21. Dezember 2000 erworben hatte. Strittig ist jedoch, ob für das Streitjahr 2001 fiktive Anschaffungskosten oder der Einheitswert als AfA-Bemessungsgrundlage betreffend die Einkünfte aus Vermietung heranzuziehen waren.

Die Bw. hat das Mietobjekt, das sie im ursächlichen Zusammenhang mit dem Schenkungsvertrag vermieten durfte, erstmals ab 1.1.2001 vermietet. Sie erzielte erstmals ab 1.1.2001 deshalb positive Einkünfte aus Vermietung. Sie hatte daher das Recht, bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2001 die AfA des Mietobjektes für dieses Jahr und die Folgejahre unter Zugrundelegung fiktiver Anschaffungskosten anzusetzen oder sich innerhalb dieser Frist für den Einheitswert als AfA-Bemessungsgrundlage zu entscheiden (§ 16 Abs 1 Z 8 lit b EstG 1988; VwGH vom 23.4.1980, 1690/79; VwGH vom 18.7.2001, 98/13/0003; VwGH vom 12.9.2002, 99/15/0152).

Zwar trat die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 11.3.2003 ein Monat nach Zustellung dieses Einkommensteuerbescheides ein, ohne dass die Bw. von ihrem

Wahlrecht zum Ansatz der AfA auf der Grundlage fiktiver Anschaffungskosten oder des Einheitswertes Gebrauch gemacht hatte. Da der rechtskräftig gewordene Erstbescheid 2001 vom 11.3.2003 wegen des gänzlichen Unterbleibens des Ansatzes einer Gebäude- AfA gem. § 293 b BAO in Bezug auf die Einkünfte aus Vermietung mit Bescheid vom 26.11.2004 berichtigt wurde, ist in Bezug auf den Ansatz der Gebäude- AfA bei den Einkünften aus Vermietung jedenfalls bis zur Rechtskraft des Berichtigungsbescheides vom 26.11.2004 betreffend Einkommensteuer 2001 keine Rechtskraft mehr gegeben, die die Ausübung des Wahlrechtes gem. § 16 Abs 1 Z 8 lit b EstG 1988 verhindern könnte. Da die Bw. bereits vor Erlassung des Bescheides gem. § 293 b BAO vom 26.11.2004 betreffend Einkommensteuer 2001 die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage wählte (in ihren beiden Schreiben vom 23. 4. 2004), hat sie mit Wirksamkeit für das Jahr 2001 ihr Wahlrecht zum Ansatz einer AfA-Bemessungsgrundlage auf Grund fiktiver Anschaffungskosten rechtzeitig ausgeübt.

4.) Bemessungsgrundlagen Einkommensteuer 2001:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	82.235 S
Werbungskosten	-1.800 S
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	80.435 S
Einkünfte aus Vermietung	20.612 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	101.047 S
Sonderausgaben	-2.879 S
Sonderausgaben (Kirchenbeitrag)	-173 S
Einkommen	97.996 S
Einkommen gerundet	98.000 S

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 29. März 2007