



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 4

GZ. RV/0681-W/07,  
miterledigt RV/0680-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Dkfm. Dr. jur. Peter J. Hofbauer & Partner Wirtschaftsprüfungs KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 sowie betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird abgeändert und die Einkommensteuer mit € 31.438,27 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederauf-nahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

1.) Im Jahre 2001 gab der damalige steuerliche Vertreter dem Finanzamt für den 1. Bezirk be-kannt, dass die (zu diesem Zeitpunkt noch minderjährige) Bw. (in der Folge mit Bw. bezeichnet) nach ihrem am 23. November 1998 verstorbenen Vater H.S. unter anderem die beiden Liegenschaften 1120 Wien, M-Gasse 42, und 1010 Wien, R-Platz 7, die vermietet würden, geerbt habe. Das komplizierte Verlassenschaftsverfahren sei durch Einantwortung

vom 10. Jänner 2001 beendet worden. Die Bw. sei deshalb erstmals ab dem Jahre 1999 einkommen- und umsatzsteuerpflichtig.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 wurde hinsichtlich des Gebäudes in der M-Gasse 42 die Absetzung für Abnutzung (AfA) mit dem Vermerk „wie Vorjahr“ mit S 106.862,40 (€ 7.765,99) angegeben. Weiters heißt es in Bezug auf die vermieteten Geschäftslokale am R-Platz 7, dass die „AfA 1,5 % (wie Vorjahr)“ S 37.250,00“ (€ 2.707,06) betrage. Die vom Vater der Bw. in den Jahren 1994 und 1995 gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträge in der Höhe von S 404.431,58 (€ 29.391,19) wurden nach der Übergangsregelung des § 116 Abs. 5 EStG 1988 vollständig aufgelöst. Das Finanzamt legte die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 836.282,00 (€ 60.774,98) sowie aus zwei Waisenrenten dem Einkommensteuerbescheid vom 25. September 2001 zugrunde.

Auch für die Jahre 2000 und 2001 wurde die AfA für die beiden Liegenschaften jeweils mit S 106.862,40 bzw. S 37.250,00 angegeben.

Für die Jahre 2002 und 2003 dagegen erklärte der damalige steuerliche Vertreter die AfA in Höhe von € 2.053,70 (S 28.259,53) bzw. € 597,14 (S 8.216,83) und merkte diesbezüglich an, dass es sich bei diesen Beträgen um „3 % vom EW“ handle.

2.) Nachdem für sämtliche strittigen Jahre erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide ergangen waren sowie der vormalige steuerliche Vertreter verstorben war, brachte der neue Vertreter der Bw. mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2005 hinsichtlich des Jahres 1998 beim Finanzamt eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG ein. Darin heißt es, dass verabsäumt worden sei, für das Jahr 1998 eine Einkommensteuererklärung einzureichen, obwohl der Bw. die Mieteinnahmen für Dezember 1998 zugeflossen seien und darüber hinaus die noch nicht verbrauchten steuerfreien Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 im Jahre 1998 teilaufzulösen gewesen wären. Diese nicht verbrauchten Beträge seien allerdings zur Gänze in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 aufgelöst und versteuert worden.

Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 für beide Liegenschaften unter Abzug des nicht abschreibbaren Grundanteiles gestellt, wobei diesbezüglich zwei auf dem Ertragswertverfahren basierende Gutachten über den Verkehrswert zum Jahreswechsel 1998/1999 - erstellt jeweils im Dezember 2005 - dem Finanzamt übermittelt wurden. Dabei wurde die AfA (jeweils unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 60 Jahren) betreffend das Mietobjekt M-Gasse 42 mit € 16.000,00 (S 220.164,80) sowie betreffend das Objekt R-Platz 7 mit € 8.266,67 (S 113.751,81) angegeben.

In der beigelegten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (und damit auch das Einkommen) mit Null angegeben, da der sich aus den Mieteinnahmen und den Werbungskosten (AfA von den fiktiven Anschaffungskosten) ergebende Verlust gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 mit einer entsprechenden Teilauflösung der steuerfreien Beträge ausgeglichen wurde.

Weiters stellte der Vertreter der Bw. mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2005 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, in eventu gemäß § 304 BAO hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2003. Begründend heißt es unter Bezugnahme auf die vom vormaligen steuerlichen Vertreter abgegebenen Steuererklärungen, dass die Veranlagungen der Jahre 1999 bis 2001 insofern mit einem Mangel behaftet seien, als die vom verstorbenen Vater der Bw. geltend gemachte AfA fortgeführt worden sei, obwohl § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 normiere, dass bei unentgeltlich erworbenen Gebäuden für die Abschreibung entweder der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen sei oder aufgrund eines Antrages die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen seien. Dieser besagte Antrag sei im Zuge der Selbstanzeige für das Jahr 1998 gestellt worden. Es seien zwischenzeitlich Gutachten über den Verkehrswert der beiden Liegenschaft erstellt worden. Für die Jahre 2002 und 2003 sei der Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 im Sinne der jüngeren Rechtsprechung des VfGH zu § 303 BAO zu berücksichtigen. Zahlenmäßig ergebe dies die Auswirkung, dass für die Jahre 1999 bis 2001 zusätzlich eine AfA von S 189.804,26 (€ 13.793,61), für die Jahre 2002 und 2003 zusätzlich eine AfA von € 22.424,31 (S 308.565,23) zu berücksichtigen seien.

Letztlich komme es im Jahre 1999 durch den Teilverbrauch der steuerfreien Beträge im Jahre 1998 zu Reduzierungen.

3.) Diese beiden Schriftsätze wurden vom Finanzamt wie folgt erledigt:

a) Zum einen erließ das Finanzamt am 13. Dezember 2006 einen (erstmaligen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998, in dem sowohl die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als auch das Einkommen erklärungsgemäß mit Null festgesetzt wurden. In der zusätzlichen Bescheidbegründung heißt es, dass das durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der AfA an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, grundsätzlich in jenem Jahr zu erfolgen habe, in welchem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Mietobjektes erziele. Eine Verpflichtung zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 habe (im Hinblick auf die Höhe der Einkünfte) gemäß § 42 EStG 1988 nicht bestanden. Das Wahlrecht könne deshalb im ersten nachfolgenden Jahr ausgeübt werden, im welchem die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung bestehe oder tatsächlich eine Steuererklärung eingereicht worden sei. Im gegenständlichen Fall sei dies das Jahr 1999. Da dies-

bezüglich die vom Vorbesitzer bereits gewählte AfA-Basis beibehalten worden sei, sei das durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht (auch für die Veranlagungen der nachfolgenden Jahre) konsumiert worden. Eine Berechnung der AfA auf Basis der vorgelegten Gutachten komme daher nicht zum Tragen. Die (Halbjahres)AfA für das gegenständliche Jahr 1998 betrage deshalb S 53.431,20 (€ 3.883,00) bzw. S 18.625,00 (€ 1.353,53), wobei sich durch die entsprechende Auflösung der steuerfreien Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 die aus dem Spruch ersichtlichen Einkünfte von Null ergäben.

b) Weiters nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 14. Dezember 2006 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO „auf Grund der Anregung der Bw.“ wieder auf. Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid, in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nunmehr mit S 817.055,00 (€ 59.377,70) - im Vergleich zu den ursprünglich angesetzten S 836.282,00 bzw. € 60.774,98 - festgesetzt wurden. Begründend wurde auf die Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 sowie darauf verwiesen, dass durch die Veranlagung der Einkommensteuer 1998 sich hinsichtlich der Auflösung der steuerfreien Beträge insoweit Änderungen ergeben hätten.

c) Zuletzt wies das Finanzamt mit Bescheid vom ebenfalls 14. Dezember 2006 den Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2000 bis 2003 ebenfalls unter Bezugnahme auf die Bescheidbegründung für das Jahr 1998 als unbegründet ab.

4.) Mit Schriftsatz vom 8. Jänner 2007 erhab die Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 sowie gegen den Bescheid, mit dem der Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 abgewiesen wurde, Berufung. Begründend heißt es, dass der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach das durch das EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht dadurch verbraucht worden sei, als man die vom Vorbesitzer gewählte AfA-Basis behalten habe, nicht beigepflichtet werden könne. In Wahrheit sei die AfA-Basis vom Vater der Bw. aufgrund der Anschaffungskosten festgestellt und im Jahre 1999 einfach weitergeführt worden. Weiters müsse der Antrag für jenes Jahr gestellt werden, in dem das Gebäude unentgeltlich erworben worden sei. Dies sei im Jahre 1998 der Fall gewesen. Es werde deshalb der Antrag gestellt, die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten gemäß den vorgelegten Gutachten anzuerkennen.

5.) Das Finanzamt erließ daraufhin am 23. Jänner 2007 folgende Berufungsverentscheidungen:

a) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 wurde aufgehoben, da bei der erstmaligen Festsetzung der Einkommensteuer im Dezember 2006 bereits Verjährung eingetreten sei (Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist mangels Verlängerungshandlungen am 31. Dezember 2003).

b) Hinsichtlich des Jahres 1999 wurde auf Grund der Berufung der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie schon im ursprünglichen Bescheid vom 25. September 2001 wieder mit S 836.282,00 (€ 60.774,98) festgesetzt wurden. In der zusätzlichen Bescheidbegründung heißt es, dass mit der im Juni 2001 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 die AfA vom Einheitswert (wie bisher) geltend gemacht worden sei. Das vom Gesetz eingeräumte Wahlrecht sei damit konsumiert worden, weshalb nach der Rechtsprechung des VwGH kein neuerliches Wahlrecht zustehe. Eine nochmalige Ausübung des Wahlrechtes im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens oder eines Wiederaufnahmeantrages (keine neuen Tatsachen, kein neu hervorgekommenes Beweismittel) sei nicht möglich. Die AfA sei daher weiterhin vom Einheitswert anzusetzen.

c) Die Berufung gegen den, den Antrag auf Wiederaufnahme hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2003 abweisenden Bescheid wurde im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass es sich im konkreten Fall bei den beiden Gutachten um „neu entstandene“ Beweismittel handle, die erst nach Rechtskraft der gegenständlichen Einkommensteuerbescheide erstellt worden seien. Das Hervorkommen von Umständen, die nur auf Antrag zu berücksichtigen seien, führten, wenn kein solcher Antrag vorliege, zu keiner Wiederaufnahme.

6.) Im mit 22. Februar 2007 datierten Vorlageantrag betreffend die Jahre 1999 bis 2003 heißt es, dass durch das bisherige Verfahren geklärt worden sei, dass der Antrag nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 auch für das Jahr gestellt werden könne, in dem erstmals positive Einkünfte anfallen, mithin im gegenständlichen Fall im Jahre 1999. Das Finanzamt gehe in sämtlichen Begründungen davon aus, dass mit der Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 1999 das Wahlrecht konsumiert und darin die AfA vom Einheitswert berechnet worden sei. Dies sei unrichtig, da 1999 beim Objekt M-Gasse 42 als Afa-Basis die antiken Anschaffungskosten des verstorbenen Vaters weitergeführt worden seien. Gleichfalls seien beim Objekt R-Platz 7 wie auch 1998 1,5 % AfA angesetzt worden. Dies bedeute, dass die Fortführung der Normalabschreibung in Höhe der Vorjahre im Jahre 1999 jedenfalls unrichtig sei. Da nach ständiger Rechtsprechung des VwGH der Antrag auf Berechnung der AfA von den fiktiven Herstellungskosten auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden könne, werde ausdrücklich noch einmal dieser Antrag auf Festsetzung der AfA mit € 16.000,00 (S 220.164,80) bzw. € 8.266,67 (S 113.751,81) gestellt. Diese Beträge würden auch für die Jahre 2000 und 2001 gelten. In den Jahren 2002 und 2003 habe der vormalige steuerliche Vertreter - aus nicht nachvollziehbaren Gründen - die AfA vom Einheitswert berechnet. Auch für diese beiden Jahren müssten diese Beträge weitergeführt werden.

Als Beilagen wurden zum einen die für den Vater der Bw. erstellten Überschussrechnungen für die beiden Mietobjekte aus dem Jahre 1998, sowie die beiden letzten Einheitswertbescheide

vom 1. Jänner 1988 bzw. 1991 vorgelegt. Danach beträgt der (erhöhte) Einheitswert für die Liegenschaft M-Gasse 42 S 942.000,00 (€ 68.457,81) sowie derjenige (als Miteigentümer) für die Liegenschaft R-Platz 7 S 273.894,00 (€ 19.904,65).

7.) Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit Bericht vom 2. März 2007 zur Entscheidung vor und gab den Streitpunkt wie folgt an: „Strittig ist, ob bei einem unentgeltlichen Erwerb und Weiterführung der AfA vom Einheitswert der Antrag auf fiktive Anschaffungskosten im Wiederaufnahmeverfahren gestellt werden kann und das Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft, das nach der Rechtskraft der Steuerbescheide erstellt wurde, eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellt.“

Nachdem die Bw. vom Finanzamt gemäß § 276 Abs. 6 BAO von der Berufungsvorlage unter Anchluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes verständigt wurde, brachte der Vertreter mit dem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 17. April 2007 vor, dass der Streitpunkt insofern unrichtig wiedergegeben worden sei, als in Wahrheit strittig sei, ob die Weiterführung der AfA von den Anschaffungskosten, die der verstorbene Vater gehabt habe, die Konsumation des Wahlrechtes gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 darstelle, da die AfA bis zum Todestag nicht vom Einheitswert gerechnet worden sei. Daher sei in den Steuererklärungen ab dem Jahre 1999 eine zu hohe AfA geltend gemacht worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die streitgegenständliche Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 bestimmt für den Fall, dass ein Gebäude nicht zu einem Betriebsvermögen gehört und unentgeltlich erworben wird, für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung (AfA) der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen ist. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Dieser Antrag, die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, muss grundsätzlich in jenem Kalenderjahr gestellt werden, in dem das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

Unstrittig hat im gegenständlichen Fall die Bw. die beiden Gebäude, die von ihrem Vater zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurden, unentgeltlich von Todes wegen als Erbin erworben. Als Zeitpunkt des Erwerbes ist der Todestag ihres Vaters, mithin der 23. November 1998, anzusetzen.

Außer Streit steht weiters, dass der Bw. schon im Jahre 1998 Mieteinnahmen zugeflossen sind. Konkret handelt es sich dabei um die (Netto-)Einnahmen vom Dezember 1998 in Höhe von S 52.829,64 (€ 3.839,28).

Bezugnehmend auf das durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 eingeräumte „Wahlrecht“ hat der VwGH im Erkenntnis vom 18.7.2001, 98/13/0003, zum Ausdruck gebracht, dass von diesem Wahlrecht dann noch nicht konkret Gebrauch gemacht worden ist, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Fall, in welchem sich bei Ansatz einer von den fiktiven Anschaffungskosten berechneten AfA ein Verlust ergibt, auf eine nach § 41 Abs. 2 fristgebunden zu beantragende Verlustveranlagung verzichtet, weil in einem solchen Fall die Entscheidung des Steuerpflichtigen über die Antragstellung iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 nicht ausreichend klargestellt ist.

Aus diesem Erkenntnis ist abzuleiten, dass dieses gesetzlich eingeräumte Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der AfA an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten heranziehen, grundsätzlich in jenem Jahr zu erfolgen hat, in welchem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Mietobjektes erzielt. Wenn allerdings der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Höhe der Einkünfte nicht verpflichtet ist, für dieses Jahr eine Steuererklärung einzureichen, und die Einreichung auch tatsächlich unterlässt, kann er das Wahlrecht im ersten nachfolgenden Jahr ausüben, in welchem die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung besteht oder er tatsächlich eine Steuererklärung einreicht (vgl. VwGH vom 12.9.2002, 99/15/0152).

Sowohl das Finanzamt als auch die Bw. gehen letztendlich davon aus, dass für das Jahr 1998 keine Steuererklärungspflicht bestanden hat. Diese Beurteilung wird auch vom UFS geteilt. So hat die Bw. selbst in der von ihr nachträglich eingereichten Steuererklärung für das Jahr 1998 die Einkünfte mit Null angegeben, wobei den Mieteinnahmen die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten gegenübergestellt und der sich ergebende Verlust mit den gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 aufzulösenden steuerfreien Beträgen nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 ausgeglichen wurden. Bei einer Berechnung der AfA vom Einheitswert würde sich zwar ein positives Einkommen, aber ebenfalls - mangels nichtselbständiger Einkünfte - keine Steuererklärungspflicht im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ergeben.

Das maßgebliche Jahr für die Ausübung des in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 eingeräumten Wahlrechtes ist demnach 1999.

Wie oben ausgeführt hat die Bw. bzw. deren damaliger steuerlicher Vertreter diesbezüglich die vom verstorbenen Vater erklärte und auf den historischen Anschaffungskosten basierende AfA fortgeführt.

Unbestreitbar wurde demnach im Zusammenhang mit der Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 1999 dieser in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 geforderte ausdrückliche Antrag auf Heranziehung der fiktiven Anschaffungskosten nicht gestellt.

Das Finanzamt hat in der Folge im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 25. September 2001 die Einkünfte erklärungsgemäß veranlagt, ist demnach ebenso wie die Bw. von einer AfA-Fortführung ausgegangen. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Ebenso hat das Finanzamt auch in den nachfolgenden Jahren 2000 und 2001 erklärungsgemäße Veranlagungen durchgeführt und als AfA die vom verstorbenen Vater der Bw. ange-setzten Beträge anerkannt (vgl. Einkommensteuerbescheide vom 25. September 2001 und vom 17. Februar 2003).

In den Jahren 2002 und 2003 hat die Bw. dagegen die AfA vom Einheitswert berechnet (vgl. die entsprechenden Einkommensteuerbescheide vom 12. September 2003 und vom 11. Oktober 2004).

Festzuhalten ist demnach, dass für die Jahre 1999 bis 2001 sowohl die Bw. als auch das Finanzamt eine „falsche“ AfA-Bemessungsgrundlage herangezogen haben. Die demgegenüber vom Finanzamt etwa in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1999 vertretene Ansicht, die Bw. hätte die AfA auch in diesem Jahr schon vom Einheitswert berechnet, ist angesichts der Aktenlage unverständlich. Ab dem Jahre 2002 dagegen hat die Bw. richtigerweise in Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 den Einheitswert als AfA-Bemessungsgrundlage genommen.

Der VwGH hat nun mehrfach ausgesprochen, dass im Falle, dass das „Wahlrecht“ (Einheitswert zum letzten vor dem unentgeltlichen Erwerb liegenden Feststellungszeitpunkt oder auf Antrag fiktive Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des Erwerbes) ausgeübt worden sei, kein neuerliches Wahlrecht zustehe (Erkenntnisse vom 5.4.1989, 88/13/0217, bzw. vom 1.7.1992, 91/13/0062). Das Wahlrecht ist demnach mit der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides jenes Jahres „konsumiert“, in welchem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Objektes erzielt hat. Im gegenständlichen Fall ist dies nach den vorstehenden Ausführungen das Jahr 1999.

Der von der Bw. im Schreiben vom 17. April 2007 dargelegte „Streitpunkt“, ob die Weiterführung der AfA von den historischen Anschaffungskosten ebenfalls die Konsumation des Wahlrechtes darstelle, ist in diesem Sinne aber eindeutig zu bejahen, da eben kein ausdrücklicher Antrag auf Zugrundelegung der fiktiven Anschaffungskosten gestellt worden ist (vgl. auch Kohler, SWK 2001, S. 779, wonach bei irrtümlicher Weiterführung der alten AfA das Wahlrecht konsumiert sei).

Der Umstand, dass das Finanzamt in Bezug auf das Einkommensteuerverfahren für das für die Antragstellung maßgebliche Jahr 1999 am 14. Dezember 2006 die Wiederaufnahme verfügt, demnach den Einkommensteuerbescheid vom 25. September 2001 aufgehoben und einen neuen Einkommensteuerbescheid - mit lediglich einer Änderung hinsichtlich der Auflösung der steuerfreien Beträge nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 - erlassen hat, gegen den die Bw. in der

Folge berufen hat, wobei sie im Rahmen dieser Berufung erstmals den Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 gestellt hat, kann an der mit der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 25. September 2001 eingetretenen „Konsumation des Wahlrechtes“ nichts mehr ändern.

Zwar darf dieser Antrag nach den beiden Erkenntnissen des VwGH vom 23.4.1980, 1690/79, bzw. vom 11.11.2008, 2004/13/0040, grundsätzlich auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden. Begründend hat der VwGH im erstgenannten Erkenntnis zur gleichlautenden Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1972 darauf verwiesen, dass darin nicht angeordnet sei, dass dieser Antrag gleichzeitig mit der Überreichung der Steuererklärung beim Finanzamt gestellt werden müsse und überdies die AfA-Berechnung vom Einheitswert eines Gebäudes nur ein aus Verwaltungsvereinfachungsgründen gewählter Pauschalierungsvorgang sei.

Die von der Bw. vertretene Ansicht, aufgrund des durch die verfügte Wiederaufnahme wiederum offenen Einkommensteuerverfahrens des Jahres 1999 könne sie „nachträglich“ - unter Vorlage erst sieben Jahre nach dem Bewertungsstichtag verfasster Gutachten - den gegenständlichen Antrag stellen, obwohl schon für die nachfolgenden Jahre 2000 bis 2003 rechtskräftige Einkommensteuerbescheide vorliegen, steht nach Ansicht des UFS aber im Widerspruch zu dem den schon oben erwähnten Erkenntnissen des VwGH vom 5.4.1989 bzw. vom 1.7.1992 zugrundeliegenden Gedanken, dass sich ein Steuerpflichtiger im Jahr der Anschaffung bzw. der Erzielung von Einkünften definitiv für die AfA-Bemessungsgrundlage entscheiden muss und diese in den nachfolgenden Jahren nicht mehr ändern kann. Da die Bw. in den Steuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2003 nie den in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ausdrücklich geforderten Antrag auf Festsetzung der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage gestellt hat, vielmehr in den Steuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 eindeutig den Einheitswert herangezogen hat, kann sie diesen Antrag weder im Zuge eines Wiederaufnahmeantrages noch im Rahmen einer Berufung gegen einen aus anderen Gründen von Amts wegen wiederaufgenommenen Bescheid stellen.

Für das Jahr 1999 bedeutet dies, dass die von der Bw. in ihrer Steuererklärung geltend gemachte AfA zu hoch bemessen wurde, da mangels eines solchen rechtzeitigen Antrages die AfA - wie auch in den Jahren 2002 und 2003 - vom Einheitswert zu bemessen ist. In Abänderung des angefochtenen Bescheides ist demnach zum einen (wie schon in der Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2007) wiederum der volle von der Bw. erklärte Betrag betreffend Auflösung der steuerfreien Beträge anzusetzen bzw. zum anderen die AfA zu berichtigten, wobei wie auch in der Steuererklärung der AfA-Satz im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 1,5 % beträgt. Unter Festsetzung der AfA mit den Beträgen von S 14.130,00 bzw. S 4.108,40 erhöhen sich im Ergebnis die von der Bw. für das Jahr 1999 erklärt Einkünfte

aus Vermietung und Verpachtung (S 836.282,00) um die AfA-Differenz von S 125.874,00 auf den Betrag von S 962.156,00 (€ 69.922,60).

Die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer für das Jahr 1999 sind wie folgt festzusetzen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	S 128.004,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	S 962.156,00
Gesamtbetrag der Einkünfte = Einkommen	S 1.090.160,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	S 438.100,00
Pensionistenabsetzbetrag	- S 5.500,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge = Einkommensteuer	S 432.600,00 (€ 31.438,27)

Was den vom Finanzamt abgewiesenen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 betrifft, ergibt sich aus dem Vorstehenden, dass zum einen auch für diese Jahre die AfA nicht von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen werden kann bzw. zum anderen die Bw. - worauf sie in ihren Schriftsätze zu Recht hingewiesen hat - eine zu hohe AfA (fortgeführte „alte“ AfA bzw. 3 % vom Einheitswert) beansprucht hat. Durch den Umstand, dass das Finanzamt den Wiederaufnahmeantrag abgewiesen hat und nicht im Rahmen einer Stattgabe die niedrigeren AfA-Beträge angesetzt hat, kann die Bw. nicht beschwert sein.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. März 2009