



GZ. RV/0635-L/06, RV/0142-L/07,
RV/1074-L/09, RV/1075-L/09,
RV/0828-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vom 22. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 20. April 2006 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2004, die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004, sowie vom 21. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 20. November 2006 betreffend die Einkommensteuer 2005, weiter vom 4. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 4. Juli 2008 betreffend die Einkommensteuer 2006 und vom 14. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. Mai 2010 betreffend die Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2004 wird Folge gegeben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 datiert vom 20. April 2006 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2008 wird stattgegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 werden abgeändert.

Die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2008 werden darüber hinaus insofern abgeändert als sie endgültig erlassen werden.

Entscheidungsgründe

I) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2004 und Einkommensteuer 2002 bis 2004

Der Berufungswerber wurde hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 insofern antragsgemäß mit dem Bescheid vom 11. März 2004 veranlagt, als den sonstigen Einkünften Euro 112,43 hinzugefügt, ansonsten aber alle erklärten Werte übernommen wurden.

Der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20. Oktober 2004 wurde vollständig erklärungsgemäß abgefasst.

Am 2. Juni 2004 teilte der Berufungswerber dem Finanzamt schriftlich mit, dass er zum 31. März 2004 in Pension gegangen sei und sein bewegliches Betriebsvermögen an die C GmbH verkauft habe, welche den Familiennamen des Berufungswerbers trägt. Er beziehe nunmehr nur noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung.

Auch der Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 16. November 2005 wurde erklärungsgemäß erlassen.

Im Jahr 2006 fand beim Berufungswerber eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt welche unter anderem die Einkommensteuer 2002 bis 2004 umfasste. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht, hielt der Prüfer unter der Überschrift „*Prüfungsabschluss*“ fest, dass die untere der Textziffer 1 (TZ 1) getroffenen Tatsachenfeststellungen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würden. Unter der TZ 1 des Prüfungsberichtes und des Schlussbesprechungsprogrammes hielt der Prüfer unter der Überschrift „*Vorzeitige Abschreibung 2002 und 2003*“ fest, dass der Berufungswerber im Prüfungszeitraum am Standort A, B, einen Handelsbetrieb für Verpackungsmaterialien der Getränkeindustrie betrieben habe. Dieses Unternehmen sei nicht protokolliert gewesen und habe seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Die nur im geringen Ausmaß für eigenbetriebliche Zwecke genutzten Räumlichkeiten in den Gebäuden D und E, habe der Berufungswerber an die C GmbH vermietet. Der Berufungswerber, welcher Mehrheitsgesellschafter der C GmbH sei, habe ab. 1. April 2004 eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezogen. Im Rahmen der Betriebsaufgabe zum 31. März 2004 habe der Berufungswerber die genannten Gebäude ins Privatvermögen übernommen und weiter an die C GmbH vermietet. In den Jahren 2002 und 2003 habe der Berufungswerber für erhebliche Zu- und Umbauten an der Liegenschaft E € 1,140.000,00, ausgegeben. Diese baulichen Veränderungen wären auf die Anforderungen der Mieterin, der C GmbH

zugeschnitten gewesen. Für diese Zu- und Umbauten habe der Berufungswerber eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 10 Abs. 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) in Höhe von 7% der Herstellungskosten in Anspruch genommen. Gemäß § 10a Abs. 3 EStG 1988 könne dann neben der Absetzung für Abnutzung (AfA) bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 eine vorzeitige Abschreibung vorgenommen werden, wenn die die Absetzung für Abnutzung von den Herstellungskosten des Gebäudes bis zu 3% betrage und andererseits mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 1. Januar 2004 begonnen worden sei. Eine solche vorzeitige Abschreibung sei daher nur insoweit zulässig als das Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung (etwa Produktion, Lagerung oder Verkauf) diene. Das gelte unabhängig davon, ob das Gebäude vom Steuerpflichtigen selbst, oder aber, - als gewillkürtes Betriebsvermögen - auf Grund einer Nutzungsüberlassung von einem Dritten entsprechend genutzt werde. Für als gewillkürtes Betriebsvermögen an Dritte vermietete Gebäude(teile) stehe daher eine vorzeitige Abschreibung dann zu, wenn der Mieter das Gebäude in einer Weise nutze, dass der Vermieter für dieses Gebäude den 3%-igen Abschreibungssatz in Anspruch nehmen könne. Für außerbetriebliche Einkunftsarten, wie jene aus Vermietung und Verpachtung, könne eine vorzeitige Abschreibung nicht geltend gemacht werden.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 könne nur notwendiges Betriebsvermögen und nicht aber gewillkürtes Betriebsvermögen bilanziert werden. Nach Ansicht des Prüfers sei das Gebäude E, sowohl vor als auch nach dem Um- und Zubau Privatvermögen des Berufungswerbers. Eine geringfügige eigenbetriebliche Nutzung erscheine für diese Zuordnung nicht schädlich.

Aufgrund der privaten Vermietung an die C GmbH sei ein AfA-Satz von 1,5% anzuwenden. Ein Gutachten, welches eine längere Nutzungsdauer nahe lege, läge nicht vor und sei die beantragte vorzeitige Abschreibung zu stornieren.

Daraus ergäben sich folgende Änderungen bei den Einkünften des Berufungswerbers:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: (KZ 370)			
	2002	2003	2004
Einkünfte V u V erklärt:	0,00	0,00	53.027,12
Umbuchung Mieterlöse	29.467,00	110.707,00	37.770,00
-AfA 1,5%	-1.967,00	-15.721,00	-5.018,00
- Aufwand V u V	- 5.000,00	-10.000,00	-3.000,00
Einkünfte V u V lt BP:	22.500,00	84.986,00	82.779,12

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: (KZ 330)			
	2002	2003	2004
Einkünfte aus GW lt ERkl:	-14.180,80	75.483,08	18.100,22
Storno vorz Abschreibung:	64.308,00	14.409,00	
Storno AfA Halle alt	3.934,00	3.881,00	
Storno AfA Hallen Um und Anbau:		27.561,00	10.037,00
- Mieterlöse	-29.467,00	-110.707,00	-37.770,00
sonstiger Aufwand V u V:	5.000,00	10.000,00	3.000,00
Einkünfte aus GW lt BP:	29.594,20	20.627,08	-6.632,78

In den Bescheiden vom 20. April 2006 über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 des Berufungswerbers verwies das Finanzamt in der Begründung auf die Feststellungen der oben beschriebenen Abgabenbehördlichen Prüfung und folgte diesen in den damit verbundenen Sachbescheiden für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 vom gleichen Datum.

Nach dem Vorbringen des Berufungswerbers in der nachfolgend geschilderten Berufung wurden diese Bescheide, soweit es das Jahr 2002 betrifft, am 25. April 2006 und für die Jahre 2003 bis 2004 am 27. April 2006 zugestellt.

Gegen alle oben genannten Bescheide datiert vom 20. April 2006 richtet sich die Berufung datiert vom 19. Mai 2006, zur Post gegeben am 22. Mai 2006.

Dabei wendete sich der Berufungswerber einerseits gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 und brachte dazu vor, dass im Jahr 1997 für die Jahre 1993 bis 1995 eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung stattgefunden habe, welche die Zuordnung der Liegenschaft E zum notwendigen Betriebsvermögen nicht kritisiert habe. Dabei sei aber „*zumindest in den Jahren 1994 und 1995 schon ein Großteil der Halle an die C GmbH vermietet*“ gewesen. Bei dieser Betriebsprüfung sei die Vermietung der Halle als Einkünfte aus Gewerbebetrieb akzeptiert worden. Eine Änderung der Rechtsansicht sei kein Wiederaufnahmegrund.

Andererseits begründet der Berufungswerber die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2004 damit, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bis zur Betriebsaufgabe am 31. März 2004 nicht aus den gewerblichen

Einkünften herauszuschälen seien. Nach dem Subsidiaritätsprinzip würden Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte, welche im Rahmen eines Gewerbebetriebes erzielt würden zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen. Diese herauszuschälen, widerspreche herrschenden Lehre und Rechtsprechung.

Der Hallenumbau sei im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb errichtet worden und gelange der Abschreibungssatz von 3% zur Anwendung, da er von der C GmbH überwiegend zur Produktion genutzt werde. Damit stehe auch die vorzeitige Abschreibung zu und lägen außerbetriebliche Einkünfte nicht vor. Selbst wenn man der Argumentation des Prüfers folgen sollte, sei zu beachten, dass ab 2001 entsprechend der RZ 3148 der Einkommensteuerrichtlinien sich der AfA-Satz bei der gewerblichen Vermietung nach dem Nutzungseinsatz des Mieters richte. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 24.6.2003, 99/14/0015 judiziert, dass in einem solchen Fall der AfA-Satz von nunmehr 3% zustehe. Es sei anzumerken, dass der Prüfer den AfA-Satz von 3% im Zeitraum nach der Betriebsaufgabe ab 1. April 2004 nicht beanstandet habe.

Wenn sich die Halle in E, im steuerlichen Privatvermögen des Berufungswerbers befinde, müsse dies noch viel mehr für die Halle im Gebäude D, gelten. Auch diese Halle müsste sich seit dem Beginn der Vermietung, also seit 1994, im Privatvermögen befinden. Es wäre dann der im Aufgabegewinn zum 31. März 2004 enthaltene Entnahmewert laut Gutachten von € 7.000,00 zu stornieren.

Weiter beantrage der Berufungswerber den Entnahmewert für der Entnahme des LKW (F) in Höhe von € 1.000,00 zu stornieren. Der Berufungswerber habe versucht, den LKW selbst zu verkaufen. Er stehe nunmehr mehr als einem Jahr beim Händler und habe nicht verkauft werden könne und sei daher wertlos.

Alternativ beantrage der Berufungswerber den Wert des Gebäudes E zum 1.1.2004 mit dem Wert des Gutachtens in Höhe von € 1.140.000,00 und nicht mit dem Buchwert von € 1.176.936,00 anzusetzen.

Das Rechtsmittel des Berufungswerbers richte sich auch gegen die Vorschreibung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 und 2003. Die vorgeschriebenen Beträge würden sich alle aus dem im Rechtsmittel gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 ableiten.

Zu dieser Berufung vom 22. Mai 2006 verfasste der Prüfer am 1. Juni 2006 eine Stellungnahme. Darin führte er zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 an, dass eine abgabenbehördliche Prüfung, welche Vorgangsweisen der Partei nicht aufgegriffen habe, die Behörde nicht daran hindere, diese Vorgangsweise für spätere

Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Durch den Um- und Anbau im Prüfungszeitraum sei die Nutzfläche in der Liegenschaft E, drastisch um etwa zwei Drittel erhöht worden. Die Höhe und der Zweck der Investition würden, wenn schon in vorangegangenen Zeiträumen durchaus eine andere Rechtsauffassung der Behörde vorstellbar gewesen sei, zumindest im Prüfungszeitraum keine andere steuerliche Behandlung zulassen. Die Nutzung im eigenen Gewerbebetrieb des Berufungswerbers sei minimal gewesen.

Zu den Sachbescheiden führte der Prüfer stichwortartig aus, dass das Gebäude E, nicht im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb genutzt worden sei. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei es nur mit einem Gutachten möglich, einen AfA-Satz von 3% zu erreichen. Der Berufungswerber habe zurecht vorgebracht, dass auch das Gebäude D, zum Privatvermögen gehöre und die Erträge aus der Vermietung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb auszuscheiden seien. Der vom Berufungswerber genannte LKW sei im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe tatsächlich wertlos gewesen. Nicht begründet sei es, den Wert des Gebäudes E, mit € 1,140.00,00 festzusetzen.

Darauf antwortete der Berufungswerber mit Schreiben vom 16. Juni 2006, dass weder aus dem Betriebsprüfungsbericht noch aus der Stellungnahme des Prüfers 1. Juni 2006 hervorgehe, welche konkreten Umstände sich anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung als neu hervorgekommene Tatsachen erwiesen hätten. Der Abgabenbehörde sei aus der vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gewesen, dass der Berufungswerber Teile der und andere Güter des Anlagevermögens nicht eigenbetrieblich genutzt und an die C GmbH vermietet habe. Aus dem Anlageverzeichnis zu den Bilanzen 2002 und 2003 sei ersichtlich gewesen, dass der Berufungswerber bauliche Investitionen in der Halle in E, vorgenommen habe. In den Einkommensteuererklärungen und dem Anlagenverzeichnis habe der Berufungswerber die vorzeitige Abschreibung geltend gemacht. Der Bilanz des Jahres (2003 ?) sei das erhebliche Ansteigen der Mieterlöse von € 29.467,08 im Vorjahr auf € 110.706,80 zu entnehmen gewesen. Aus Zusammenhang mit der Vorprüfung und den eingereichten Erklärungen und Beilagen des Jahres 2003 hätte dem Finanzamt klar sein müssen, dass der Berufungswerber die Ausbaumaßnahmen in der Halle E, nicht für seinen eigenen Gewerbebetrieb, sondern vor allem für Vermietungszwecke vorgenommen habe. Dementsprechend hätte das Finanzamt anlässlich der Veranlagung Vorhalte stellen müssen. Entscheidend sei, ob durch die abgabenbehördliche Prüfung neue Tatsachen ans Licht gekommen seien, was zu verneinen sei. Es sei unerheblich, ob er etwa vor dem Zubau 100 m² und nach dem Zubau 300 m² vermietet habe. Es sei zwar den Ausführungen des Prüfers über die Nutzung des Gebäudes zuzustimmen ist, so sei doch der Nutzen für den Gewerbebetrieb erheblich gewesen. Man könne davon ausgehen, dass über all die Jahre etwa die Hälfte des Gewinnes des Gewerbebetriebes des Berufungswerbers durch die

Betriebsaufspaltung erzielt worden sei. Da der Prüfer außerdem dem Punkt der Verlagerung der Mieteinkünfte in die Vermietung und Verpachtung keinen anderen Wiederaufnahmegrund gefunden habe, gebe es keinen Anlass zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2002 bis 2004. Hinsichtlich des AfA- Satzes sei im Gutachten sehr wohl eine Aussage über die Nutzungsdauer zu finden, nämlich dass diese 33 Jahre mit ausdrücklichem Hinweis auf die Bau- und Nutzungsart betrage. Hinsichtlich des Wertes des Gebäudes E, sei anzuführen, dass das Gutachten ergeben habe, dass die Zu- und Umbaumaßnahmen offensichtlich zu einer geringfügigen Abwertung des Altbestandes geführt hätten, welche bei einer Abänderung des bisherigen Bescheides, zu berücksichtigen sei.

Am 1. Dezember 2006 ergänzte der Berufungswerber sein bisheriges Vorbringen hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 bis 2006 in einem an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Schreiben insofern, als dass für beide oben beschriebenen Liegenschaften, soweit dies nicht ohnehin aus der Aktenlage ersichtlich sei, Gutachten vorliegen würden, welche auch über die Restnutzungsdauer Aussagen getroffen hätten. Es werde ersatzweise beantragt, die Restnutzungsdauer aufgrund dieser Gutachten zu bemessen. Soweit die Gutachten noch nicht vorlegt worden seien, könnten diese jederzeit nachgereicht werden.

In der weiteren Ergänzung des Berufungsvorbringens vom 22. April 2009 zu den Berufungen gegen die Einkommensteuer 2002 bis 2004 erklärte der Berufungswerber, dass in dieser Zeit eine Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund bezogen habe und diese Rente in den Steuererklärungen in der KZ 359 erfasst worden seien. Da diese Renten gemäß DBA Ö-DE (Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland) aber nur zur Progressionsermittlung herangezogen werden dürften, hätten diese richtigerweise in KZ 440 eingetragen werden müssen. Es betreffe dies die Einkünfte in Höhe von € 4.987,98 im Jahr 2004 und € 6.650,64 in den Jahren 2005 und 2006. Die Renten seien bis zum 30. Juni 2007 nicht weiter erhöht worden.

II) Einkommensteuer 2005

Am 8. November 2006 teilte der Berufungswerber mit, dass bei der oben beschriebenen abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Feststellungen getroffen worden seien, weswegen die bisher vorgenommenen Abschreibungen unverändert fortgeführt würden. Die Zugehörigkeit einzelner Positionen des Bestandsverzeichnisses zu einer bestimmten Liegenschaft, sei zum Teil nur aus dem Anschaffungsdatum zu erkennen.

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2005 datiert vom 20. November 2006 wurden vom Finanzamt die

sonstigen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber der elektronischen Abgabenerklärung von € 3.636,36 auf € 3.116,88 reduziert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von erklärten € 76.686,00 auf € 96.892,76 erhöht.

Dies wurde mit folgenden Worten begründet:

„Die beantragten sonstigen Werbungskosten (Sozialversicherungsbeiträge) sind zu 2/14-tel bei den sonstigen Bezügen (Kennzahl 220 des Lohnzettels) und zu 12/14-tel bei den laufenden Bezug in Abzug zu bringen. In Anlehnung an die Betriebsprüfung 2002-2004 wurde die AfA für die private Vermietung mit 1,5% angenommen. Der Einkommensteuerbescheid für 2005 wird vorläufig veranlagt.“

Mit Schreiben datiert vom 29. November 2006 ersuchte der Berufungswerber die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2005 datiert vom 20. November 2006 zu ergänzen, da seine Nachberechnung der AfA mit 1,5% nicht den festgesetzten Differenzbetrag ergebe. Deshalb ersuche er darum, jede einzelne Position des Anlagevermögens mit jenem Betrag anzuführen, um den sie abgeändert worden sei. Zusätzlich ersuchte er darum, die Rechtsgrundlage für die bloße Berücksichtigung von 12/14-tel der Sozialversicherungsbeiträge bei den Pensionszahlungen bekannt zu geben.

In dem am 6. Dezember 2006 verfassten und als Bescheidbegründung bezeichneten Schreiben, welches den Untertitel *„Ergänzende Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2005“* trug, wurde ausgeführt, dass in Anlehnung an die abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 2002 bis 2004 der AfA-Satz für die private Vermietung mit 1,5% angenommen worden sei. Aus dem *„Anlageverzeichnis“* Konto Hallen würden sich die Änderungen bei den Inventarnummern 10 bis 16 ergeben (€ 20.935,25). Die Rechtsgrundlage für die Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge sei § 67 Abs. 12 EStG 1988 (unter Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002, LStR RZ 1119).

Die Berufung vom 21. Dezember 2006 richtete sich unter anderem gegen den Einkommensteuerbescheid 2005. Die Abgabenbehörde sie ihrer Verpflichtung *„die Angaben der Partei auch zu ihren Gunsten zu prüfen“* nicht entsprechend § 115 Abs. 3 BAO nachgekommen. Es sei aus dem vorliegenden Bescheid nicht erkennbar, aus welchen Erwägungen das Finanzamt zur Ansicht gelangt sei, dass der von ihr angenommene Sachverhalt vorliege und worin die von ihr vertretene Rechtsauffassung bestehe. Es hätte nämlich auffallen müssen, dass im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung die nach der Betriebsaufgabe anfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht verändert worden seien. Damit gehe die Bescheidbegründung ins Leere. Es liege für das Gebäude E ein Gutachten vor, welches nicht nur den Wert des Gebäudes sondern auch dessen

Nutzungsdauer untersuche. Diese entspreche dem gewählten Abschreibungssatz von 3%. Dieses Gutachten könne jederzeit vorgelegt werden und werde „*alternativ beantragt*“, die Nutzungsdauer entsprechend des Gutachtens festzusetzen.

In der Bescheidbegründung habe das Finanzamt zwar eine nach deren Rechtsauffassung korrekte Summe der AfA-Beträge angegeben und bloß bei der Inventarnummer 12 einen falschen Betrag angeschrieben, aber trotzdem stimme die Differenz mit der beantragten Absetzung für Abnutzung (€ 40.142,00; Differenz zu € 20.935,25 = € 19.206,75), nämlich € 20.206,75, nicht überein und gebe die Bescheidbegründung darüber keinen Auskunft.

Der Berufungswerber zahle seit Jahrzehnten seine Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 16 ASVG (Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 189/1955). Aus diesem Grund würden dem Berufungswerber auch keine Krankenversicherungsbeiträge abgezogen, sondern sei er weiter gemäß § 16 ASVG versichert. Eine Zurechnung von 2/14 der Sozialversicherungsbeiträge zu den sonstigen Bezügen sei aus § 67 Abs. 12 EStG 1988 vor allem mit dem Verweis auf § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 nicht abzuleiten und nach den LStR 2001 RZ 1119 sogar auszuschließen, weil dort auf die vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge verwiesen werde. Beim Berufungswerber würden aber von der die Pension auszahlenden Stelle keine Beiträge eingehoben. Dies ergebe sich auch aus der Aufnahme dieser Beträge in KZ 724 der Einkommensteuererklärung.

III) Einkommensteuer 2006

Wie bei der Einkommensteuer 2005 beschrieben, unterschied sich auch der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 4. Juli 2008 insofern von der elektronischen Abgabenerklärung als die Werbungskosten des Berufungswerbers bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit von € 3.755,56 auf € 3.219,05 reduziert wurden. Ebenso wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 73.705,59 auf € 93.912,35, also um € 20.206,76 erhöht. Die Begründung dafür lautete wörtlich:

„Die beantragten sonstigen Werbungskosten (Sozialversicherungsbeiträge) sind zu 2/14-tel bei den sonstigen Bezügen (Kennzahl 220 des Lohnzettels) und zu 12/14-tel bei den laufenden Bezug in Abzug zu bringen. In Anlehnung an die Betriebsprüfung 2002-2004 wurde die AfA für die private Vermietung mit 1,5% angenommen.“

Unter anderem gegen diesen Bescheid richtete sich die Berufung vom 4. August 2008. Diese ist in weiten Teilen wortgleich mit der oben wiedergegebenen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005. Zusätzlich brachte der Berufungswerber noch vor, dass die in Frage stehende Halle im Gebäudes E, der Produktion diene und das Mauerwerk durch den

Einbau von Krananlagen zusätzlich belastet sei. Bei der in Frage gestellten Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge brachte der Berufungswerber ergänzend noch vor, dass es sich bei ihm um einen dem in der Rz 1125c der Lohnsteuerrichtlinien 2002 behandelten ähnlichen Sachverhalt handle. Im Übrigen verwies der Berufungswerber auf die oben bereits geschilderten Berufungen der Vorjahre.

In einem nicht datierten und nicht abgezeichneten Aktenvermerk des Finanzamtes wurden noch festgehalten, dass bei der Kürzung der AfA-Beträge bei der Bescheiderlassung für das Jahr 2006 offenbar ein Rechenfehler des Vorjahres übernommen worden sei. Die korrekte Differenz beziehungsweise Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung müsse € 19.206,75 und nicht € 20.206,76 lauten.

IV) Einkommensteuer 2007

Zwar ging das Finanzamt auch bei der Einkommensteuer 2007 wie in den Vorjahren beschrieben vor und kürzte im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid datiert vom 20. Mai 2009 gegenüber der elektronischen Abgabenerklärung die sonstigen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von € 3.835,32 auf € 3.287,52 und erhöhte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von erklärten € 69.288,20 auf € 89.494,96.

Auch hinsichtlich der Begründung dieses Vorgehens verwies der beschriebene Bescheid auf die Vorjahre.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung vom 4. Juni 2009 entspricht inhaltlich ebenfalls dem zum Jahr 2006 beschriebenen.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO vom 22. Juni 2009 beließ das Finanzamt die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auf dem im Einkommensteuerbescheid vom 20. Mai 2009 festgesetzten Betrag, verringerte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf € 88.494,96 und ordnetet die deutsche Pension in Höhe von € 6.668,46 den Progressionseinkünften zu.

Dies wurde mit den folgenden Worten begründet:

„Bei den ausländischen Einkünften handelt es sich um eine deutsche staatliche Rente. Gemäß Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich - Deutschland steht Österreich nur der Progressionsvorbehalt zu. Der Berufung war in diesem Punkt Folge zu leisten. Gemäß § 67 Abs. 12 EStG 1988 sind die auf Bezüge, die mit festem Steuersatz zu versteuern sind, entfallende Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 vor Anwendung des festen Steuersatzes

in Abzug zu bringen. Die Sozialversicherungsbeiträge sind somit anteilig dem laufenden Lohn beziehungsweise den Sonderzahlungen zuzurechnen. Die Berufung war insoweit abzuweisen.

Die AfA Differenz laut Betriebsprüfung beträgt € 19.206,76. AfA Halle laut BP: € 20.935,24, (siehe auch Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2005 vom 6/12/2006), beantragt wurden € 40.142,00. Ermittlung AfA 2007: KZ 9550 laut Erklärung: € 46.317,00, zuzüglich Änderung laut BP € 19.206,76, AfA laut BVE € 27.110,24. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden daher mit € 88.494,96 festgesetzt."

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat der Berufungswerber jedoch kein Rechtsmittel (Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz) erhoben, sodass diese, abgesehen von der Vorläufigkeit nach § 200 Abs. 1 BAO, rechtskräftig geworden ist.

V) Einkommensteuer 2008

Auch hier folgt der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2008 datiert vom 25. August 2010 insofern dem oben beschriebenen Schema als die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 87.865,15 auf € 107.071,91 erhöht wurden. Die sonstigen Werbungskosten und die ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt wurden jedoch entsprechen der elektronischen Abgabenerklärung übernommen. Dieses Vorgehen wurde mit den Worten *„Die Nutzungsdauer des Mietobjektes wurde in Anlehnung an das Ergebnis der Betriebsprüfung mit 67 Jahren angenommen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden insoweit korrigiert. (AfA € 27.110,24). Da das Rechtsmittel betreffend die Nutzungsdauer noch nicht in Bearbeitung ist, erfolgt die Festsetzung der Einkommensteuer mittels vorläufigem Bescheid."*

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung vom 14. Juni 2010 verweist auf jene der Vorjahre und erklärt sich gegen die Verlängerung der Nutzungsdauer der Gebäude auf 67 Jahre und die vorgenommene Kürzung der AfA zu wenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2002 bis 2004

Entsprechend § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (nova reperta). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar³, RZ 16 f zu § 303).

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen (siehe etwa Ritz, aaO. RZ 14 zu § 303, 939 und die dort zitierte Judikatur, so auch zuletzt VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045: *„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 96/13/0185, vom 22. März 2000, 99/13/0253, vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, vom 18. September 2003, 99/15/0120, und vom 29. September 2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, 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 Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. 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) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen.“*). Es ist dabei also nicht nur die Sicht der jeweiligen Abgabenart, sondern sogar das Wissen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu trennen.

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO. Tz 65 zu § 289, 872 und die dort zitierte Judikatur und etwa auch VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076: *„Demnach kann Sache,*

über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).").

Es ist also zu untersuchen, ob die im Prüfungsbericht vom 7. April 2006 in der Tz 1 genannten Wiederaufnahmsgründe (unter Verweis auf die Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 gerechtfertigt haben.

Betrachtet man diese Tz 1 so findet sich dort als einziger Punkt, der die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen soll, die Zuordnung des Gebäudes E, zum Privatvermögen des Berufungswerbers.

Dazu legte der Prüfer im größten Teil seiner Ausführungen rechtliche Überlegungen zu § 10a Abs. 3 EStG 1988 und § 8 Abs. 3 EStG 1988 (nicht jedoch zum in erster Linie betroffenen § 4 EStG 1988) dar. Eine Änderung der rechtlichen Sichtweise ist jedoch keine neue Tatsache im oben beschriebenen Sinn (herrschende Lehre und Judikatur; siehe für viele Ritz, aaO., Tz 9 zu § 303).

Dass die Halle im Gebäude E, ab dem Jahr 2002 umgebaut wurde, ist dem Jahresabschlüssen beziehungsweise den Bestandsverzeichnissen, welche mit den Abgabenerklärungen 2002 bis 2004 dem Finanzamt übermittelt wurden, ebenso wie die Existenz dieser Hallen zu entnehmen. Ebenso sind Einnahmen aus Vermietung in der Gewinn- und Verlustrechnung (jeweils in einer Summe) sichtbar.

Ein Zusammenhang zwischen der Bilanzierung der oben vielfach erwähnten Gebäude und den erzielten Einnahmen aus der Vermietung kann aber aus den Einkommens- und Umsatzsteuerklärungen des Berufungswerbers und deren Beilagen nicht gezogen werden. Auch der vom Berufungswerber genannte und im Dauerakt des Finanzamtes aufliegende

Betriebsprüfungsbericht vom 14. Mai 1997, welcher unter anderem die Einkommensteuer 1993 bis 1995 untersuchte, bietet da keinen Hinweis, da dieser Bericht keinerlei steuerliche Feststellungen enthielt.

Dass der Berufungswerber die Räumlichkeiten in den Gebäuden D und E nur im geringen Ausmaß für eigenbetriebliche Zwecke genutzt und an die C GmbH, an welcher der Berufungswerber in den Berufungsjahren neben seinen nächsten Verwandten in den Berufungsjahren zu 50% beteiligt und deren Geschäftsführer er war, vermietet hat, ist aus den Abgabenerklärungen der Jahre 2002 bis 2004 und deren Beilagen nicht erkennbar und handelt es damit um neue Tatsachen, welche im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderstellung (2002: 11. März 2004, 2003: 20. Oktober 2004, 2004: 16. November 2005) für die Einkommensteuer des Berufungswerbers der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sind.

Es bleibt daher zu prüfen, ob die im letzten Absatz genannten neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bei richtiger rechtlicher Würdigung zu von den ursprünglichen Bescheiden für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 abweichenden Bescheidsprüchen führen.

Dazu ist die Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen einer genaueren Betrachtung zu unterziehen, hat doch der Berufungswerber die Liegenschaften D und E, dem Betriebsvermögen, der Prüfer und dieser Ansicht folgend das Finanzamt dem Privatvermögen zugerechnet.

Der Berufungswerber war in den Jahren 2002 bis 2004 (und auch zuvor) nicht protokollierter Einzelunternehmer und als solcher Minderkaufmann im Sinne des § 4 Abs. 1 HGB (nunmehr UGB, Unternehmensgesetzbuch, dRGBI. S 219/1897). Als solcher kam für ihn eine Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (*„Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden. Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines protokollierten Gewerbetreibenden, so gilt auch diese Gesellschaft als protokollierter Gewerbetreibender.“*) nicht in Betracht.

Im Gegensatz zum Vollkaufmann hatte also der Berufungswerber keine Möglichkeit entsprechend der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht und den Grundsätzen ordentlicher Buchführung (GOB) gewillkürtes Betriebsvermögen (Vermögen, welches nach seiner Beschaffenheit sowohl als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen angesehen werden kann) dem Betrieb zuzuweisen, da § 4 Abs. 10 lit. c EStG 1988 nur den Schluss

zulässt (lit. b leg. cit.: *Beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 auf eine andere Gewinnermittlungsart sind die stillen Reserven des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern.*“), dass bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ausschließlich Wirtschaftsgüter dem Betrieb zugerechnet werden können, welche objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Dabei ist insbesondere die Verkehrsauffassung maßgeblich (herrschende Ansicht; siehe etwa Doralt, EStG⁴, § 4 Tz 45 ff und die dort zitierte Judikatur und Lehre).

Sowohl nach der Darstellung des Prüfers als des Berufungswerbers wurden die Liegenschaften D und E, nur im geringsten Umfang für das Einzelunternehmen des Berufungswerbers genutzt. So sieht auch der Mietvertrag vom 27. Februar 2004 kein Nutzungsrecht des Vermieters (Berufungswerbers) vor.

Auch hinsichtlich der Tatsache, dass die genannten Liegenschaften an die C GmbH seit Jahren vermietet wurden, stimmen die Darstellungen der Parteien überein. Der Berufungswerber hatte nach dem Vorbringen des Berufungswerbers in der Stellungnahme vom 16. Juni 2006 in der Vergangenheit die Produktion und den Verkauf seines Einzelunternehmens in eine ProduktionsgmbH und ein Verkaufseinzelunternehmen aufgespalten. Dadurch habe das Einzelunternehmen über die Jahre 50% ihres Gewinnes durch die Vermietung an die vom Berufungswerber beherrschte ProduktionsgmbH erzielt.

Vermietete Wirtschaftsgüter sind nach herrschender Ansicht dann notwendiges Betriebsvermögen des Vermieters, wenn die Vermietung dem Betrieb dient, insbesondere wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden (Doralt, aaO., § 4 Tz 48 und die dort aufgezählten Beispiele und zuletzt etwa VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027). Das als scheinbares Gegenbeispiel angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0125) vertritt auch die gleiche Ansicht: *„Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 93/14/0196, mwN), gehören alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden, zum notwendigen Betriebsvermögen. Vermietete Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb unmittelbar dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 94/14/0151).“* In diesem Erkenntnis ist der Verwaltungsgerichtshof bloß davon

ausgegangen, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelungen sei, glaubhaft darzulegen, nach dem Übergang des Geschäftes auf die von ihm dominierte GmbH noch weiterhin ein Einzelunternehmen mit einzelnen Kunden am gleichen Standort betrieben zu haben.

Dass der Berufungswerber ein Einzelunternehmen neben der C GmbH tatsächlich und über viele Jahre betrieben hat, steht im konkreten Berufungsfall außer Frage. Er ging im Einzelunternehmen auch nicht derselben Tätigkeit wie die C GmbH nach, sondern waren die Aufgaben Produktion (GmbH) und Verkauf (Einzelunternehmen) getrennt.

Dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einem Produktionsbetrieb (GmbH) und dem Verkauf gerade dieser produzierten Waren (Einzelunternehmen) besteht und Verkauf und Produktion einander fördern, steht außer Frage und sind daher die Liegenschaften D und E, dem (notwendigen) Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Berufungswerbers zuzuordnen gewesen (siehe etwa die bei Doralt, aaO., aufgezählten Beispiele aus der Judikatur, wie die Vermietung von Räumlichkeiten eines Wirtschaftstreuhänders an eine branchenzugehörige GmbH, an welcher er selbst beteiligt ist; Verpachtung eines Kurhauses durch eine Facharzt; Lebensmittelgroßhändler, der Lokal an Geschäftspartner mit Abnahmeverpflichtung vermietet; Vermietung an eine den eigenen Betrieb ergänzenden Betrieb auf der Nachbarliegenschaft; et cetera).

Sind die Liegenschaften D und E, vom Berufungswerber richtig dem (notwendigen) Betriebsvermögen zugeordnet worden, so hat er auch bei der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 in der Höhe von 3% zu Recht in Anspruch genommen (vergleiche für viele, Doralt, aaO., § 8 Tz 15), da diese Gebäude von der Mieterin, der C GmbH, unstrittig für die Produktion genutzt worden sind.

Da zwischen den Parteien des Verfahrens außer Frage steht, dass es sich bei den Baumaßnahmen am Gebäude E, um Herstellungsaufwand handelt, und für dieses Gebäude zu Recht 3% AfA gemäß § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 in Anspruch genommen worden sind, hat der Berufungswerber auch die vorzeitige Abschreibung gemäß § 10a Abs. 3 EStG 1988 in den Jahren 2002 und 2003 dem Gesetz entsprechend (*„Bei der Herstellung von Gebäuden des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige neben der Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 gewinnmindernd eine vorzeitige Abschreibung von 7% der Herstellungskosten geltend machen. Voraussetzung ist: 1. Die Absetzung für Abnutzung von den Herstellungskosten des Gebäudes beträgt bis zu 3% (§ 8 Abs. 1 erster Teilstrich zweiter Halbsatz). 2. Mit der tatsächlichen Bauausführung wird nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 1. Jänner 2004 begonnen.“*) geltend gemacht.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass vom Berufungswerber die Liegenschaften D und E, aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs und des daraus entstehenden Nutzens bei einer Vermietung an die vom Berufungswerber beherrschte ProduktionsgmbH beim Einzelunternehmen des Berufungswerbers dem (notwendigen) Betriebsvermögen rechtlich richtig zugeordnet worden sind. Dementsprechend ergeben sich wie in der Abgabenerklärung begehrt und in den ursprünglichen Bescheiden für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 anerkannt, 3% Absetzung für Abnutzung gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 und steht auch die vorzeitige Abschreibung gemäß § 10a Abs. 3 EStG 1988 in den Jahren 2002 und 2003 zu.

Zwar hat sich aufgrund der abgabenbehördlichen Außenprüfung der Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2004 als neue Tatsache herausgestellt, dass die Liegenschaften D und E, an die C GmbH vermietet und vom Berufungswerber nur im geringsten Umfang eigenbetrieblich genutzt worden sind, doch ergibt sich bei richtiger rechtlicher Würdigung dieser Tatsachen für die Einkommensteuerbescheide 2002 vom 11. März 2004, 2003 vom 20. Oktober 2004 und 2004 vom 16. November 2005 dadurch keine Änderung des jeweiligen ursprünglichen Bescheidspruches, weswegen der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 spruchgemäß stattzugeben war.

B) In den wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2002 bis 2004 des Berufungswerbers verfügenden Bescheide sind die Sachbescheide für die Einkommensteuer datiert vom 20. April 2006 und ex lege gemäß § 307 Abs. 3 BAO (*"Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat."*) weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 22. Mai 2006, soweit die Bescheide für die Einkommensteuer 2002, 2003 und 2004 betroffen sind, gegen nicht (mehr) existente Bescheide und war daher als unzulässig gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. Rz 12 zu § 273, 800).

Es sind wieder die Einkommensteuerbescheide 2002 datiert vom 11. März 2004, 2003 datiert vom 20. Oktober 2004 und 2004 datiert vom 16. November 2005 in Rechtskraft.

C) Vorläufiger Einkommensteuerbescheid 2005

a) Höhe der Absetzung für Abnutzung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Berufungswerber und Finanzamt stimmen in ihrem Vorbringen darin überein, dass der Berufungswerber jedenfalls nach der Betriebsaufgabe beim Einzelunternehmen am 31. März 2004, also seit dem Pensionsantritt am 1. April 2004 für die Vermietung der Liegenschaft D und E, an die nunmehr von seinem Sohn geführte C GmbH Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht.

Streit besteht allerdings darüber, ob für das Gebäude E, eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5% oder 3% zusteht.

Die Absetzung für Abnutzung ist im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im § 16 Abs. 10 Z 8 lit. d EStG 1988 (*„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.“*) geregelt.

Es ist dem Finanzamt also darin zuzustimmen, dass bei Gebäuden ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% der Bemessungsgrundlage für AfA als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Nun hat der Berufungswerber bereits seit seinem Pensionsantritt im Jahr 2004 auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine AfA von 3% geltend gemacht und im Rahmen der Außenprüfung für die Einkommensteuer 2002-2004, also jedenfalls vor dem 7. April 2006 und damit vor der Abgabenerklärung 2005 am 2. November 2006 ein Gutachten vom 12. September 2005 des gerichtlich beeideten Sachverständigen und befugten und beeideten Ziviltechniker Dipl. Ing. G vorgelegt, welches zur Vorlage beim Finanzamt erstellt wurde und Verkehrswert des Gebäude E, zum Stichtag 1. Januar 2004 nach der Sach- und Ertragswertmethode ermittelt. Zur Nutzungsdauer wird in diesem Gutachten nach ausführlicher Beschreibung der Art der Bauausführung festgehalten, dass diese aufgrund der Bau- und Nutzungsart 33 Jahre betrage und dies der Ermittlung des Ertragswertes zugrunde gelegt.

Auf dieses Gutachten hat der Berufungswerber in seinem (ergänzenden) Berufungsvorbringen (vom 1. Dezember 2006) ausdrücklich Bezug genommen und beantragt die Absetzung für Abnutzung den dort angegebenen 33 Jahren entsprechend festzusetzen.

Dass die in diesem Gutachten vorgenommene Schätzung der Nutzungsdauer falsch oder dessen Begründung unzureichend sei, lässt sich daraus nicht erkennen und wurde dies auch vom Finanzamt nicht behauptet.

Die geschätzte Nutzungsdauer entspricht der im gemäß § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 für Produktionsbetriebe vermuteten. Da das Gebäude von der C GmbH für den Produktionsbetrieb genutzt wird, ist die vom Gutachter angenommene Nutzungsdauer auch aus diesem Blickwinkel nachvollziehbar.

Bedenkt man, dass der Berufungswerber bereits bei Beginn der Vermietung im Privatvermögen (1. April 2004) einen AfA-Satz von 3% angewendet und dies auch bisher beibehalten hat, so hat er sein Wahlrecht zeitgerecht ausgeübt und dies im Abgabungsverfahren (nämlich jedenfalls im Berufungsverfahren) durch ein Gutachten belegt. Damit hat er die Voraussetzungen des § 16 Abs. 10 Z 8 lit. d EStG 1988 erfüllt und war der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

b) Gemäß § 16 ASVG bezahlte Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten

Unbestritten hat der Berufungswerber in allen Berufungsjahren seine Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 16 ASVG (Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 189/1955) selbst und freiwillig geleistet.

Im Aktenvermerk vom 11. August 2009 wird auch vom Bearbeiter des Finanzamtes die Richtigkeit der vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2006 gewählte Vorgangsweise in Zweifel gezogen und hat sich des Finanzamt beim Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. Mai 2010 möglicherweise der Ansicht des Berufungswerbers angeschlossen, da dort die Werbungskosten aus den selbst gemäß § 16 ASVG geleisteten Krankenversicherungsbeiträgen anerkannt wurden.

Dafür spricht, dass auch Bundesministerium für Finanzen in der Information vom 7. Oktober 2010, SZK-010222/0162-LSt/2010, nunmehr die Ansicht vertritt, dass gemäß § 16 ASVG geleistete freiwillige Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 (*„Werbungskosten sind auch: ... Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.“*) soweit als Werbungskosten abzugsfähig sind, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung

entsprechen. Soweit sie diese überschreiten kämen sie als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 iVm. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Betracht. Eine analoge Kürzung dieser Werbungskosten gleich der vom Arbeitgeber einbehaltenen Pflichtbeiträge für die Krankenversicherung entsprechend § 67 Abs. 12 EStG 1988 iVm. § 62 Z 4 EStG 1988 zieht das Bundesministerium anders als das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nicht in Betracht.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der dargestellten Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen an, weswegen der Berufung auch in diesem Punkt stattzugeben war (zu den Werten siehe

http://www.hauptverband.at/portal27/portal/hvbportal/channel_content/cmsWindow?action=2&p_menuid=58254&p_tabid=2).

c) Besteuerungsrecht an einer von der Deutschen Rentenversicherung Bund ausbezahlten Rente

Zu dieser Rechtsfrage hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Juni 2009 zur Einkommensteuer 2007 entschieden, dass bei deutschen staatlichen Renten das Besteuerungsrecht in Deutschland liege und Österreich nur der Progressionsvorbehalt zustehe.

Dieser Ansicht ist beizupflichten, da das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 24. August 2000 (DBA Deutschland, BGBl. III, 2002/182) in seinem Art. 18 Abs. 2 vorsieht, dass Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat (Österreich) ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats (Deutschland) erhält, nur in diesem anderen Staat (Deutschland) besteuert werden dürfen.

Nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA Deutschland dürfen Einkünfte (staatliche deutsche Pension) von einer in Österreich ansässigen Person (Berufungswerber), die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind (Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland), in Österreich gleichwohl bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Vermögen der Person einbezogen werden (Progressionseinkünfte). Dementsprechend war auch diesem Berufungspunkt stattzugeben.

d) Pensionistenabsetzbetrag

Beim angefochtenen Bescheid wurde dem Berufungswerber der Verkehrs- und der Arbeitnehmerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 zugerechnet.

Da der Berufungswerber aber seit 2004 kein bestehendes Dienstverhältnis mehr unterhält, sondern nur noch eine inländische und eine deutsche Pension bezieht, war der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als an Stelle des Verkehrs- und des Arbeitnehmerabsetzbetrages der Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 zu berücksichtigen war.

e) Vorläufigkeit des Bescheides

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Aus welchen Gründen, das Finanzamt der Ansicht war, dass die Einkommensteuerpflicht 2005 (und auch 2006) oder deren Umfang des Berufungswerbers zum Zeitpunkt des Erlassens des angefochtenen Einkommensteuerbescheides (20. November 2006; 2006: 4. Juli 2008) bleibt offen, da das Finanzamt die Vorläufigkeit des Bescheides in keiner Weise begründet hat. Auch der Akteninhalt gibt keinen Hinweis auf eine Ungewissheit im Tatsachenbereich.

Nur vermutet werden kann, dass auch hier die gleiche Überlegung, wie sie in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008 dargelegt wurde, nämlich dass, da das Rechtsmittel (wohl gemeint die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre beginnend mit 2002) betreffend die Nutzungsdauer noch nicht in Bearbeitung sei, die Festsetzung der Einkommensteuer mittels vorläufigem Bescheid erfolge, Hintergrund dafür war, den Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erlassen.

Die Ungewissheit, welche sich aus einer (mit Rechtsmittel bekämpften) Rechtsfrage ergibt, berechtigt jedoch nicht dazu einen Bescheid vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO zu erlassen (siehe Ritz, aaO., Tz 1 und das dort zitierte Erkenntnis VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

Da kein Hinweis auf Ungewissheiten im Tatsachenbereich hinsichtlich des Bestehens und den Umfang der Einkommensteuerpflicht des Berufungswerbers vorliegt, war der Einkommensteuerbescheid 2005 insofern abzuändern, als dieser endgültig erlassen wird.

D) Vorläufige Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008

Entsprechend der unter C) dargelegten Gründe (2006 – C)a), C)b), C)c), C)d), C)e); 2008 – C)a), C)e)) wird auch den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008 stattgegeben, sowie der Einkommensteuerbescheid 2006 hinsichtlich des Pensionistenabsetzbetrages abgeändert und werden weiter die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2008 endgültig erlassen.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 14. Oktober 2010