



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch XX, vom 23. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 28. August 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer und Anspruchszinsen je für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) erzielt neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch solche aus Vermietung und Verpachtung aus Liegenschaften in seiner Wohngemeinde.

Mit Kaufvertrag vom 8. Februar 2002 erwarb Bw die Liegenschaft LST (in der Folge kurz LST) mit einer Gesamtfläche von 1.511 m² samt dem darauf errichteten Gebäude L11 (in der Folge kurz L11) um 399.700,59 € netto zuzüglich 20% USt.

In der am 25. März 2004 beim Finanzamt eingelangten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 ermittelte Bw durch Ausscheiden des Grundanteiles und Zurechnung der angefallenen Nebenkosten eine AfA-Grundlage von 358.726,61 €. Davon machte er unter Annahme einer Nutzungsdauer von 50 Jahren eine AfA von 2% geltend. Im

Einkommensteuerbescheid 2002 vom 31. März 2004 kürzte das Finanzamt mit folgender Begründung die AfA auf 1,5%:

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% (bei vor 1915 errichteten Gebäuden bis zu 2%) der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Da eine kürzere Nutzungsdauer nicht nachgewiesen worden ist, war die AfA um 1.793,63 € zu vermindern.

In der am 25. März 2005 mit FINANZOnline elektronisch eingebrachten

Einkommensteuererklärung 2003 wies Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 10.762,89 € aus. Mit **Bescheid** vom **29. März 2005** veranlagte das Finanzamt Bw mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 62.242,40 € erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer 2003**.

Über tel. Anfrage des Finanzamtes vom 26. September 2005 legte Bw die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für ein weiteres Objekt in der Stefan Fadinger-Straße (in der Folge kurz SF-Straße) vor und teilte zum Objekt L11 sinngemäß Folgendes mit:

Das Gebäude L11 habe er bereits 2002 gekauft. In diesem Gebäude befinde sich ein Nah & Frisch, von dem auch die Mieteinnahmen stammen. 2003 und 2004 sei ein Zubau (EG+OG) für eine Drogerie, eine Bank und einige Wohnungen errichtet worden. Das gesamte Objekt L11 werde seit 1. April 2004 für monatlich 3.400,00 € an seine GmbH vermietet.

In der am 28. April 2006 mit FINANZOnline elektronisch eingebrachten

Einkommensteuererklärung 2004 wies Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 23.243,68 € aus. Über telefonische Aufforderung vom 7. Juni 2006 übermittelte Bw mit Telefax dem Finanzamt am 8. Juni 2006 ein Anlagenverzeichnis und Kontoauszüge betreffend das in Bau befindliche Mietobjekt in der SF-Straße. Mit **Bescheid** vom **12. Juni 2006** veranlagte das Finanzamt Bw mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 58.031,35 € erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer 2004**.

In der am 29. September 2006 mit FINANZOnline elektronisch eingebrachten

Einkommensteuererklärung 2005 wies Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 23.243,68 € aus. Über telefonische Aufforderung vom 10. Oktober 2006 übermittelte Bw mit Schriftsatz vom selben Tag dem Finanzamt unter der Bezeichnung „Berechnung AfA-Grundlage 2005“ und „Überschuss-Rechnung 3X“ Unterlagen, aus denen für das Mietobjekt L11 nur die Höhe der AfA (wie erklärt) von 23.243,68 € - nicht jedoch die dieser zu Grunde gelegte

Nutzungsdauer bzw. der angewendete Prozentsatz ersichtlich sind, während dies für das am 1. Juli 2005 gekaufte Haus L9 (L9) mit einer AfA von 1,5% (Nutzungsdauer 66,67 Jahre) doppelt vorgelegt wurde. Mit **Bescheid** vom **16. Oktober 2006** veranlagte das Finanzamt Bw mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 72.710,78 € erklärungsgemäß zur

Einkommensteuer 2005.

In der am 25. Februar 2008 mit FINANZOnline elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung 2006 wies Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 23.894,80 € aus. Über telefonische Aufforderung vom 28. Februar 2008 **übermittelte Bw mit Schriftsatz vom selben Tag dem Finanzamt am 29. Februar 2008** auch ein **Anlageverzeichnis, aus dem ersichtlich ist, dass Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 3% der Bemessungsgrundlage als Werbungskosten abgesetzt hat.**

Für eine ebenfalls vermietete Halle in der SF-Straße setzte Bw eine AfA von 2,5 % als Werbungskosten ab (3.091,07 € p.a.). Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2008 legte Bw das Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Liegenschaftsbewertungen, Wohnungseigentum und Geschäftsräumlichkeiten vom 15. Juli 2008 vor, in dem dieser für die in zwei Bauetappen (1981 und 1998) errichtete Lager- und Ausstellungshalle in der SF-Straße zum Stichtag 31. Dezember 2006 eine steuerliche/betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer von 30 Jahren (Kauf der Liegenschaft durch den Bw 1996) feststellte.

Mit **Bescheiden vom 28. August 2008** nahm das Finanzamt gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** das Verfahren **betreffend** die **Einkommensteuer** für die Jahre **2003 bis 2005** unter Hinweis auf das Hervorkommen neuer Tatsachen wieder auf, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, und begründete dies wie folgt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% (bei vor 1915) errichteten Gebäuden bis zu 2 % der Bemessungsgrundlage) als AfA geltend gemacht werden. **Anlässlich der Überprüfung der Erklärungen im Jahre 2008 sind Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen (Gebäude L11 – kürzere Nutzungsdauer bzw. AfA 3% nicht nachweisbar, wie nunmehr bekannt gegeben, liegt ein Schätzungsgutachten nicht vor),** die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen.*

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit **Bescheiden** ebenfalls vom **28. August 2008** setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer** für die **Jahre 2003 bis 2005** neu fest, wobei es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) mit der Begründung der Halbierung der AfA des Mietobjektes L11 von 3 % auf 1,5 % wie folgt erhöhte:

	2003	2004	2005
Einkünfte aus VuV bisher	62.242,40 €	58.031,35 €	72.710,78 €
Kürzung AfA L11	<u>5.381,44 €</u>	<u>11.621,84 €</u>	<u>11.621,84 €</u>
Einkünfte aus VuV nach Wiederaufnahme	67.623,84 €	69.653,19 €	84.332,62 €

Mit weiteren **Bescheiden** vom **28. August 2008** setzte das Finanzamt gemäß § 205 BAO **Anspruchszinsen** für die Jahre **2003** von 395,21 €, **2004** von 691,01 € **und 2005** von 565,65 € fest.

Mit Schriftsatz vom **23. September 2008** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen die Bescheide vom 28. August 2008 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens, die Einkommensteuer und Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2005, beantragte deren ersatzlose Aufhebung und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Entgegen der Begründung der Wiederaufnahmebescheide seien keine neuen Tatsachen und Beweismittel hinsichtlich der Nutzungsdauer des abzuschreibenden Objektes hervorgekommen, weil der konkreten abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Der abgabenfestsetzenden Stelle sei bereits mit Eingabe per Fax vom 7. Juni 2006 die Abschreibungsdauer des betroffenen Objektes mittels Anlagenverzeichnisses bekannt gegeben worden. Mit Schreiben vom 10. Oktober 2006 seien weitere diesbezügliche Unterlagen übermittelt worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens unter anderem dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 90/14/0192; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 303 E 163 mwN). Die Abgabenbehörde hätte deshalb im konkreten Fall nicht zu Recht von neuen Tatsachen und Beweismitteln ausgehen können. Die Wiederaufnahme des Verfahrens und in der Folge auch die Neufestsetzung der Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2003 bis 2005 sei daher zu unrecht erfolgt.

Über Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes mit Bescheid vom 11. November 2008 betreffend die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 wegen Fehlens der angefochtenen Punkte, der beantragten Änderungen und der Begründung ergänzte Bw die Berufung wie folgt:

Er bekämpfe die Anwendung des AfA-Satzes von 1,5 % anstelle des geltend gemachten von 3 % beim Objekt L11 und beantrage die Anwendung von 3 %, weil die bekämpften Einkommensteuerbescheide rechtsgrundlos erlassen worden seien.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **16. April 2009** wies das Finanzamt die Berufung betreffend die Wiederaufnahme, die Einkommensteuer und Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2005 im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Nach dem ersten Absatz der verwiesenen Vorschrift sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung), wobei sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemisst.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 genannten Einkunftsart dient, 66,6 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist.

Zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 31.10.2000, 95/15/0114).

Im Zuge der Überprüfung der Erklärungen im Jahr 2008 wurde bekannt, dass ein Sachverständigengutachten für die Liegenschaft nicht vorliegt und somit die Voraussetzungen für eine kürzere Nutzungsdauer bzw. eine AfA von 3 % nicht vorliegen.

Mit Schriftsatz vom **14. Mai 2009** stellte Bw hinsichtlich aller Bescheide einen

Vorlageantrag und führte ergänzend im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Frage, ob ein Sachverständigengutachten vorliegt oder nicht, könne keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, weil es sich dabei weder um eine Tatsache noch ein Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO handle. Dies sei jedenfalls nicht als neu hervorgekommen im Sinne dieser Bestimmung zu beurteilen.

Vor Erlassung der angefochtenen Bescheide sei der Sachverhalt seitens des Bw jeweils ausreichend und umfassend offengelegt worden, insbesondere auch, dass eine kürzere Nutzungsdauer bzw. eine Abschreibung von 3 % geltend gemacht wurde. In diesem Zusammenhang werde auf die den Steuererklärungen beiliegenden Unterlagen verwiesen. Außerdem sei vor Erlassung der jeweiligen Abgabenbescheide über Aufforderung des zuständigen Sachbearbeiters seitens des Bw die Nutzungsdauer bzw. die Abschreibung von 3 % offengelegt worden (Hinweis für Veranlagung 2004: Telefax des steuerlichen Vertreters vom 7. Juni 2006 – Einkommensteuerbescheid vom 12. Juni 2006; Veranlagungsjahr 2005: Telefax des steuerlichen Vertreters vom 10. Oktober 2006 – Einkommensteuerbescheid vom 16. Oktober 2006).

Demnach seien offensichtlich in Beantwortung der Vorhalte bzw. Aufforderungen des zuständigen Sachbearbeiters sämtliche Umstände offengelegt worden, sodass nunmehr Wiederaufnahmsgründe nicht „neu hervorgekommen“ sein könnten. Nach der Rechtsprechung des VwGH hindere sohin der Wissensstand im jeweiligen Veranlagungsjahr eine Wiederaufnahme, sofern das Nichtvorhandensein eines Sachverständigengutachtens überhaupt eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel darstelle, was bereits oben bestritten worden sei. Außerdem sei ein Sachverständigengutachten kein Tatbestandsmerkmal der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, die auf §§ 7, 8 EStG 1988 verweise.

Selbst wenn man von neuen Tatsachen und Beweismitteln ausginge, was bestritten werde, sei die Wiederaufnahme zu unrecht verfügt worden. Gerade der oben dargestellte Umstand der vollständigen Offenlegung (über ausdrücklichen Vorhalt bzw. über ausdrückliche Aufforderung des zuständigen Sachbearbeiters vor Erlassung der jeweiligen Einkommensteuerbescheide) über mehrere Jahre hindurch und die jeweils erklärungskonforme Veranlagung hätten im Rahmen der Ermessensübung mit berücksichtigt werden müssen. Die Ermessensübung sei auch nicht begründet worden, sodass sich das Finanzamt mit dem Vorbringen des Bw nicht auseinandergesetzt habe. Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, weil die jeweils offengelegte Nutzungsdauer bzw. der offengelegte AfA-Satz unbeanstandet übernommen worden und die Veranlagung erklärungskonform erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist in § 303 Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 97/2002 (BAO) wie folgt geregelt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) wird in der Z 8 wie folgt geregelt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.***
- b) 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) anzusetzen.

c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) ist in § 7 EStG 1988 wie folgt geregelt:

§ 7. (1) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

(2) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

(3) Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, müssen ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen. Das Verzeichnis hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes zu enthalten:

- Anschaffungstag,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Name und Anschrift des Lieferanten,
- voraussichtliche Nutzungsdauer,
- Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung und
- den noch absetzbaren Betrag (Restbuchwert).

Mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006; 10.08.2005, 2002/13/0132, 17.11.2004, 2002/14/0042, 29.09.2004, 2001/13/0135, 09.09.2004, 2002/15/0192, 25.09.2002, 97/13/0098, 22.06.2001, 2000/13/0175, 25.04.2001, 99/13/0221, 20.11.1996, 94/15/0132, 08.08.1996, 92/14/0052, 27.01.1994, 92/15/0127, und 26.11.1991, 91/14/0169).

Aus den zitierten Bestimmungen der §§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e iVm § 7 EStG 1988 und der eben genannten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geht hervor, dass die Höhe der Absetzung für Abnutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von der Nutzungsdauer abhängt und für diese bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine gesetzliche Vermutung von 66,67 Jahren (1,5 %) besteht, eine kürzere Restnutzungsdauer jedoch vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten bewiesen werden kann. Daraus folgt, dass für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit der abgesetzten AfA die Restnutzungsdauer bzw. der daraus abgeleitete Prozentsatz von wesentlicher Bedeutung ist. Bei Anwendung eines AfA-Satzes von über 1,5 % bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist außerdem wesentlich, ob ein diesbezügliches Sachverständigengutachten vorliegt oder nicht.

Als für den Neuerungstatbestand iSd § 303 Abs. 4 BAO relevante Tatsachen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ua anzusehen:

- Feststellung, dass den Verlustzuweisungen an Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto keine Verlustübernahmeerklärungen zu Grunde lagen (VwGH 19.04.1988, 87/14/0074)
- Nichtverausgabung von geltend gemachtem Erhaltungsaufwand (VwGH 16.02.1994, 90/13/0071)
- Unterbleiben einer Vereinbarung über die Verzinslichkeit oder über einen allfälligen Vorteilsausgleich bei verdeckter Gewinnausschüttung (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016)

Aus dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erhellt, dass auch das Erlangen der Kenntnis davon, dass ein nach dem Tatbestand erforderliches Sachverhaltselement nicht erfüllt ist, einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund darstellt. Die im Vorlageantrag vertretene Rechtsansicht, das Fehlen des Sachverständigengutachtens sei weder eine neue Tatsache noch

ein neues Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO erweist sich im Lichte der eben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme (Kenntnis vom Fehlen wesentlicher Sachverhaltselemente) und § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 (Sachverständigengutachten regelmäßig erforderliches Beweismittel) als verfehlt. Das trifft auch auf die Behauptung, ein Sachverständigengutachten sei kein Tatbestandsmerkmal des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu, weil dessen lit. e einen Nachweis bei Geltendmachung eines AfA-Satzes von über 1,5 % fordert, worunter nach der Judikatur das Gutachten eines Sachverständigen zu verstehen ist, was aus sachlichen Gründen auch nahe liegt.

Der Bw wendet gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens sinngemäß ein, diese sei rechtswidrig, weil der abgabenfestsetzenden Stelle des Finanzamtes (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Betriebsveranlagung Team 21) bei Erlassung der Erstbescheide für das Jahr 2003 am 29. März 2005, für das Jahr 2004 am 12. Juni 2006 und für das Jahr 2005 am 16. Oktober 2006 bereits alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente betreffend das Mietobjekt L11 auf Grund der Steuererklärungen, deren Beilagen und der Beantwortung der Vorhalte bekannt gewesen seien. Es könnten deshalb keine Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 4 BAO „neu hervorgekommen“ sein.

Dieses Vorbringen erweist sich bei näherer Betrachtung jedoch als aktenwidrig:

Der Bw hat wie bereits eingangs dargestellt im Zuge der Veranlagung 2002 hinsichtlich des streitgegenständlichen Mietobjektes L11 in der beim Finanzamt am 25. März 2004 eingelangten Beilage zur Einkommensteuererklärung seine Annahme einer Nutzungsdauer von 50 Jahren und einen AfA-Satz von 2 % ausgewiesen. Dem hat das Finanzamt mit Bescheid vom 31. März 2004 mit der Begründung des Fehlens eines Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 die Anerkennung versagt und die AfA auf 1,5 % gekürzt. Diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 hat Bw nicht bekämpft.

Für die Berufungsjahre 2003 bis 2005 hat Bw die Einkommensteuererklärungen elektronisch eingebracht. Dabei werden zwar die verschiedenen Mietobjekte getrennt ausgewiesen. Für die AfA ist pro Mietobjekt jedoch ohne Differenzierung nach Gebäude und sonstigen Wirtschaftsgütern nur die Angabe des Betrages, jedoch nicht der Nutzungsdauer bzw. des AfA-Satzes vorgesehen.

Der Erstbescheid für das Jahr **2003** erging am 29. März 2005 unmittelbar nach Eingang der elektronischen Steuererklärung vom 25. März 2005. Über telefonische Anfrage des Finanzamtes vom 26. September 2005 legte Bw Unterlagen betreffend ein weiteres Mietobjekt in der SF-Straße vor. Zum Objekt L11 teilte Bw sinngemäß lediglich das Erwerbsjahr 2002, die Mieter und den in den Jahren 2003 und 2004 erfolgten Zubau (EG+OG) für eine Drogerie, eine Bank und einige Wohnungen sowie die Vermietung ab 1. April 2004 mit. Der Bw hat dem Finanzamt demnach den für das Objekt L11 verwendeten AfA-Satz auch im Zuge des nach dem Erstbescheid für 2003 durchgeführten (telefonischen) Vorhalteverfahrens im September 2005 nicht offengelegt.

In der am 28. April 2006 mit FINANZOnline elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung **2004** wies Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 23.243,68 € aus. Über telefonische Aufforderung vom 7. Juni 2006 übermittelte Bw mit Telefax dem Finanzamt am 8. Juni 2006 ein Anlagenverzeichnis und Kontoauszüge betreffend das in Bau befindliche Mietobjekt in der SF-Straße. Ein Anlagenverzeichnis betreffend das streitgegenständliche Mietobjekt L11 hat Bw dem Finanzamt jedoch nicht vorgelegt und auch den hierfür verwendeten AfA-Satz nicht in anderer Form offengelegt. Mit Bescheid vom 12. Juni 2006 veranlagte das Finanzamt Bw mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 58.031,35 € erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2004.

In der am 29. September 2006 mit FINANZOnline elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung **2005** wies Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 23.243,68 € aus. Über telefonische Aufforderung vom 10. Oktober 2006 übermittelte Bw mit Schriftsatz vom selben Tag dem Finanzamt unter der Bezeichnung „Berechnung AfA-Grundlage 2005“ und „Überschuss-Rechnung 3X“ Unterlagen, aus denen für das Mietobjekt L11 nur die Höhe der AfA (wie erklärt) von 23.243,68 € - nicht jedoch die dieser zu Grunde gelegte Nutzungsdauer bzw. der angewendete Prozentsatz ersichtlich sind, während dies für das am 1. Juli 2005 gekaufte Haus L9 (L9) mit einer AfA von 1,5% (Nutzungsdauer 66,67 Jahre) doppelt vorgelegt wurde. Mit Bescheid vom 16. Oktober 2006 veranlagte das Finanzamt Bw mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 72.710,78 € erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2005.

Erst nach Einbringung der Einkommensteuererklärung 2006 und telefonischer Aufforderung **übermittelte Bw mit Schriftsatz vom 28. Februar 2008 dem Finanzamt am 29. Februar 2008 auch ein Anlageverzeichnis, aus dem ersichtlich ist, dass Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 3% der Bemessungsgrundlage als Werbungskosten abgesetzt hat.**

Entgegen dem Berufungsvorbringen wurde dem Finanzamt daher erst am 29. Februar 2008 und damit nach Ergehen der Erstbescheide der Berufungsjahre 2003 am 29. März 2005, 2004 am 12. Juni 2006 und 2005 am 16. Oktober 2006 bekannt, dass Bw für das Mietobjekt L11 eine AfA von 3 % und nicht von 1,5%, wie es das Finanzamt im Bescheid für 2002 bei fehlendem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als höchstens zulässig erklärt hatte, als Werbungskosten abgesetzt hat.

Im Zuge der Veranlagung 2006 stellte das Finanzamt mit e-Mail vom 6. März 2008 sinngemäß die Gesetzmäßigkeit der vom Bw angewendeten AfA-Sätze von 3% (L11) und 2,5% (SF-Straße) in Frage und kündigte die Kürzung auf 1,5% an, sofern Bw kein Gutachten habe. Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2008 legte Bw hierauf ein Sachverständigengutachten betreffend das Mietobjekt SF-Straße vom 15. Juli 2008 vor, durch das die Gesetzmäßigkeit des für diese in zwei Bauetappen (1981 und 1998) errichtete Lager- und Ausstellungshalle angewendeten erhöhten AfA-Satzes von 2,5% nachgewiesen werden konnte.

Ein Gutachten für das streitgegenständliche Mietobjekt L11 hat Bw am 28. Juli 2008 nicht vorgelegt. Auch im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens hat Bw kein derartiges Gutachten vorgelegt und auch nicht behauptet, ein derartiges jemals in Auftrag gegeben zu haben.

In Ansehung dieses nach der Aktenlage zweifelsfrei vorliegenden Sachverhaltes hat das Finanzamt nach Ansicht der Berufungsbehörde die in den bekämpften Bescheiden vom 28. August 2008 vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005 zu Recht sinngemäß darauf gestützt, dass dem Finanzamt erst im Jahre 2008 die erfolgte Anwendung des AfA-Satzes von 3 % und der Umstand, dass die entsprechend kürzere Nutzungsdauer mangels Gutachtens nicht nachgewiesen ist, bekannt wurden.

Die gegenteiligen Behauptungen des Bw sind aktenwidrig. Wie oben aufgezeigt hat Bw diese Umstände weder im Telefax vom 7. Juni 2006 noch in jenem vom 10. Oktober 2006 offengelegt und sind diese auch auf keine andere Weise dem Finanzamt vor 2008 zur Kenntnis gelangt.

Ebensowenig stichhaltig ist die Rüge des Bw, das Finanzamt habe seine Ermessensübung nicht begründet. Das Finanzamt hat nämlich unter Hinweis auf § 20 BAO dem Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit sinngemäß wegen der nicht geringfügigen Auswirkungen den Vorzug gegenüber dem Interesse des Bw an der Rechtsbeständigkeit gegeben.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt durch Halbierung der AfA von 3% auf 1,5% die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 5.381,44 € (2003) und 11.621,84 € (2004 und

2005) erhöht, woraus sich Abgabennachforderungen von 2.690,72 € (2003) und zweimal 5.810,92 € (2004 und 2005) ergeben. Diese nach Ansicht der Berufungsbehörde erheblichen Auswirkungen resultieren mangels sonstiger Änderungen in den bekämpften Einkommensteuerbescheiden allein aus den genannten Wiederaufnahmsgründen.

Der Bw bemüht weiters den Grundsatz von Treu und Glauben, dem die Wiederaufnahme durch das Finanzamt widerspreche, weil es die jeweils offengelegte Nutzungsdauer bzw. den AfA-Satz unbeanstandet übernommen und erklärungskonform veranlagt habe.

Im Falle unvollständiger Offenlegung des Sachverhaltes kann kein den Grundsatz von Treu und Glauben anzuwendendes Vertrauensverhältnis zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen angenommen werden (VwGH 22.06.1993, 93/14/0086), denn im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz verpflichten auch jahrelang unbekannt gebliebene Fehlbeurteilungen die Behörde zur Richtigstellung (UFS 08.07.2004, RV/0209-G/03, unter Hinweis auf VwGH 19.11.1998, 98/15/0150).

Treu und Glauben kann als eines der Elemente der Ermessensübung bei der Verfügung der Wiederaufnahme von Amts wegen berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist, dass überhaupt ein Anwendungsfall für Treu und Glauben vorliegt. Dies ist nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige keine "Disposition" in Bezug auf die Auskunft der Behörde, von der er Treu und Glauben einfordert, getätigt hat, und ihm somit kein Vertrauensschaden entstanden ist. Unter "Disposition" ist daher nicht schon die Geltendmachung zu hoher Werbungskosten wie hier überhöhter AfA in der Steuererklärung zu verstehen, denn diese bewirkt im Falle der unrichtigerweise erfolgten behördlichen Anerkennung einen Vorteil, während die Nichtanerkennung nur diesen ungerechtfertigten Vorteil beseitigt, was - absolut betrachtet - kein Nachteil ist (vgl. UFS 11.05.2005, RV/0450-W/05) .

Der Ablauf des Geschehens und der dadurch erkennbare Umgang des Bw mit der Offenlegung spricht nach Ansicht der Berufungsbehörde bei der vorzunehmenden Interessensabwägung nicht für die Rechtskraft, sondern für deren Durchbrechung, um der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen:

Bw wurde vom Finanzamt nämlich schon am 31. März 2004 durch den Einkommensteuerbescheid 2002 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ihm bei den hier vorliegenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ohne Nachweis nur eine AfA von 1,5% zusteht. Dagegen hat er nicht berufen und dadurch die Akzeptanz dieser Entscheidung signalisiert. Dessen ungeachtet setzte er in den Folgejahren eine AfA von 3 % ab, wies auf den in den Jahren 2003 und 2004 erfolgten Zubau hin, was den höheren AfA-Betrag plausibel machte, nahm jedoch vor 2008 keinen der telefonischen Vorhalte zum Anlass, dem Finanzamt den vorgenommenen erhöhten AfA-Abzug offenzulegen (vgl. §§ 33f FinStrG).

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung gegen die Wiederaufnahme kein Erfolg beschieden sein.

Gleiches gilt für die Berufung gegen die Sachbescheide. Auf obige Ausführungen zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 und die oben zitierte ständige Rechtsprechung des VwGH, wonach zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer als 66 2/3 Jahre bzw. höhere AfA als 1,5 % regelmäßig ein Sachverständigengutachten erforderlich ist, wird verwiesen. Der Bw hat unbestritten kein derartiges Gutachten vorgelegt aber auch keinerlei Argumente für eine kürzere Nutzungsdauer vorgebracht, geschweige denn diesbezügliche Beweismittel vorgelegt, sondern sinngemäß lediglich die Unrichtigkeit des AfA-Satzes von 1,5 % behauptet.

Anspruchszinsen 2003 bis 2005

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind.

Gemäß § 205 Abs. 1 und 2 BAO idF BGBl. I. 2000/142 und BGBl. I. 2002/84 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide mit 2% pro Jahr über dem Basiszinssatz zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird nach Abs. 4 dieser Bestimmung durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen nach Abs. 6 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

Ritz, BAO³, § 252 Tz 3 bis 5 ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Tz 3: § 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001;

19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.5.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Tz4: § 252 Abs. 1 und 2 betrifft nur Grundlagenbescheide iSd §§ 185 ff. § 252 Abs. 3 betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide.

Tz 5: Abs. 1 und 2 des § 252 gelten für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 stützen (somit auch etwa für abgeleitete Erstbescheide).

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150) hat zu einem ebenfalls Anspruchszinsen betreffenden Fall im Wesentlichen Folgendes ausgeführt (Fettdruck durch die Berufsbehörde):

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.

Anspruchszinsen wie auch Verspätungszuschläge sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036). Das gilt sinngemäß auch für Verspätungszuschlagsbescheide.

*Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch **eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.***

Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsensfestsetzung und der Verspätungszuschlagsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Anspruchszinsen berufen, sich in der Berufungsbegründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berufung abgewiesen hat.

Die gegenständliche Berufung richtet sich hinsichtlich der Anspruchszinsen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 und begehrt lediglich die Anpassung der Anspruchszinsen an die beantragten Änderungen bei der zu Grunde liegenden ebenfalls angefochtenen Einkommensteuer.

Im Licht der dargestellten Rechtslage (§ 252 Abs. 2 BAO) und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Berufung daher in diesem Punkt schon grundsätzlich kein Erfolg beschieden sein. Dazu kommt im gegenständlichen Fall, dass nach obigen Ausführungen auch der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide keine Berechtigung zukommt.

Deshalb konnte der Berufung keinerlei Erfolg beschieden sein.

Linz, am 6. April 2010