

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache GH, vertreten durch Huber & Huber Steuerberatung OG, Kasernenstraße 4 Tür 2, 5071 Wals-Siezenheim, über die Beschwerde vom 22.03.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 09.03.2015 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 für die Jahre 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Nachschau gem. § 144 Bundesabgabenordnung (BAO) wurde folgendes festgestellt (Niederschrift vom 2.3.2015):

*„...Auf ein bisher nur zum Teil vermietetes Gebäude nach einem unentgeltlichen Erwerb (Erbschaft) wurden erhebliche Herstellungsaufwendungen getätigt und das Gebäude zur Gänze der Vermietung zugeführt. Die fiktiven Anschaffungskosten des bisher nicht vermieteten Altgebäudes wurden durch ein Gutachten mit € 354.808,85 ermittelt und dafür die Afa mit 3,125% (Restnutzungsdauer, RND 32 Jahre) angesetzt. Für die in den Jahren 2012 und 2013 angefallenen und den Altbestand betreffenden Herstellungsaufwendungen (Einbau von mehreren Wohnungen) wurde die Afa mit 3,279% bzw. mit 3,333% bemessen.*

*Im vorliegenden Gutachten für die Bewertung unterstellt der Gutachter eine Gebäudelebensdauer von 80 Jahren, ohne dabei auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes einzugehen.*

*Da das Gutachten jedoch keine konkreten Aussagen zum Bauzustand trifft und zur Restnutzungsdauer keine detaillierten Angaben enthält, kann dieses Gutachten nicht als Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer herangezogen werden. Außerdem geht das Gutachten auf die Frage, inwieweit die zum Zeitpunkt der Gutachtenerstellung geplanten und später tatsächlich ausgeführten Herstellungskosten die Restnutzungsdauer verlängern bzw. verlängern könnten, nicht ein.*

*Auch die Tatsache, dass bei einem Wert des bisher nicht vermieteten Altgebäudes von € 354.808,85 Herstellungskosten von mehr als € 600.000,00 getätigt wurden, spricht gegen die Annahme einer kürzeren Restnutzungsdauer. Durch das Finanzamt kann somit auf das gesamte Gebäude nur ein Afa-Satz von 1,5% anerkannt werden...“.*

Am 9.3.2015 wurden die Verfahren für die Jahre 2011 und 2012 unter Hinweis auf die Feststellungen der durchgeführten Nachschau gem. § 144 BAO wieder aufgenommen (Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2011 und 2012) und neue Sachbescheide erlassen. (Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO).

Die Beschwerdeführerin (Bf) erhob am 22.3.2015, eingelangt beim Finanzamt am 9.4.2015, das Rechtsmittel der Beschwerde (Schriftsatz vom 22.3.2015) gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der Jahre 2011 und 2012. Begründend führte sie aus, dass im Zuge der Steuererklärung 2011 eine Beilage am 18.12.2012 beim Finanzamt eingereicht worden wäre mit folgendem Inhalt: *“Weiters beantragen wir eine Restnutzungsdauer von 32 Jahren laut Gutachten. Der Afa Satz beträgt daher 3,125%. Wie beantragen diese Unterlagen der Besteuerung zu Grunde zu legen.“* Damit wäre die Abschreibung auf die Restnutzungsdauer offengelegt und auf das bestehende Gutachten verwiesen worden. Es würde sich daher nicht um einen Anwendungsbereich des § 303 BAO handeln.

Gleichzeitig beantragte die Bf die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs 1 BAO als auch die Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs 2 BAO.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 6.8.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass es sich hier um eine unvollständige Offenlegung handeln würde und das Gutachten erst im Zuge der Nachschau vorgelegt worden und somit eine Berücksichtigung bei der Erlassung des Erstbescheides gar nicht möglich gewesen wäre.

Am 28.8.2015 erhob die Bf Beschwerde und beantragte deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung (Vorlageantrag 31.8.2015):

*Die Steuererklärungen der Jahre 2011 und 2012 wurden mittels Finanz Online eingereicht. Mit Eingangsstempel vom 18.12.2012 bzw. 6.11.2013 wurden die dazugehörigen Beilagen persönlich beim Finanzamt eingereicht. Die Einreichung 2011 umfasste auch eine Beilage Afa-Berechnung Wohnung, welche folgenden Satz beinhaltet- Weiters beantragen wir eine RND von 32 Jahren laut Gutachten. Der Afa-Satz beträgt daher 3,125%. Die Einreichung 2012 umfasste eine Beilage mit folgendem Wortlaut - Der Umbau des Altgebäudes wurde*

*im Dezember 2012 in Betrieb genommen. Für die Abschreibung der Umbauarbeiten wird die RND des bestehenden Gebäudes zugrunde gelegt.*

*Die Abgabenbehörden hätten abgabenpflichtige Fälle gem. § 115 BAO zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung wesentlich sind. Die Bf wäre mit dem Hinweis auf ein bestehendes Gutachten in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2011 und der Vorlage des Anlageverzeichnisses mit Angabe des entsprechenden Abschreibungssatzes seiner Offenlegungspflicht nach § 119 BAO nachgekommen.*

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde am 10.5.2017 zurückgezogen.

Die Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde dem Finanzamt mitgeteilt (e-Mail Vom 10.5.2017).

## **II.entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die Steuererklärungen der Jahre 2011 und 2012 wurden mittels Finanz Online eingereicht. Mit Eingangsstempel vom 18.12.2012 bzw. 6.11.2013 wurden „Beilagen bzw. notwendige Unterlagen zu den einzureichenden Steuererklärungen“ persönlich beim Finanzamt eingereicht, mit dem Antrag diese Unterlagen der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die Einreichung 2011 umfasste neben den Unterlagen betreffend

die Hausabrechnung,  
das Anlageverzeichnis,  
die Umsatzaufteilung,  
die fiktiven Anschaffungskosten und  
die Sonderbetriebsausgaben  
auch die Beilage „Afa-Berechnung Wohnung“,

[...]

welche neben der Berechnung noch folgenden Satz beinhaltete:

*„Weiters beantragen wir eine Restnutzungsdauer von 32 Jahren laut Gutachten. Der Afa-Satz beträgt daher 3,125%.“*

Die Einreichung 2012 umfasste neben  
der Hausabrechnung,  
dem Anlageverzeichnis,  
der Umsatzaufteilung,  
der Gewinnaufteilung und  
der Unterlage Umbau Restnutzungsdauer

auch die Beilage mit folgendem Wortlaut:

*„Der Umbau des Altgebäudes wurde im Dezember 2012 in Betrieb genommen. Für die Abschreibung der Umbauarbeiten wird die Restnutzungsdauer des bestehenden Gebäudes zugrunde gelegt.“*

Das Gutachten selbst wurde dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Mit den erklärungsgemäßen Bescheiden vom 6.2.2013 bzw. 5.12.2013 wurden die Einkünfte der Bf gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 und 2012 antragsgemäß festgestellt.

Anlässlich der Nachschau gem. § 144 Bundesabgabenordnung (BAO) am 2.3.2015 wurde das in den Beilagen zu den eingereichten Steuererklärungen 2011 und 2012 zitierte Gutachten vorgelegt, auf Grund dessen das Finanzamt lediglich einen Abschreibungssatz von 1,5% akzeptierte:

*„Da das Gutachten jedoch keine konkreten Aussagen zum Bauzustand trifft und zur Restnutzungsdauer keine detaillierten Angaben enthält, kann dieses Gutachten nicht als Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer herangezogen werden“.*

Am 9.3.2015 wurden die Verfahren für die Jahre 2011 und 2012 unter Hinweis auf die Feststellungen der durchgeführten Nachschau gem. § 144 BAO wieder aufgenommen (§ 303 BAO) und neue Sachbescheide erlassen.

Die dagegen beim Finanzamt rechtzeitig eingebrachte Beschwerde vom 9.4.2015 wurde mit BVE vom 6.8.2015 als unbegründet abgewiesen.

Am 28.8.2015 beantragte die Bf, die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorzulegen und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Die Bf zog den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück (10.5.2017)

### **III. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

### **IV. Rechtsausführungen**

§ 115 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

- (1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.
- (2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.
- (3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Die Behörde ist zur Verwertung ihr zugänglichen Aktenmaterials nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0228).

Mit § 115 BAO wird klargestellt, dass alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden Maßnahmen der Officialmaxime unterliegen. Demgemäß sind auch steuerentlastende Umstände sowie steuerliche Begünstigungen von diesem Grundsatz umfasst, es sei denn, es wären besondere Aufträge dafür vorgesehen.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes ( VwGH 21.2.2007, 2005/17/0088, 15.12.2009, 2006/13/0136).

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Sie verstößt schon deswegen nicht gegen den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gem. § 115, weil bereits das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen, ebenso wie das Erschließen anderer Erkenntnisquellen, in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht geschieht (VwGH 14.11.1990, 86/13/0042, 0053).

Die Ermittlungspflicht wird grundsätzlich dort ihre Grenzen finden, wo ein vom Abgabepflichtigen behaupteter Sachverhalt nicht in Streit gezogen ist und für die Abgabenbehörde auch keine konkrete Veranlassung besteht, Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung zu hegen (VwGH 3.4.1984, 81/14/0143, siehe dazu weiters Ritz, BAO, § 115 Tz 7).

Die Abgabenbehörde trägt die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegung- und Mitwirkungspflicht (23.2.2010, 2007/15/0292).

§ 119 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen

der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Die Offenlegung erfolgt generell durch Anbringen (z.B. Abgabenerklärungen, § 85 BAO).

Die Offenlegungspflicht ist Teil und damit spezielle Ausprägung der allgemeinen Mitwirkungspflicht, § 119 die zu § 115 insoweit speziellere Norm (*lex specialis*). Damit ist die Grenze der Pflicht zur Offenlegung festgelegt. Sie kann nicht weiter reichen als die Mitwirkungspflicht.

Die Offenlegungspflicht betrifft nur abgabenbedeutsame Umstände, dies sind nur Tatsachen und nicht auch rechtliche Beurteilungen.

Die Offenlegungspflicht besteht lediglich „nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“. Damit besteht eine Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung nur dann, wenn sie gesetzlich angeordnet ist (zB. Abgabenerklärungen). Ansonsten besteht keine Pflicht, unaufgefordert abgabenrechtlich bedeutsame Umstände der Abgabenbehörde bekannt zu geben.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umstände bzw. Tatsachen zu verschaffen.

Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, dh. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus.

Diffizile Gestaltungen eines Vorganges, die unterschiedliche rechtliche Beurteilungen zulassen, sind bekanntzugeben (VwGH 15.12.1983, 82/15/0166).

Der Mitwirkungspflicht kommt die Partei durch Darlegung des Sachverhaltes und Anbieten von Beweisen nach.

Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei sind die Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung.

§ 138 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesem im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Abgabenerklärungen selbst geben noch keinen Beweis für ihre Richtigkeit: Sie sind vielmehr von der Behörde auf ihre Richtigkeit und ihre Vollständigkeit hin zu überprüfen (VwGH 23.5.1986, 86/17/0100).

Wann die Behörde Abgabenerklärungen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen hat, lässt sich aus den §§ 138 und 161 entnehmen.

Kommt der Abgabenschuldige seiner Nachweispflicht nicht oder nicht in der gebotenen Weise nach, so ist die Behörde deswegen noch nicht frei jedweder weiteren Ermittlungstätigkeit.

Wann dies anzunehmen ist, kann nur im Einzelfall nach der für die Behörde bei ihrer Prüfung erkennbaren Gesamtsituation beurteilt werden.

Keine Verletzung von Abgabenvorschriften liegt vor, wenn die Behörde Angaben des Abgabenschuldigen, deren Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit ihr nicht erkennbar ist, ohne weitere Erhebungen ihrer Entscheidung zu Grunde legt.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeiführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Die Beweisaufnahme obliegt der Abgabenbehörde.

§ 161 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

(1) Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabenschuldigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabenschuldigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

(3) Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, sind dem Abgabenschuldigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

§ 167 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 16 EStG in der geltenden Fassung lautet:

(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der

durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch : Ziffer 1-7.)....

Ziffer 8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.
- c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zugrunde zu legen.
- e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

§ 303 BAO idF BGBl 2013/2014 lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a)...
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c)...

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 rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 22. 11. 2006, 2003/15/0141, 24. 2. 2004, 2000/14/0186; 29. 9. 2004, 2001/13/0135 u.a.).



Eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts alleine rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden nicht (vgl. Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, S 727 und die dort angeführte Judikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen und bezieht sich damit auf den behördlichen Wissensstand im jeweiligen Veranlagungsjahr aufgrund der Abgabenerklärungen und Beilagen des betreffenden Jahres iVm dem übrigen Akteninhalt.

Eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts alleine rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden nicht (vgl. Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, S 727 und die dort angeführte Judikatur).

#### **IV.Erwägungen**

Die Steuererklärungen 2011 und 2012 wurden mittels Finanz-Online bei der Behörde eingereicht. Die dazugehörigen Beilagen wurden persönlich beim Finanzamt abgegeben, mit dem Antrag diese Unterlagen der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Die Einreichung 2011 umfasste neben weiteren Unterlagen auch eine Beilage „Afa-Berechnung Wohnung“, welche folgenden Satz beinhaltete:

*„Weiters beantragen wir eine Restnutzungsdauer von 32 Jahren laut Gutachten. Der Afa-Satz beträgt daher 3,125%.“*

Die Einreichung 2012 umfasste unter anderem eine Beilage mit folgendem Wortlaut:

*„Der Umbau des Altgebäudes wurde im Dezember 2012 in Betrieb genommen. Für die Abschreibung der Umbauarbeiten wird die Restnutzungsdauer des bestehenden Gebäudes zugrunde gelegt.“*

Das Gutachten selbst wurde dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Die Bf wurde antragsgemäß veranlagt.

Die Finanzbehörde steht hier auf dem Standpunkt, es wären keine Anhaltspunkte dafür vorgelegen, dass die von der Abgabepflichtigen erklärten Tatsachen unvollständig oder unrichtig gewesen wären, sodass grundsätzlich kein Anlass für weitere Ermittlungen bestanden hätte, zumal den Angaben des Abgabepflichtigen nicht mit grundsätzlichem Misstrauen zu begegnen wäre. Der Ansatz einer Afa in Höhe von in etwa 3,1 % wäre bei außerbetrieblichen Einkünften nicht so unüblich, als dass eine Veranlassung bestanden hätte, Zweifel daran zu hegen. Außerdem wäre ja in den Beilagen der Hinweis der Abgabepflichtigen auf das Vorhandensein eines Gutachtens vorgelegen.

Erst im Zuge der Nachschau der Jahre 2011 und 2012 wäre das Gutachten angefordert und vorgelegt worden (unvollständige Offenlegung), worauf die Behörde festgestellt

hätte, dass das Gutachten in sich unschlüssig und nicht nachvollziehbar gewesen wäre. Es hätte keine konkreten Aussagen zum Bauzustand des Gebäudes getroffen und keine detaillierten Angaben über die Rechnerische Nutzungsdauer enthalten, sodass die von der Bf angesetzte Abschreibungsdauer nicht anerkannt und eine Nutzungsdauer 1,5% angenommen worden wäre.

Dem ist folgendes zu entgegnen:

Die Besteuerungspraxis hat sich innerhalb der verfassungsrechtlichen Eckpunkte, bestehend aus Gesetzmäßigkeit, Gleichmäßigkeit und Grundrechtsschutz abzuspielen. Das Ziel eines jeden (Ermittlungs)Verfahrens ist die sachlich richtige Entscheidung.

§§ 115 und 161 erster Absatz Bundesabgabenordnung (BAO) verpflichten die Abgabenbehörden daher zur Prüfung der bei ihr eingelangten Erklärungen. Dies ist keine Ermessensangelegenheit. Das ergibt sich nicht nur aus der zwingenden Textierung der Bestimmung „haben“: *Die Abgabenbehörden haben die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.*

Abgabenerklärungen selbst geben somit noch keinen Beweis für ihre Richtigkeit. Sie sind vielmehr von der Behörde auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin zu überprüfen (VwGH 23.5.1986, 86/17/0100).

Die systematische Stellung des § 161 BAO im Vorfeld der Abgabenfestsetzung macht klar, dass durch diese Anordnung unnötige Eingriffe in die Rechtskraft von Bescheiden vermieden werden sollen.

Dessen ungeachtet ist dem Gericht dabei sehr wohl bewusst, dass in der Rechtspraxis eines ökonomischen zu führenden Massenverfahrens die an sich gebotene Reihenfolge „zunächst wird ermittelt, erst danach ergehen die betreffenden Erledigungen“ zugegebenerweise aufgrund der enormen Anzahl an durchzuführenden Verfahren schwer einzuhalten ist. Dennoch darf sich das gelebte „System“ in der Verwaltungspraxis aber nicht allzu weit von den allein bindenden rechtlichen Vorgaben entfernen (siehe dazu auch die Ausführungen in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch, § 161, 1. Auflage).

Folglich hat sich die Vorgangsweise im Einzelfall an der praktischen Realisierbarkeit aller Steuerfälle auszurichten:

Es gilt daher grundsätzlich, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind (Prinzip des Vertrauensvorschlusses).

Daher liegt auch keine Verletzung von Verfahrensvorschriften vor, wenn die Behörde Angaben des Abgabepflichtigen, deren Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit ihr nicht erkennbar ist, ohne weitere Erhebungen ihrer Entscheidung zugrunde legt (VwGH 20.9.1995, 94/13/0174).

Hat die Behörde keine Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit von Abgaben und Erklärungen eines Steuerpflichtigen, so darf sie sie der Besteuerung zugrunde legen (14.11.1990, 86/13/0042, 1991, 429).

Daraus folgt aber, dass die Finanzbehörde den Angaben eines Steuerpflichtigen nur dann und insoweit Glauben schenken darf, als nicht greifbare Umstände vorliegen, die eine weitere Ermittlungspflicht nach sich ziehen. Damit verletzt die Behörde ihre Aufklärungspflicht dann, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt und offenkundige Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen mussten (Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, § 119 TZ 25 ff, BFH-Urteil vom 13.11.1985 –HR 208/82 – BStBL 1986 II, S 241),).

Es kann daher nur im Einzelfall nach der für die Behörde bei ihrer Prüfung erkennbaren Gesamtsituation beurteilt werden, wann die Behörde die Abgabenerklärungen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüfen muss (siehe dazu Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, § 138, VwGH 17.3.1994, 91/14/0001, 10.7.1996, 94/15/0114).

Mit der Vorschrift des § 16 Abs 1 Z 8 lit e BAO stellt das Gesetz die Vermutung iSd § 167 Abs 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66,2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Beweiskraft für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen: *„...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. Eine höhere Abschreibungsdauer ist mittels eines Gutachtens durch den Pflichtigen nachzuweisen“.*

Die Bf ist mit dem Hinweis auf ein bestehendes Sachverständigengutachten in ihrer Beilage zu den Steuererklärungen 2011 und 2012, mit der Vorlage des Anlagenverzeichnisses, der Angabe der entsprechenden Restnutzungsdauer von 32 Jahren bzw. des 3,125% igen Abschreibungssatzes, Bekanntgabe der fiktiven Anschaffungskosten, und mit der Berechnung der Afa vorerst insofern ihrer Offenlegungspflicht im Sinne des § 119 BAO nachgekommen, als ihre Angaben jedenfalls geeignet waren, den gewünschten Erfolg der Sachaufklärung herbeizuführen, zumal sie in konkreten inhaltlichen Zusammenhang mit den für die Abgabenfestsetzung relevanten Tatsachen standen. Die Bf hat den steuerrechtlich bedeutsamen Sachverhalt dem Finanzamt wahrheitsgemäß und vollständig offengelegt und dabei auf ein Gutachten verwiesen, deren Vorlage sie zum Beweise ihrer Ausführungen anbot.

Erblickt die Behörde im diesbezüglichen Verweis auf das Sachverständigengutachten in der Beilage zur Steuererklärung 2011 inhaltliche Mängel, so wäre sie – nach den obigen Ausführungen – verpflichtet gewesen, die Partei aufzuklären, entsprechende Mitteilungen zu machen oder zur Darlegung der näheren Umstände aufzufordern (VwGH 27.6.1991, 90/16/96).

Die gesetzliche Fiktion eines 1,5%igen Abschreibungssatzes bei vermieteten Gebäuden (außerbetriebliche Einkünfte) erfordert zweifelsohne, dass die Berücksichtigung einer kürzeren Nutzungsdauer nur über einen Nachweis zB durch ein schlüssiges Gutachten erfolgen kann. Der in der Beilage zur Steuererklärung aufscheinende Hinweis auf das Vorhandensein eines Gutachten lassen ohne Einsicht in dasselbe noch keinen

zwingenden Schluss zu, dass der Bauzustand des Gebäudes tatsächlich eine kürzere Restnutzungsdauer zulässt.

Das Finanzamt konnte und durfte daher nicht davon ausgehen, dass der gesetzlich geforderte Nachweis für die Berücksichtigung eines erhöhten Afa Satzes tatsächlich auch gegeben war. Erst durch Einsicht in das Gutachten wäre die Behörde aber in die Lage gewesen zu erkennen, ob die Voraussetzungen des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG erfüllt sind.

Damit wäre die Behörde angehalten gewesen - angesichts der unklaren Beweislage -, das erforderliche Gutachten zur Beurteilung der Sach- und Beweislage anzufordern. Hat die Behörde in diesem Verfahrensstadium Bedenken, dass sie die Angaben zunächst nicht bis ins letzte bewiesen sind, so muss sie in Erfüllung ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht selbst entsprechenden Erhebungen vornehmen oder die Partei zur weiteren Beweisführung oder Glaubhaftmachung auffordern (VwGH 8.2.1989, 85/13, 1, siehe auch Stoll, BAO, § 115, S. 1274).

Die Inanspruchnahme eines Vorhalteverfahrens als Mittel der behördlichen Ermittlungen wäre der Behörde im Rahmen ihrer technischen Möglichkeiten und unter Beachtung des gebotenen Einsatzes der vorhandenen Ressourcen im Verhältnis zu ihrer Gesamtaufgabe zumutbar gewesen (VwGH 27.2.2002, 97/13/0201).

Das Finanzamt hat darauf verzichtet, das von der Bf zum Beweise der beantragten kürzeren Restnutzungsdauer angebotene Gutachten anzufordern. Das lässt den Schluss zu, dass die Behörde in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gelangt ist, die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des erhöhten Afa-Satzes lägen im vorliegenden Fall vor. Andernfalls hätte das Finanzamt in Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG eine Kürzung des in der Steuererklärung durch die Bf angesetzten Afa-Satzes auf 1,5% vornehmen müssen.

Wenn die Behörde in der Folge erst im Zuge der Nachschau nach § 144 BAO Einsicht in das Gutachten nimmt und feststellt, dass die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung eines Afa-Satzes von 3,125% nicht gegeben sind, liegt für sie damit keine neue Tatsache bzw. neues Beweismittel im Sinne des § 303 Abs 1 BAO vor. Die für die Abgabensatzfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und Umstände mussten der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bekannt gewesen sein.

Eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts alleine rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden nicht (vgl. Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, S 727 und die dort angeführte Judikatur).

Der Beschwerde wird daher stattgegeben.

## **V. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs 4 B-VG). Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision liegen hier nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 15. Mai 2017