

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E, in Z, vertreten durch Mag. Christian Moser, Wirtschaftstreuhänder, 5702 Zell am See, Brucker Bundesstraße 90 A, vom 5. November 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See, vertreten durch Mag. Siegfried Moser, vom 3. Oktober 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer 1996 und 1997 gemäß § 303 Abs 4 BAO im Beisein der Schriftführerin Frau Sabine Höller nach der am 2. August 2005 in 5700 Zell am See, Brucker Bundesstraße 13, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide je vom 3. Oktober 2001 mit denen der Einkommensteuerbescheid 1996 und der Einkommensteuerbescheid 1997 wiederaufgenommen wurde werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden je vom 3. Oktober 2001 wurde gegenüber dem Berufungswerber (Bw) E das Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 wiederaufgenommen, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätten.

Gegen diese Wiederaufnahmbescheide er hob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 5. November 2001 das Rechtsmittel der Berufung.

Vorweg wurde ausgeführt, dass im Berufungsverfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer für 1998 mit Ergänzungsvorhalt vom 25. Juni 2001 vom Finanzamt

(erstmalig) die bisherige Bemessungsgrundlage (Herstellungskosten) des Mietobjektes als Grundlage für die Absetzung für Abnutzung in Zweifel gezogen und für den Fall der Nichtvorlage entsprechender Belege eine Änderung angekündigt wurde. Da sich die Beschaffung des geforderten Belegnachweises als sehr verwaltungsaufwendig (und damit kostspielig) herausstellte, habe der Bw – nach Ergänzungsfristverlängerung – zur künftig entsprechend verminderten Bemessungsgrundlage telefonisch zugestimmt.

Die Begründung der bekämpften Bescheide stütze sich auf § 303 (4) BAO. Dem werde entgegengehalten, dass durch die eingangs erwähnte Vorhaltserledigung zur Veranlagung 1998 keinerlei, die Veranlagung 1996 und 1997 betreffende Tatsachen neu hervorgekommen seien, worüber die Finanzverwaltung im abgeschlossenen Verfahren nicht Kenntnis gehabt hätte. Sowohl in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1996, als auch für 1997 wurde die gewählte Bemessungsgrundlage für die AfA (einem Anlagenverzeichnis adäquat) nach m³ und nach m² betragsmäßig exakt ausgewiesen.

Da insofern die zugrunde liegenden Fakten der Finanzverwaltung immer schon bekannt waren, könne nicht von einem Hervorkommen neuer Tatsachen gesprochen werden, weshalb für die bekämpften Bescheide keine Wiederaufnahmegründe vorlägen.

Es werde daher beantragt, die Wiederaufnahmebescheide samt aller daran anknüpfenden Folge und Nebengebührenbescheide aufzuheben bzw. insofern abzuändern, dass die ursprünglichen Rechtswirkungen wiederhergestellt werden.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Zell am See vom 8. Februar 2002 als unbegründet abgewiesen.

Begründet wurde diese Entscheidung im Wesentlichen damit, dass in den vom Bw in der Berufungsschrift angeführten Überschussermittlungen für die Jahre 1996 und 1997 als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung des vermieteten Objektes Herstellungskosten 1975 bis 1989 in Höhe von S 3,3 Mio. angeführt wurden. Mit Vorhalt wurde im Zuge eines Berufungsverfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1998 erstmals der Nachweis der Herstellungskosten durch Vorlage entsprechender Belege oder durch Vorlage eines Gutachtens angefordert. Ein solcher Nachweis wurde nicht erbracht, weshalb das Finanzamt von (realistischen) Herstellungskosten von S 15.000,-/m² ausging.

Die Tatsache des Nichtvorliegens geeigneter Unterlagen zum Nachweis der in den Überschussrechnungen 1996 und 1997 angesetzten Herstellungskosten des Mietobjektes sei dem Finanzamt daher erstmals im Jahr 2001 (im Zuge des Berufungsverfahrens für ESt 1998) erkennbar geworden. Aufgrund dieser (neu hervorgekommenen) Tatsache, dass die in Ansatz gebrachten Herstellungskosten nicht belegbar seien, also offenbar auf einem Schätzwert beruhen, wobei ein expliziter Hinweis auf eine bloße Schätzung der Herstellungskosten den Überschussermittlungen nicht zu entnehmen sei, sei die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgt. Dass in den (Erst-) Veranlagungsverfahren der betroffenen Jahre Ermittlungen

hinsichtlich der Höhe der bekannt gegebenen Herstellungskosten unterblieben seien, stehe der Wiederaufnahme nach ständiger Rechtsprechung nicht entgegen.

Zur Ermessensentscheidung sei auszuführen, dass die Wiederaufnahme nach den durch § 20 BAO vorgegebenen Ermessenskriterien erfolgte, wobei Zutreffenderweise dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dh. der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) eingeräumt wurde.

Daraufhin wurde mit Schriftsatz vom 11. März 2002 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In der Begründung wurde zur Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen ausgeführt, dass sich das Finanzamt in seiner Begründung auf das Prinzip der Rechtsrichtigkeit (VwGH, ZI. 88/14/0174 vom 19.9.1989) berufe. In einem kurze Zeit später ergangenen Erk. (ZI. 86/14/0180 vom 21. 12.1989) hat der Gerichtshof festgestellt, dass der bloße Hinweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit gegen über dem der Rechtsbeständigkeit zur Begründung der Erwägungen der Interessen nicht ausreiche.

Zu der vom Finanzamt dargelegten Begründung für die Wiederaufnahme werde ausgeführt, dass bei den Veranlagungen für die Jahr 1996 und 1997 die Absetzung für Abnutzung jeweils ausgehend von Anschaffungs- – bzw. Herstellungskosten von S 3,3 Mio. und den jeweiligen Restbuchwerten berechnet und anerkannt wurden. Bei der Veranlagung 1998 wurde nach einem Vorhalteverfahren die AfA nur mehr von einer Bemessungsgrundlage von S 1,680.000,-- berechnet. Es mag sein, dass diese neuer Bemessungsgrundlage mit S 15.000,-/m² dem Bw im Zuge des Vorhalteverfahrens mitgeteilt worden sei, wie diese Bemessungsgrundlage ermittelt worden ist sei dem Bw nicht bekannt. Wie immer es auch zu dieser neuen Bemessungsgrundlage für die AfA für das Jahr 1998 gekommen sein mag, nimmt das Finanzamt diesen Umstand als Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens für vorhergehende, rechtskräftige Veranlagungen her.

Aus den Abgabenerklärungen für die Kalenderjahre 1996 und 1997 bzw. den Beilagen sei klar ersichtlich, wie die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung des Mietobjektes ermittelt worden ist. Für 1996 und 1997 wurde die Bemessungsgrundlage mit 1079 m³ umbauten Raums a S 3.000,-- bzw. 111,76 m² Wohnnutzfläche a S 30.000,-- offen gelegt. Es sei – bei den dermaßen runden Beträgen, wobei nicht einmal deren Multiplikation mit der Anzahl der m² oder der m³ die ausgewiesenen Herstellungskosten von S 3,3 ergibt – offenkundig, dass es sich bei diesen offen gelegten Anschaffungs- – bzw. Herstellungskosten um eine Schätzung der Bemessungsgrundlage handelt. Ergänzend werde festgehalten, dass – mangels Vorliegens entsprechender belegmäßiger Nachweise – in den Veranlagungsjahren 1989 bis 1995 die Werbungskosten einschließlich der AfA von fiktiven Anschaffungskosten einvernehmlich mit der Finanzverwaltung mit anfangs 1/2 und später mit 1/3 der Einnahmen

angesetzt wurden. Der Begründung in der BVE, wonach es sich bei der Ermittlung der Anschaffungs- – bzw. Herstellungskosten für die AfA des Mietobjektes um keine Schätzung handelt bzw. eine Schätzung für das Finanzamt nicht erkennbar gewesen sei, könne demnach in keiner Weise zugestimmt werden.

Der Bw sei seiner Offenlegungspflicht jedenfalls nachgekommen. Es sei daher unrichtig, dass die Ergebnisse eines Vorhalteverfahrens für ein anderes Jahr neue Tatsachen für bereits rechtskräftig veranlagte Jahre hervorgebracht hätten. Ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO liege demnach nicht vor.

In weiterer Folge wird auf die zu § 7 Abs. 1, Abs. 3 EStG § 4 Abs. 3 EStG in Zusammenhang mit einer Anlagekartei gemachten Ausführungen zum Punkt Ermessensentscheidung verwiesen.

Weiters wird ausgeführt, dass wenn das Finanzamt zu dem Schluss gekommen wäre die Angaben in der Abgabenerklärung bzw. Anlagekartei seien nicht glaubwürdig, hätten diese (Bemessungsgrundlagen) nach § 184 BAO geschätzt werden müssen.

Nach ständiger Rechtsprechung hätten die tatsächlichen Verhältnisse für die Besteuerung in einem Dialog, der zu einer wirklichen Erforschung des Sachverhaltes führt, zwischen Abgabenbehörde und Partei ermittelt werden müssen.

Wie in der Berufung vom 5. November 2001 ausgeführt, wäre die Beschaffung von Unterlagen (Belegen) bzw. die Beauftragung eines Sachverständigen über den Neubauschätzwert für den meistens im Ausland befindlichen Bw, der über keine Bürokraft verfügt, mit sehr hohen Kosten und Zeitaufwand verbunden gewesen und nur unter diesen Umständen sei es erklärlich, dass der Bw aus "Verzweiflung" den unrealistischen Vorschlag des Finanzamtes zur Kenntnis habe nehmen müssen. Dies unter der Voraussetzung es handle sich um die Veranlagung für das Jahr 1998. Nie und nimmer hätte der Bw den unterbreiteten – jeder nachvollziehbaren Grundlage entbehrenden – Vorschlag zugestimmt, hätte er gewusst, oder ahnen können, dass die Finanzbehörde die für ein bestimmtes Verfahren getroffenen Entscheidung auch als Wiederaufnahme des Verfahrens für außerhalb dieser Veranlagung liegende Zeiträume verwendet.

Zudem seien die Ermessenskriterien der Rechtsrichtigkeit nicht erfüllt, weil die vom Finanzamt angenommenen Bemessungsgrundlagen für die AfA des Mietobjektes in einem mangelhaften Verfahren ermittelt worden sind. Es sei in keiner Weise Aktenkundig, wie das Finanzamt die strittigen Bemessungsgrundlagen ermittelt habe. Das Finanzamt habe es unterlassen, allfällige Unterlagen oder Gutachten, die für die Schätzung herangezogen worden sind, dem Bw vor Erledigung der Berufung bzw. der Berufungsvorentscheidung zur Stellungnahme vorzulegen. Die zur Wiederaufnahme getroffene Ermessensentscheidung der Rechtsrichtigkeit liege demnach nicht vor, weil das Verfahren mangelhaft geblieben und somit nicht heilbar sei.

Im gegenständlichen Verfahren gehe es darum, dass das Finanzamt die für die Jahre 1996 und 1997 offen gelegte AfA bei den Veranlagungen der ESt rechtskräftig anerkannt habe.

Es werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt bzw. erforderlichenfalls eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.

In der am 2. August 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter des Bw nochmals darauf hingewiesen, dass aus der Darstellung der Bemessungsgrundlage für die AfA 1996 und 1997 klar hervorgehe, dass es sich um eine Schätzung handelt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass dem Finanzamt auf Grund der lange zurückliegenden Zeiträume, nämlich der Bauzeit von 1975 -1989, klar sein musste, dass keine Belege mehr vorliegen könnten. Vom Steuerberater wurde auch das im Aktenvermerk vom 16. Juli 1997 festgehaltene geführte Telefonat bestätigt, wonach vereinbart war ab der Veranlagung für 1996 die tatsächlichen Werbungskosten geltend zu machen. Für die AfA sei dies jedoch nicht möglich gewesen.

Der Amtsbeauftragte verweist darauf, dass in den Überschussrechnungen 1996 und 1997 von Herstellungskosten und nicht von geschätzten Herstellungskosten die Rede ist. Dass das Finanzamt im Zuge der Veranlagungsverfahren keine weiteren Ermittlungen getätigten habe, sei für eine Wiederaufnahme ohne Relevanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme der 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.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob es sich bei dem Umstand, dass im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1998 festgestellt wurde, dass die der AfA zugrunde liegenden Herstellungskosten nicht belegbar sind, um eine neue hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO handelt.

Richtig ist, wie vom Amtsbeauftragten ausgeführt wurde, dass in den Überschussrechnungen lediglich von Herstellungskosten und nicht von geschätzten Herstellungskosten die Rede ist. Auch aufgrund des Aktenvermerkes vom 16. Juli 1997 hat das Finanzamt von tatsächlichen Herstellungskosten ausgehen können.

Demgegenüber spricht die lange Errichtungsdauer von 1975 bis 1989 und der Umstand dass anlässlich der Veranlagungen 1989 bis 1995 in Absprache mit dem Finanzamt lediglich pauschale Werbungskosten (auch betreffend die AfA) geltend gemacht wurden dafür, dass ein belegmäßiger Nachweis der Herstellungskosten nicht mehr möglich ist.

In den Überschussrechnungen wurden die Herstellungskosten im Jahr 1996 mit S 3,300.000,00, im Jahr 1997 mit S 3,000.000,00 geradeaus angegeben. Dazu finden sich angegebene Berechnungsmethoden nach m³ und m² des umbauten Raumes bzw. der Wohnnutzfläche die mit a S 3.000,-- (im Jahr 1997 irrtümlich mit S 3,00) bzw. a S 30.000,-- angegeben sind. Für die übrigen Werbungskosten wurden jeweils unrunde Beträge angegeben.

Aufgrund der gerundeten Beträge und dem Umstand dass auch die Berechnungsmethode angegeben wurde, ist erkennbar, dass es sich um eine Schätzung handelt. Der Umstand, dass die Herstellungskosten nicht als Schätzung bezeichnet wurde ändert daran nichts.

Da das Finanzamt die AfA für die Jahre 1996 und 1997 rechtskräftig anerkannt hat stellt der Umstand, dass den dargestellten Herstellungskosten keine belegmäßigen Nachweise zugrunde liegen, keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Auf die Übrige vom Bw vorgebrachte Begründung brauchte nicht eingegangen werden, da der Berufung bereits mangels vorliegen einer neuen Tatsache, wie oben dargestellt, stattzugeben war.

Salzburg, am 17. August 2005