

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Alfred Zinöcker, Dr. Ernst Grafenhofer und Josef Pointinger über die Berufung der DK u. Mitbes., L, vertreten durch G. Mayrhofer Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 4020 Linz, Nebingerstraße 6, vom 13. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 13. September 2004 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 nach der am 27. April 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Beratung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erzielt Einkünfte aus der Vermietung von Liegenschaften. Im Zuge einer die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 betreffenden Betriebsprüfung wurde der auf die Liegenschaften entfallende Grundanteil neu bewertet. Nach den Feststellungen der Prüferin seien die Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten im Verhältnis der Verkehrswerte auf Gebäude sowie Grund und Boden aufzuteilen. "Nach der aktuellen Rechtsprechung" könne der Grundanteil mit 20 % geschätzt werden, wenn der AfA-Satz 1,5 % betrage. Der Grundanteil werde daher bei allen Liegenschaften mit 20 % geschätzt. Zur Begründung des Ermessensgebrauches für die Wiederaufnahme der Verfahren wurde in Tz 16 des BP-Berichtes vom 16.9.2004 auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und die sich daraus ergebende Gesamtauswirkung verwiesen. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit

der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und nahm mit Bescheiden vom 13.9.2004 die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, und erließ neue Feststellungsbescheide.

Mit Schriftsatz vom 13.10.2004 wurde (nur) gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Berufung erhoben. Darin wurde zunächst das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes bestritten. Das den jeweiligen Steuererklärungen beiliegende Anlagenverzeichnis habe hinsichtlich der aktivierten Wirtschaftsgüter und Anschaffungskosten folgende Angaben enthalten:

Wirtschaftsgut	Anschaffung	AK in S	AK in €
a) Geschäftslokal	01.11.1991	2.133.383,00	155.038,99
Grundanteil geschätzt	01.11.1991	10.000,00	726,73
Grunderwerbsteuer	1992	51.181,00	3.719,47
Grundbuchseintragung	06.04.1992	53.579,00	3.893,74

b) 2 Garagen			
Grunderwerbsteuer anteilig	03.11.1998	11.830,00	859,72
Eintragungsgebühr anteilig	03.11.1998	3.380,00	245,63
Notar anteilig	22.12.1998	11.144,00	809,87
Grundanteil geschätzt	02.11.1998	2.000,00	145,35
Grunderwerbsteuer anteilig	03.11.1998	70,00	5,09
Eintragungsgebühr anteilig	03.11.1998	20,00	1,45
Notar anteilig	22.12.1998	66,00	4,80
c) Wohnung	30.06.2000	2.835.750,00	206.081,99
Grunderwerbsteuer	30.06.2000	99.251,00	7.212,85
Eintragungsgebühr	30.06.2000	28.358,00	2.060,86
Notar	30.06.2000	53.472,00	3.885,96
Grundanteil geschätzt	30.06.2000	14.250,00	1.035,59
Grunderwerbsteuer anteilig	30.06.2000	499,00	36,26
Eintragungsgebühr anteilig	30.06.2000	142,00	10,32
Notar anteilig	30.06.2000	269,00	19,55
Summe		5.646.644,00	410.357,64

Wenngleich der Behörde die entsprechenden Kaufverträge nicht vorgelegen seien, so wären dieser aufgrund der Anlagenverzeichnisse folgende Tatsachen bzw. Sachverhalte bekannt gewesen, die eine Beurteilung bzw. Würdigung hinsichtlich der Höhe des Grundanteils ermöglicht hätten: Die gesamten Anschaffungskosten, welche auf Gebäude und Grund und Boden aufgeteilt wurden; die erworbenen Liegenschaften enthielten einen Grundanteil, welcher im Anlagenverzeichnis regelmäßig angeführt und nicht abgeschrieben worden sei; die Ermittlung des Anteils an Grund und Boden sei schätzungsweise vorgenommen worden (dies sei einerseits durch die Beifügung des Wortes "geschätzt" und andererseits bei den Liegenschaften a) und b) durch die runden Beträge in Höhe von 10.000,00 S und 2.000,00 S ersichtlich); der geschätzte Wert weiche erheblich von den Verkehrswerten ab. Der für Grund und Boden geschätzte Wert erreiche nicht einmal 0,7 % der gesamten Anschaffungskosten. Die Berechnung des Anteils an Grund und Boden sei deshalb zu niedrig ausgefallen, weil diese auf Basis einer Schätzung beruht habe und nicht nach den Verkehrswerten erfolgt sei. Bei Schätzungen könne man immer davon ausgehen, dass diese mit einem gewissen Fehlerpotenzial und einer gewissen Unbestimmtheit behaftet seien. Dies sei der Behörde vollständig und aktenmäßig bekannt gewesen. Die Behörde habe somit den offen ausgewiesenen Grundanteil sowohl der Höhe nach als auch nach der Art der Ermittlung seit dem Jahr 1991 als gesetzmäßig anerkannt. Die Behörde hätte somit bei richtiger rechtlicher Subsumtion des offen gelegten Sachverhaltes zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren

erlassenen Entscheidung kommen können. Die Feststellung der Betriebsprüfung, nämlich den Anteil an Grund und Boden mit 20 % des Gesamtkaufpreises zu schätzen, stelle eine gegenüber der Erstveranlagung andere Beurteilung des in den Beilagen zu den Steuererklärungen offen gelegten Sachverhaltes dar, die eine Wiederaufnahme nicht rechtfertige. Welche Tatsachen der Behörde nachträglich zugänglich gemacht worden seien, von denen sie nicht bereits zuvor Kenntnis gehabt hätte und somit als neu hervorgekommen gegolten hätten, habe die Behörde in ihrer Begründung nicht zum Ausdruck gebracht. Es liege daher kein Wiederaufnahmegrund vor. Die Behörde habe aber nach Ansicht der Berufungswerberin auch das Ermessen bei der Verfügung einer Wiederaufnahme der Verfahren fehlerhaft geübt. Die gemäß § 20 BAO gebotene Interessensabwägung verbiete bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit sei dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei den beiden Gesellschaftern der Berufungswerberin vor und nach der Betriebsprüfung und die sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen stellten sich wie folgt dar:

DK – EK aus Vermietung	2000	2001	2002
Überschuss lt. BP	70.840,00 S	108.659,00 S	8.903,11 €
Überschuss lt. Erklärung	61.686,00 S	99.505,00 S	8.237,85 €
Erhöhung Überschuss lt. BP	9.154,00 S	9.154,00 S	665,26 €
ESt-Nachzahlung aufgrund BP	4.549,98 S	4.599,93 S	332,63 €
Gesamte ESt des Veranlagungsjahres	273.800,00 S	293.050,00 S	22.009,61 €
Verhältnis ESt-NZ zu ESt-Gesamt	0,02 %	0,02 %	0,02 %
DE – EK aus Vermietung			
Überschuss lt. BP	70.840,00 S	108.660,00 S	8.903,11 €
Überschuss lt. Erklärung	61.686,00 S	99.506,00 S	8.237,85 €
Erhöhung Überschuss lt. BP	9.154,00 S	9.154,00 S	665,26 €
ESt-Nachzahlung aufgrund BP	4.032,04 S	3.936,00 S	286,49 €
Gesamte ESt des Veranlagungsjahres	185.229,40 S	164.853,22 S	14.961,92 €
Verhältnis ESt-NZ zu ESt-Gesamt	0,02 %	0,02 %	0,02 %

In Anbetracht der bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe wäre die Behörde verpflichtet gewesen, darzutun, weswegen sie dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit den Vorrang gegeben habe. Eine "konkrete individuelle Begründung" der Ermessensübung fehle komplett. Der bloß formelhafte und inhaltslose Hinweis auf das Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und das Parteiinteresse an der Rechtskraft des Bescheides sei für eine gesetzmäßige Bescheidbegündung nicht ausreichend.

Die Prüferin führte in einer Stellungnahme zu dieser Berufung im Wesentlichen aus, es sei aus den Anlagenverzeichnissen nur erkennbar gewesen, dass die Grundanteile geschätzt wurden. Damit sei jedoch nur das Ergebnis der Schätzung bekannt gewesen. Die Art der Ermittlung (Schätzungsmethode) bzw. möglicherweise vorliegende entscheidende Sachverhaltselemente für eine geringere Schätzung der Grundanteile und deren Berücksichtigung bei der Schätzung seien jedoch aus den Anlageverzeichnissen nicht ersichtlich gewesen. Da jedoch bei einer Schätzung die Art der Ermittlung bzw. die Sachverhaltselemente und deren Würdigung im Rahmen der Schätzung weitaus wichtiger seien als das Ergebnis der Schätzung, seien die entscheidenden Sachverhaltsannahmen nicht bekannt gewesen. Im Zuge der Betriebsprüfung sei nie die Ermittlung der Grundanteile im Schätzungswege beanstandet worden. Es sei nur verlangt worden, die Art der Ermittlung und die entscheidenden Sachverhaltselemente für die derart niedrige Schätzung (z.B. niedrigerer Verkehrswert durch Verunreinigung des Bodens o.ä.) und das daraus resultierende Ergebnis der geschätzten Grundanteile darzulegen. Seitens der steuerlichen Vertretung habe jedoch nicht dargestellt werden können, aufgrund welcher Voraussetzungen die Schätzung der Grundanteile in dieser Weise erfolgt sei. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei somit nicht die Schätzung als solche, sondern die Schätzungsmethode falsch gewählt worden. Die Schätzung sei daher im Zuge der Prüfung berichtigt worden. Im Einvernehmen mit dem steuerlichen Vertreter sei daher vereinbart worden, die Grundanteile im Schätzungswege auf 20 % zu erhöhen. Zur Frage der behaupteten geringfügigen steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe verwies die Prüferin darauf, dass die Summe der anteiligen abschreibbaren Anschaffungskosten der Gebäude von 410.357,62 € auf 328.286,10 € gesenkt worden sei.

Zu diesen Ausführungen der Prüferin nahm die Berufungswerberin mit Schreiben vom 10.3.2005 Stellung. Darin wurde zum Teil das bisherige Vorbringen wiederholt, und neuerlich darauf verwiesen, dass ihrer Ansicht nach keine neuen Tatsachen oder Umstände hervorgekommen wären, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen würden. Ergänzend wurde ausgeführt, dass nach der gegenwärtigen Rechtslage der Grundanteil im Bereich der Vermietung und Verpachtung für entgeltlich erworbene Liegenschaften entweder nach den Verkehrswerten oder – nach Ansicht der Behörde – pauschal mit mindestens 20 % vom Kaufpreis ermittelt werde. Bei der pauschalen Ermittlung mit mindestens 20 % handle es sich ihrer Meinung nach um einen Schätzwert, der möglicherweise auf Erfahrungswerten beruhe. Eine besondere Ermittlungsart respektive Schätzungsmethode könne daraus nicht abgeleitet werden, "da es sich dabei um die Auffassung der Behörde" handle. Bezüglich der Frage der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe orientiere sich die Rechtsprechung am Vergleich der Einkommensteuerbelastung vor und nach der Wiederaufnahme und nicht an der jeweiligen Änderung der Bemessungsgrundlage (VwGH

14.12.1995, 94/15/0003). Die steuerlichen Auswirkungen der gegenständlichen Wiederaufnahmegründe würden ein ähnlich geringfügiges Ausmaß wie jene des zitierten Erkenntnisses aufweisen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29.3.2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Inhaltlich führte das Finanzamt zunächst aus wie die Prüferin in ihrer oben wiedergegebenen Stellungnahme. Nach der "aktuellen Rechtsprechung" könne der Grundanteil, sofern nicht besondere Umstände vorlägen, mit 20 % geschätzt werden. Der Abgabenbehörde sei erst nach Ergehen der Erstbescheide im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden, dass keine Gründe "für eine abweichende Aufteilung der Anschaffungskosten, wie in den Abgabenerklärungen erfolgt", vorhanden wären. Tatsachen seien auch Umstände, die für die Bewertung von Wirtschaftsgütern maßgebend sind. Ungeachtet des Umstandes, dass für das Finanzamt die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher diese Kenntnis zu verschaffen, seien in den später festgestellten Tatsachen Neuerungen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zu erblicken, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten. Dass "zunächst" (gemeint wohl: Vor Durchführung der Betriebsprüfung) keine Ermittlungen durchgeführt worden seien, rechtfertige zudem nicht den Schluss, die Abgabenbehörde habe die Vorgangsweise der Berufungswerberin als gesetzmäßig anerkannt. Zur Frage der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes wies das Finanzamt darauf hin, dass die ertragsteuerlichen Auswirkungen bei den beteiligten Gesellschaftern tatsächlich zwischen 1,5 % und 2,4 % (und nicht wie in der Berufung angeführt 0,02 %) der bisherigen Einkommensteuerschuld betrage. Im gegenständlichen Fall sei eine jährliche Erhöhung des Einnahmenüberschusses um 18.308,00 S (1.330,52 €) erfolgt. Bei einem Einnahmenüberschuss von 123.372,00 S (2000), 199.011,00 S (2001) und 226.711,00 S (2002) ergebe dies eine prozentuelle Erhöhung von 14,83 % (2000), 9,19 % (2001) und 8,07 % (2002). An steuerlichen Auswirkungen bei den Gesellschaftern würden sich 8.682,00 S (2000), 8.495,00 S (2001) und 619,12 € (2002) ergeben. Möge auch die Erhöhung der Einkommensteuerzahllast um 1,5 bis 2,4 % als prozentuell geringfügig bezeichnet werden, sei jedoch die Erhöhung des Einnahmenüberschusses um jährlich 18.308,00 S (54.924,00 im Prüfungszeitraum) sowie die sich daraus ergebende Zahllasterhöhung absolut gesehen nicht als geringfügig zu bezeichnen. Zu dem in der Gegenäußerung vom 10.3.2005 zitierten Erkenntnis des VwGH vom 14.12.1995, 94/15/0003, sei anzuführen, dass die gegenständlichen steuerlichen Auswirkungen die dort genannten Beträge bei um rund 70 % geringeren Einnahmenüberschüssen erreichen bzw. übersteigen würden. Aus den angeführten Gründen sei daher dem öffentlichen Interesse an der Vollziehung der Abgabengesetze sowie dem

Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang vor dem Parteiinteresse einzuräumen.

Im Vorlageantrag vom 3.5.2005 wiederholte die Berufungswerberin im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Aus der Aufteilung der Grundanteile in den Anlageverzeichnissen sei offensichtlich und ohne jeden Zweifel erkennbar, dass der Anteil am Grund und Boden weder nach den Verkehrswerten noch pauschal mit 20 % bewertet worden sei. Auch besondere Sachverhaltselemente für eine niedrigere Bewertung, wie z.B. eine Verunreinigung des Bodens seien nicht vorgelegen. Diesfalls wäre wohl die Beifügung "geschätzt" unpassend gewesen. Darüber hinaus sei es äußerst unwahrscheinlich wenn nicht sogar widersinnig, dass sich ein Wirtschaftstreibender wissentlich ein Geschäftslokal mit einem verunreinigten Grund und Boden anschaffe. Eindeutig erkennbar sei gewesen, dass für die Bewertung keine besondere Ermittlungsart erfolgt sei. Wenn man nun von den drei Bewertungsmöglichkeiten für Grund und Boden (Verkehrswert, Schätzung mit 20 % der Anschaffungskosten, besondere Sachverhaltselemente durch Verunreinigung des Bodens) die dritte, fiktive und äußerst unwahrscheinliche Möglichkeit ausschließe, dann wäre die Behörde sehr wohl in der Lage gewesen, "den Sachverhalt rechtlich zu beurteilen". Dem Betriebsprüfungsbericht seien darüber hinaus keine Feststellungen zu entnehmen, die über den der Behörde bereits im Veranlagungsverfahren bekannten Sachverhalt hinaus gingen und eine Überprüfung der Frage ermöglichten, inwieweit aktenmäßig erkennbar der Behörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden seien, von denen diese nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hätte. Bei einem so niedrig ausgewiesenen Grundanteil hätte die Behörde erkennen müssen, dass die Bewertung ohne besondere Ermittlungsart erfolgt sei (vgl. VwGH 2.3.1993, 91/14/0003). Der Behörde waren im Zuge der Erstveranlagung alle Sachverhaltselemente vollständig bekannt gewesen, die eine richtige rechtliche Beurteilung zugelassen hätten. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung seien ihr keine neuen Erkenntnisse zugänglich geworden. Bei dieser sei lediglich festgestellt worden, dass "keine Gründe für eine abweichende Aufteilung der Anschaffungskosten" vorhanden seien. Dieser Umstand wäre der Behörde bereits bei der ursprünglichen Veranlagung bekannt gewesen bzw. hätte ihr bekannt sein müssen. Die Behörde sei durch die Offenlegung des Grundanteils "nicht im Irrtum" gewesen.

In einem zu Handen der steuerlichen Vertreterin der Berufungswerberin zugestellten Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 20.2.2006 wurde um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

"1) Die beiden im Jahr 1991 gekauften Grundstücke wurden im Zuge einer Liegenschaftsverwertung im Rahmen eines Konkurses erworben. Die Prüferin hielt in einem Aktenvermerk vom 30.8.2004 über ein mit Ihnen um 10:15 Uhr geführtes Gespräch fest, dass nach ihren Angaben laut Aktenvermerk im Jahr 1991 mit dem Magistrat "dieser geringe Betrag" (für den

Anteil an Grund und Boden) vereinbart gewesen sei. Sie würden um 10:30 Uhr einen Anruf vom Magistrat erwarten, und die Prüferin anschließend gleich zurückrufen. Ein solcher Rückruf erfolgte nicht. Erst am 31.8.2004 wurde dem Finanzamt um 9:00 Uhr telefonisch mitgeteilt, dass der Grundanteil mit 20 % angesetzt werden möge.

Sie werden ersucht, den Inhalt der von Ihnen angesprochen Vereinbarung mit dem Magistrat näher zu präzisieren.

Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass keine besonderen Sachverhaltselemente für eine niedrigere Bewertung, wie z.B. eine Verunreinigung des Bodens vorgelegen seien. Es sei eindeutig erkennbar gewesen, dass für die Bewertung keine besondere Ermittlungsart erfolgt sei.

Es ist daher davon auszugehen, dass es hinsichtlich dieser Grundstücke auch kein Schätzgutachten betreffend den Wert des Gebäudes sowie des Grund und Bodens gab. Welche sonstigen Umstände lagen vor, den für Grund und Boden geschätzten Wert mit nicht einmal 0,7 % der gesamten Anschaffungskosten anzusetzen? Wie wurde dieser Anteil konkret ermittelt, und welche Sachverhaltselemente lagen dieser "Schätzung" zugrunde?

Das Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Folgt man der Verantwortung im Vorlageantrag, gewinnt man den Eindruck, dass von der Berufungswerberin der Anteil an Grund und Boden tatsächlich nicht geschätzt wurde, wie dies in den Beilagen zu den Steuererklärungen den Anschein erwecken sollte, sondern der Anteil an Grund und Boden ohne sachlichen Grund (somit im Widerspruch zum tatsächlichen Sachverhalt) unzutreffend niedrig angesetzt wurde. Davon konnte das Finanzamt im abgeschlossenen Verfahren keine Kenntnis haben. Auch im Erstverfahren hätte nur bei weiteren Tatsachenermittlungen festgestellt werden können, dass die "Schätzung" der Berufungswerberin auf unzutreffenden Sachverhaltsannahmen (unrichtiger Wertanteil des Grund und Bodens am Gesamtwert der Liegenschaften) beruhte, der "Schätzung" kein Schätzgutachten zugrunde lag, und in Wahrheit gar keine Schätzung im eigentlichen Sinn, nämlich mit dem Ziel, dem tatsächlichen Wert des Grund und Bodens möglichst nahe zu kommen, vorlag.

2) Auch hinsichtlich der in den Jahren 1998 und 2000 angeschafften Grundstücke ist davon auszugehen, dass keine Schätzgutachten betreffend den Gebäudewert und den Wert des Grund und Bodens vorlagen. Auch hinsichtlich dieser Liegenschaften möge bekannt gegeben werden, welche sonstigen Umstände vorlagen, den für Grund und Boden geschätzten Wert mit nicht einmal 0,7 % der gesamten Anschaffungskosten anzusetzen, wie dieser Anteil konkret ermittelt wurden, und welche Sachverhaltselemente dieser "Schätzung" zugrunde lagen."

In der Stellungnahme vom 20.3.2006 wurde dazu ausgeführt, dass es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides ankomme. Zum Wissensstand der Behörde zähle auch, was im Rahmen einer Betriebsprüfung hervorgekommen sei. Die Prüferfeststellung im Bericht gemäß § 150 BAO laute: "Grundsätzlich sind Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten im Verhältnis der Verkehrswerte auf Gebäude und Grund + Boden aufzuteilen. Nach der aktuellen Rechtsprechung kann der Grundanteil mit 20 % geschätzt werden, wenn der AfA-Satz 1,5 % beträgt. Der Grundanteil wird bei allen drei Liegenschaftsanschaffungen mit 20 % geschätzt." Dem Prüfungsbericht seien weiters keine Feststellungen darüber zu entnehmen, die über den der Behörde bereits im Veranlagungsverfahren bekannten Sachverhalt hinausgingen und welche als neu hervorgekommene Tatsachen beurteilt würden. Die Prüferfeststellung lege vielmehr fest, dass der Grundanteil mit 20 % anzusetzen sei. Der Wissensstand der Behörde habe sich aufgrund der Betriebsprüfung somit nicht verändert. Welche Umstände der Behörde nachträglich bekannt geworden seien, gehe aus dem Bericht nicht hervor. Die im Vorhalt vom 20.2.2006 gestellten Fragen seien daher nicht mehr Gegenstand des Wiederaufnahmeverfahrens. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei der Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es komme darauf an, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass diese schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" beziehe sich damit auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr. Einen Wiederaufnahmegrund bildeten nur neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel. Damit werde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Das Verfahren der Wiederaufnahme diene aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen. Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertige eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Erstbescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten. Zu diesen Tatsachen zählen etwa auch für die Bewertung von Wirtschaftsgütern maßgebende Umstände (Ritz, BAO³, § 303 Tz 8). Keine Wiederaufnahmsgründe sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem 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 gelangen hätte können (Judikurnachweise bei Ritz, BAO³, § 303, Tz 10). Es ist somit entscheidend, ob sich die Behörde beim damaligen Informationsstand ein klares Bild vom tatsächlichen Sachverhalt verschaffen konnte, ohne hiezu noch irgendwelche zusätzlichen Erhebungen durchführen zu müssen (Stoll, BAO, 2933).

Soll eine Tatsache als neu hervorgekommen und damit als Wiederaufnahmsgrund gelten können, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände bekannt wurden, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Das Erfordernis der Aktenkundigkeit ist bei Feststellungen der Organe der Betriebsprüfung in ihren Berichten und Arbeitsbögen erfüllt (Stoll, BAO, 2932).

In der Stellungnahme zur gegenständlichen Berufung führte die Prüferin aus, dass im Zuge der Prüfung verlangt worden sei, die Art der Ermittlung und die entscheidenden Sachverhaltselemente für die geringe Schätzung des Wertes des Grund und Bodens darzulegen. Seitens der steuerlichen Vertretung habe jedoch nicht dargestellt werden können, aufgrund welcher Voraussetzungen die Schätzung der Grundanteile erfolgt sei. Dem gegenständlichen Arbeitsbogen ist dazu zu entnehmen, dass die Prüferin am 30.8.2004 diesbezüglich mit der steuerlichen Vertreterin Kontakt aufgenommen hatte. Diese habe darauf hingewiesen, dass laut Aktenvermerk im Jahr 1991 mit dem Magistrat "dieser geringe Betrag" vereinbart gewesen sei. Es werde ein Anruf vom Magistrat erwartet, und die Prüferin anschließend gleich zurückgerufen. Ein solcher Rückruf erfolgte jedoch nicht. Am 31.8.2004 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass der Grundanteil mit 20 % angesetzt werden möge.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde somit festgestellt, dass es für die äußerst geringe Höhe des Wertansatzes für Grund und Boden keine sachliche Grundlage gab, der Wertansatz also im Widerspruch zum tatsächlichen Sachverhalt gewählt wurde. Wie bereits im Vorhalt vom

20.2.2006 ausgeführt, hätte das Finanzamt dies aber auch im Erstverfahren nur bei weiteren Tatsachenermittlungen feststellen können. Zwar kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen neu hervorgekommen sind, auf den Wissensstand der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides an. Unzutreffend ist jedoch die Ansicht der Berufungswerberin, dass zu diesem Wissensstand der Behörde auch das zähle, was im Rahmen einer Betriebsprüfung hervorgekommen sei, und sich dieser aufgrund der Betriebsprüfung nicht verändert habe. Erst im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass für den geringen Wertansatz für Grund und Boden keine sachlichen (den Tatsachen entsprechenden) Gründe vorlagen bzw. von der steuerlichen Vertreterin ins Treffen geführt werden konnten. Konkludent wurde damit auch festgestellt, dass Schätzgutachten über den Wert der Grundstücke nicht vorgelegen sind. Dabei handelt es sich aber um eine Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (VwGH 21.4.2005, 2000/15/0115). Auf das Fehlen solcher Gutachten wurde auch im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 20.2.2006 hingewiesen.

Zu der im Vorlageantrag geäußerten Ansicht der Berufungswerberin, bei einem so niedrig ausgewiesenen Grundanteil hätte die Behörde schon im Erstverfahren erkennen müssen, dass die Bewertung "ohne besondere Ermittlungsart" erfolgt sei, ist zweierlei festzustellen. Zum einen übersieht die Berufungswerberin, dass sie damit aus den offenen gelegten Tatsachen einen Schluss auf das Vorliegen weiterer Tatsachen zieht. Ein Sachverhalt ist aber dann nicht vollständig bekannt, wenn lediglich von den offen gelegten Tatsachen Schlussfolgerungen auf das Vorliegen weiterer Tatsachen gezogen werden (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0028). Zum anderen hat die Prüferin in ihrer Stellungnahme zutreffend ausgeführt, aus den Anlageverzeichnissen sei nur erkennbar gewesen, dass die Grundanteile geschätzt worden waren. Die Art der Ermittlung dieser Schätzungsergebnisse bzw. möglicherweise vorliegende entscheidende Sachverhaltselemente für eine geringere Schätzung der Grundanteile und deren Berücksichtigung bei der Schätzung waren aus den Anlageverzeichnissen dagegen nicht ersichtlich. Diese hätten auch im Erstverfahren nur durch weitere Ermittlungen der Behörde festgestellt werden können.

Zur Aufteilung der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist – ausgehend vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft – jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (z.B. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0088). Eine "aktuelle Rechtsprechung", wonach der Grundanteil mit 20 % geschätzt werden könnte, wenn der AfA-Satz 1,5 % betrage, ist dem unabhängigen Finanzsenat nicht bekannt. Den Einkommensteuerrichtlinien, aus denen über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können, ist zu entnehmen, dass bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5 % angesetzt wird, der Ansatz für den

ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 % erfolgt. Ergeben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führt, ist eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen (EStR 2000, Rz 6447).

Es ist daher keineswegs so, dass in einem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger einen (allenfalls auch wesentlich) geringeren Prozentsatz als 20 % für den Wert des Grund und Bodens in Ansatz bringt, das Finanzamt ohne nähere Prüfung vom erklärten Ausmaß abweichen und durch den erwähnten Durchschnittssatz ersetzen dürfte. Gerade dafür bedürfte es einer Überprüfung der sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen und damit weiterer Ermittlungen. Es trifft daher nicht zu, dass das Finanzamt bereits im Erstverfahren ohne weitere Erhebungen den Wert für Grund und Boden entgegen dem in den Anlageverzeichnissen dargestellten Ausmaß mit 20 % der gesamten Anschaffungskosten annehmen hätte dürfen, und damit zu den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden hätte gelangen können.

Unzutreffend ist schließlich der Einwand in der Berufung, es wäre im gegenständlichen Fall lediglich eine gegenüber der Erstveranlagung andere rechtliche Beurteilung des in den Beilagen zu den Steuererklärungen offen gelegten Sachverhaltes erfolgt, die eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht rechtfertige. Zwar dient eine Wiederaufnahme nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (Ritz, BAO³, § 303 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Zum einen setzt dies aber voraus, dass der Sachverhalt den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend offen gelegt wurde. Zum anderen ist die Frage, welchen Wert ein Grundstück (hier: Der Grund und Boden eines bebauten Grundstückes) hat, keine Rechtsfrage, sondern eine Sachverhaltsfrage.

Insgesamt gesehen lagen daher im gegenständlichen Fall die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO für die Verfügung der Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren vor.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme

letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, BAO³, § 303 Tz 38 mwN).

Amtswegige Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut bzw. relativ) sind. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (Ritz, BAO³, § 303 Tz 40 mit Judikaturnachweisen). Im gegenständlichen Fall erfolgten neben der Erhöhung des Wertansatzes für Grund und Boden und damit der Verminderung der AfA-Bemessungsgrundlage für die Gebäude keine sonstigen Änderungen der Feststellungsbescheide. Sämtliche steuerliche Auswirkungen sind daher im gegenständlichen Fall auf den vorliegenden Wiederaufnahmegrund zurückzuführen.

Stellt sich die Frage der amtswegigen Wiederaufnahme von Verfahren über Grundlagenbescheide (z.B. einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO), so werden die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül *miteinzubeziehen* sein (Ritz, BAO³, § 303 Tz 44). Es sind daher sowohl die Auswirkungen bei der Personengemeinschaft als auch bei den an dieser Beteiligten zu berücksichtigen.

Wie die Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Berufung festgestellt hat, verminderte sich die Summe der anteiligen abschreibbaren Anschaffungskosten der Gebäude bei der Personengemeinschaft von 410.357,62 € auf 328.286,10 €, und damit um 82.071,52 € bzw. 20 %. Eine geringfügige "steuerliche" Auswirkung bei der Gesellschaft liegt damit nicht vor. Ertragsteuerliche Auswirkungen ergeben sich naturgemäß nicht bei der Gesellschaft, sondern bei den Beteiligten. Aber auch bei diesen kann nicht von nur geringfügigen steuerlichen Auswirkungen gesprochen werden. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend dargestellt, erhöhten sich die Einnahmenüberschüsse bei den Gesellschaftern um 14,83 % (2000), 9,19 % (2001) und 8,07 % (2002):

DK – EK aus Vermietung	2000	2001	2002
Überschuss lt. BP	70.840,00 S	108.659,00 S	8.903,11 €
Überschuss lt. Erklärung	61.686,00 S	99.505,00 S	8.237,85 €
Erhöhung Überschuss lt. BP	9.154,00 S	9.154,00 S	665,26 €
Prozentuelle Erhöhung	14,83 %	9,19 %	8,07 %
DE – EK aus Vermietung			
Überschuss lt. BP	70.840,00 S	108.660,00 S	8.903,11 €
Überschuss lt. Erklärung	61.686,00 S	99.506,00 S	8.237,85 €
Erhöhung Überschuss lt. BP	9.154,00 S	9.154,00 S	665,26 €
Prozentuelle Erhöhung	14,83 %	9,19 %	8,07 %

Vergleicht man die Einkommensteuernachforderungen aufgrund der Betriebsprüfung mit der gesamten Einkommensteuer der jeweiligen Veranlagungsjahre, ergibt sich nicht ein Verhältnis von 0,02 % in allen Jahren, wie in der Berufung dargestellt, sondern ergeben sich – wie in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt – ertragsteuerliche Auswirkungen bei den Gesellschaftern zwischen 1,5 % und 2,4 %:

DK – EK aus Vermietung	2000	2001	2002
ESt-Nachzahlung aufgrund BP	4.549,98 S	4.599,93 S	332,63 €
Gesamte ESt des Veranlagungsjahres	273.800,00 S	293.050,00 S	22.009,61 €
Verhältnis ESt-NZ zu ESt-Gesamt	1,66 %	1,56 %	1,51 %
DE – EK aus Vermietung			
ESt-Nachzahlung aufgrund BP	4.032,04 S	3.936,00 S	286,49 €
Gesamte ESt des Veranlagungsjahres	185.229,40 S	164.853,22 S	14.961,92 €
Verhältnis ESt-NZ zu ESt-Gesamt	2,17 %	2,38 %	1,91 %

Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren (z.B. Einkommen- und Umsatzsteuer dreier Jahre), so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen. Dabei ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar keine Saldierung verschiedener Abgabenarten vorzunehmen (z.B. Einkommensteuer und Umsatzsteuer). Die steuerlichen Auswirkungen innerhalb einer Abgabenart sind jedoch nicht je Veranlagungsjahr, sondern insgesamt zu betrachten. Weiters ist zu bedenken, dass beispielsweise eine Wiederaufnahme des Verfahrens als Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung nicht voraussetzt, dass jedes Jahr vom Prüfungsauftrag umfasst ist. Umfasst der Prüfungsauftrag drei Jahre, kommen aber Wiederaufnahmegründe auch für vor bzw. nach dem Prüfungszeitraum liegende Zeiträume hervor, so ist gegebenenfalls auch diesbezüglich die Wiederaufnahme zu verfügen bzw. sind in das Entscheidungskalkül für die Ermessenübung der geprüften drei Jahre auch die steuerlichen Auswirkungen von Wiederaufnahmen außerhalb dieses Zeitraumes liegender Verfahren miteinzubeziehen (Ritz, BAO³, § 303 Tz 41 ff mwN). Insgesamt gesehen ist also der gesamte Zeitraum zu betrachten, in dem sich steuerliche Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe ergeben.

Zu Recht wies daher das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass die jährliche Erhöhung des Einnahmenüberschusses bei den Gesellschaftern in Höhe von insgesamt 18.308,00 S im Prüfungszeitraum zu einer Erhöhung des Überschusses von 54.924,00 S und daraus sich ergebenden Einkommensteuernachforderungen bei den Gesellschaftern geführt hat, die absolut gesehen nicht mehr als nur geringfügig zu bezeichnen sind. Beim Gesellschafter DK ergaben sich für die Jahre 2000 bis 2002 ESt-Nachzahlungen

aufgrund der BP in Höhe von insgesamt 13.727,00 S, bei der Gesellschafterin DE in Höhe von 11.910,23 S, bei beiden Gesellschaftern gemeinsam somit 25.637,23 S.

Selbst wenn man die Wirkungen des Wiederaufnahmegrundes nur auf diese drei Jahre beschränkt, in denen es zu Wiederaufnahmen des Verfahrens kam, liegen bereits steuerliche Auswirkungen vor, die nicht mehr als geringfügig bezeichnet werden können.

Darüber hinaus ist jedoch auch noch zu bedenken, dass die Verminderung der AfA-Bemessungsgrundlage sich nicht nur in den gegenständlichen Jahren 2000 bis 2002 steuerlich auswirkt, sondern auch in den Folgejahren bis zur endgültigen Abschreibung der Gebäude. Angesichts der Anschaffungszeitpunkte der Gebäude liegen noch lange Abschreibungszeiträume vor, in denen sich die Verminderung der AfA-Basis steuerlich auswirken wird. Auch unter diesem Gesichtspunkt kann daher von keiner geringfügigen steuerlichen Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes ausgegangen werden.

Es liegt damit keine fehlerhafte Ermessensübung seitens des Finanzamtes vor. Da keine nur geringfügigen steuerlichen Auswirkungen gegeben sind, war die Verfügung der Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren zweckmäßig. Damit wird auch ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis erzielt. Weiters wird damit auch dem öffentlichen Interesse im Sinne des § 20 BAO, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, Rechnung getragen. Andere Billigkeitsgründe, die eine Abstandnahme von der Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen und diese Zweckmäßigsgründe überwiegen würden, wurden von der Berufungswerberin nicht vorgebracht. Zu Recht wurde daher bereits vom Finanzamt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit eingeräumt. Insgesamt wird damit auch dem Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen Rechnung getragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. Mai 2006