



GZ. RV/1884-W/10
GZ. RV/1885-W/10
GZ. RV/1886-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag.Dr. Kurt Folk, Dipl.-Ing. Wolfgang Weichselbraun und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des Bw., vertreten durch Woditschka & Picher Wirtschaftstreuhand GesmbH, 2130 Mistelbach, Bahnstr. 26/I, vom 23. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 22. März 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer 2007 sowie Einkommensteuer 2007, über die Aufhebung gem. [§ 299 BAO](#) des Einkommensteuerbescheides 2008 sowie betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 26. April 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung,

1. entschieden

a) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer 2007 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

b) Die Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. [§ 299 BAO](#) sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. beschlossen:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist der AfA-Satz eines vermieteten Gebäudes.

Beim Bw. fand für die Jahre 2007 und 2008 eine Nachschau gem. [§ 144 BAO](#) statt, wobei folgende Feststellungen getroffen und im Bericht vom 22. März 2010 sowie in der Niederschrift über die Nachschau vom 17. Dezember 2009 ausführlich dargestellt wurden: Im Jahre 2007 seien 12.574,71 € Instandhaltungskosten geltend gemacht worden. Auf Grund der vorgelegten Aufstellung hätten sich jedoch Instandhaltungskosten i.H.v. 12.610,85 € ergeben.

Auf Grund der Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 2006 und des Antrages gem. § 24 Abs. 6 EStG 1988 sei der Buchwert zum 31. Dezember 2006 i.H.v. 42.583,49 € als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen gewesen, die AfA betrage demnach 638,75 € (= $42.583,49 \times 1,5 \%$).

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2007 sowie die Aufhebung gem. [§ 299 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2008 und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide am 23. April 2010 Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Berufung richte sich gegen die Neufestsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2007 mit -3.008,33 €, anstelle von -7.175,11 € und 2008 mit 3.054,36 €, anstelle von -1.148,56 €.

Der Bw. habe seinen Gewerbebetrieb seit mehreren Jahren verpachtet.

Im Jahre 2008 sei die Entnahme des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen mit Stichtag 31. Dezember 2006 erfolgt. Der Buchwert habe zum Stichtag 42.583,49 € betragen.

Die stillen Reserven seien mit 200.000 € ermittelt worden. Gleichzeitig sei von der Besteuerung der stillen Reserven aufgrund des Antrages gem. [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) abgesehen worden.

Für die Einrichtung sei der gemeine Wert mit 10.000 € festgelegt worden.

Aufgrund dessen, dass die stillen Reserven außer Ansatz bleiben, seien in den Erklärungen der Folgejahre weiterhin die Buchwerte für die AfA-Bemessung herangezogen worden.

Nachdem hinsichtlich der Bemessungsgrundlage keine Änderung erfolgt sei, sei auch die Restnutzungsdauer der Gebäudeteile entsprechend den unterschiedlichen Zugangszeitpunkten unverändert übernommen worden.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Abschreibungssatz 1,5 % betrage und dementsprechend im gegenständlichen Fall die AfA

von bisher 4.841,67 € auf 638,75 € zu vermindern sei, entspreche keineswegs der geltenden Rechtslage und führe zu einer wesentlichen steuerlichen Benachteiligung einzelner Gruppen von Steuerpflichtigen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. komme die Entnahme des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen ohne Ansatz der stillen Reserven einem unentgeltlichen Erwerb gleich, weshalb die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen sei ([§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988](#)).

Der Bw. beantrage daher die AfA des Rechtsvorgängers (= betrieblicher Zeitraum) unverändert fortzuführen, da auch die Buchwerte, hier 42.583,49 €, und nicht die fiktiven Anschaffungskosten von 242.583,49 € als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen seien.

Betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2007 und des Aufhebungsbescheides hinsichtlich Einkommensteuer 2008 werde festgehalten, dass diese nicht gerechtfertigt gewesen seien, da keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2010 bzw. 10. Mai 2010 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich

Einkommensteuer 2007:

Der Bw. habe im Jahre 2007 aus der Vermietung des ehemaligen Betriebsgebäudes unter Vermietung und Verpachtung einen Überschuss der Werbungskosten i.H.v. 7.175,11 € erklärt. Aus der elektronisch eingereichten Abgabenerklärung sei weder die AfA-Bemessungsgrundlage noch der AfA-Satz ersichtlich gewesen.

Die am 17. Dezember 2009 durchgeführte Nachschau habe ergeben, dass als AfA-Bemessungsgrundlage ein Betrag i.H.v. 42.583,49 € (= Buchwert des entnommenen Wirtschaftsgutes zum 31. Dezember 2006) angesetzt und in der Folge eine AfA i.H.v. 4.841,67 € berücksichtigt worden sei.

Der Bw. habe ein Anlagenverzeichnis im Zuge der Nachschau vorgelegt.

Festgehalten werde, dass der Abgabenbehörde erst anlässlich der Erhebungen im Zuge der Nachschau bekannt geworden sei, wie sich der AfA-Satz sowie die AfA-Bemessungsgrundlage ergeben habe.

Bei der Vermietung und Verpachtung sei vom Bw. nicht der gesetzliche AfA-Satz i.H.v. 1,5 % zur Anwendung gekommen, sondern ein bedeutend höherer AfA-Satz.

2. Aufhebungsbescheid gem. [§ 299 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2008:

Im gegenständlichen Fall sei für ein Gebäude, das der Vermietung diene, nicht der gesetzliche AfA-Satz i.H.v. 1,5 %, sondern die Abschreibung von einem höheren AfA-Satz als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Aufgrund der betraglichen Relationen zwischen den aus dem Erstbescheid und dem abgeänderten Bescheid resultierenden Nachforderungen, hätten sich die im Rahmen der Bescheidaufhebung getroffenen Maßnahmen weder unzweckmäßig noch unbillig erwiesen. Da von der Unrichtigkeit der vorgenommenen Abschreibung auszugehen sei, sei der Einkommensteuerbescheid 2008 gem. [§ 299 Abs. 1 BAO](#) aufzuheben gewesen.

3. Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008:

Der Abgabepflichtige habe bis zum Jahre 2006 den Betrieb eines Gasthauses geführt.

Im Jahre 2008 sei anlässlich einer Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 die Entnahme des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen mit Stichtag 31. Dezember 2006 erfolgt.

Der Buchwert habe zum Stichtag 42.583,49 € betragen. Die stillen Reserven seien mit 200.000 € ermittelt worden.

Gleichzeitig sei von der Besteuerung der stillen Reserven aufgrund des Antrages gem. [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) abgesehen worden.

Ab 2007 werde das Gebäude vermietet. Als AfA-Bemessungsgrundlage sei der Buchwert des entnommenen Gebäudes i.H.v. 42.583,49 € angesetzt und in der Folge eine AfA i.H.v. 4.841,67 € geltend gemacht worden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien zunächst erklärungsgemäß angesetzt worden. Abweichend vom Erstbescheid seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Grund eines im Zuge der Nachbescheidkontrolle durchgeführten Ermittlungsverfahrens mit 2.945,06 € festgesetzt worden.

Da eine kürzere Nutzungsdauer durch ein Gutachten nicht nachgewiesen worden sei, sei die AfA mit 1,5 % der Bemessungsgrundlage festzusetzen gewesen.

Der Bw. stellte daraufhin gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Berufungsausführungen folgendermaßen ergänzt:

Die Nutzungsdauer des zum 31. Dezember 2006 entnommenen Gebäudes sei ursprünglich mit 50 Jahren festgelegt worden. Auch das Anlagenverzeichnis sei rd. 40 Jahre lang in gleichbleibender Weise geführt worden.

Anlässlich der Betriebsaufgabe sei ein Buchwert des Gebäudes von rd. 42.000 € und stille Reserven i.H.v. 200.000 € ermittelt worden. Wenn man nunmehr vom Buchwert ausgehe, müsse man auch die ursprünglich gewählte Abschreibung beibehalten und könne nicht von einer neuen Nutzungsdauer von 67 Jahren ausgehen.

Hinsichtlich der amtswegigen Wiederaufnahme werde darauf verwiesen, dass vom steuerlichen Vertreter ausschließlich das bereits seit 40 Jahren in dieser Weise geführte

Anlagenverzeichnis fortgeführt worden sei. Es gebe daher keine für das Finanzamt neu hervorgekommenen Tatsachen.

Die Finanzamtsvertreterin verwies auf die ständige Judikatur des VwGH, demzufolge jedes Jahr getrennt zu betrachten sei. Im Übrigen habe es sich bis zum Jahr 2006 um einen Gewerbebetrieb gehandelt und ab 2007 würden nunmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Dem Finanzamt seien im Rahmen der Veranlagung aus Vermietung und Verpachtung nicht die Ansätze des Gewerbebetriebes bekannt gewesen. Hinsichtlich der Höhe der Abschreibung werde darauf verwiesen, dass lt. ständiger Judikatur des VwGH für Gebäude, die nach 1915 errichtet worden seien, ein jährlicher Abschreibungssatz von 1,5 % heranzuziehen sei, außer es werde ein Gutachten über eine kürzere Nutzungsdauer vorgelegt. Ein derartiges Gutachten sei bisher nicht vorgelegt worden. Auch bei mehrmaliger Vermietung sei jeweils wieder von einer 67-jährigen Nutzungsdauer auszugehen.

Über Befragen der Vorsitzenden gab die Finanzamtsvertreterin an, dass im Bericht über die Nachschau die für die Wiederaufnahme maßgeblichen Gründe nicht konkret genannt worden seien.

Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer 2007:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Berechtigung des Finanzamtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 strittig.

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2007 vom 22. März 2010 wird ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erfolgte aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen ([§ 20 BAO](#)) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

In der Niederschrift über die Nachschau vom 17. Dezember 2009 sowie im Bp-Bericht vom 22. März 2010 wird nicht darauf eingegangen, welche Wiederaufnahmegründe vom Finanzamt herangezogen wurden.

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Daraus folgt, dass "Sache", über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hatte.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die

Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die (auf diese Weise zu beurteilende) Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Am Finanzamt liegt es dann, ob es allfällige andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht. Dass die Berufungsbehörde keine (neuen) Wiederaufnahmegründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus [§ 304 BAO](#) ergibt, geboten. Schließlich kann wohl auch primär nur die gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (VwGH vom 14.5.1991, [90/14/0262](#); 30.11.1999, [94/14/0124](#); 2.2.2000, [97/13/0199](#); Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1994, S. 2803).

Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften Wiederaufnahmebescheid vom 22. März 2010 hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat.

Der strittige Bescheid verweist in seiner Begründung lediglich auf die Niederschrift über die Nachschau vom 17. Dezember 2009 sowie auf den Bp-Bericht vom 22. März 2010, denen jedoch nicht zu entnehmen ist, welche Wiederaufnahmegründe vom Finanzamt herangezogen wurden.

Da die Rechtsmittelbehörde jedoch nicht befugt ist, die fehlenden, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht ausgeführten Wiederaufnahmegründe erstmals einzuführen, war der angefochtene Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben.

2. Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2007:

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet konkret, dass der vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 4. Dezember 2008 wieder auflebt.

Gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, ist der o.a. Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 22. März 2010 durch die ersatzlose Aufhebung des am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheides gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und ist gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen.

3. Aufhebungsbescheid gem. [§ 299 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2008:

[§ 299 BAO](#) lautet:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, Tz. 10 zu § 299). Eine Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, Tz. 13 zu § 299 mit Verweis auf BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; vgl zu § 299 aF zB Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, [91/14/0127](#), 0128; Stoll, BAO, 2888).

Da im gegenständlichen Fall bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2008 die Abschreibung für Abnutzung nicht im gesetzlich festgelegten Ausmaß von 1,5 % vorgenommen wurde, war der Spruch des Einkommensteuerbescheides

2008 vom 2. Februar 2010 unrichtig. Das Finanzamt war daher berechtigt, den genannten Bescheid gem. [§ 299 BAO](#) aufzuheben.

Da die Maßnahme des [§ 299 BAO](#) eine Ermessensentscheidung darstellt, ist im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach [§ 299 Abs 1 BAO](#) zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat.

Aus [Art. 130 Abs. 2 B-VG](#) ist abzuleiten, dass die Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch zu machen hat.

Gem. [§ 20 BAO](#) müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse" u.a im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungsökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiellen Zustandes nicht geringfügig sind.

Auch [§ 20 BAO](#) wird so interpretiert, dass sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., Tz. 5ff zu § 20).

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kommt im Bereich des [§ 299 BAO](#) dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt. Eine Aufhebung wird aber vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2010 ausgeführt wurde, hat der Bw. für ein Gebäude, das der Vermietung dient, jedenfalls nicht den gem. [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#) normierten AfA-Satz i.H.v. 1,5 % p.a., sondern einen unrichtigen, da höheren AfA-Satz als Werbungskosten geltend gemacht.

Aufgrund der betraglichen Relationen zwischen den aus dem Erstbescheid und dem abgeänderten Bescheid resultierenden Abgabenforderungen, erweisen sich die im Rahmen der Bescheidaufhebung getroffenen Maßnahmen weder unzulässig noch unbillig.

Demgemäß wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 zu Recht gem. [§ 299 Abs. 1 BAO](#) aufgehoben.

4. Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt und ist den im Folgenden genannten Unterlagen zu entnehmen:

Der Bw. hat bis zum Jahre 2006 den Betrieb eines Gasthauses geführt und mit Stichtag 31. Dezember 2006 das Gebäude aus dem Betriebsvermögen entnommen.

Der Buchwert beträgt zum Stichtag 31. Dezember 2006 42.583,49 €.

Aufgrund des Antrages gem. [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) wurden die stillen Reserven i.H.v. 200.000 € einer Besteuerung nicht unterzogen.

Ab dem Kalenderjahr 2007 erzielt der Bw. aus diesem Gebäude Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der gesetzliche AfA-Satz i.H.v. 1,5 % p.a. wurde nicht angewandt. Eine niedrigere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer von 66 $\frac{2}{3}$ Jahren wurde nicht nachgewiesen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#) können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des [§ 167 Abs. 1 BAO](#) auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 $\frac{2}{3}$ Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl. VwGH vom 15.9.2011, [2011/15/0126](#)).

Die AfA von 1,5 % gilt für den Vermieter auch dann, wenn der Mieter das Gebäude zu einem Zweck verwendet, der nach [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) einen höheren AfA-Satz zulässt. Die Abschreibungssätze des § 8 Abs. 1 gelten nur für den Eigentümer, der das Gebäude für die dort angeführten Zwecke selbst nutzt oder für den gewerblichen Vermieter, nicht jedoch für den außerbetrieblichen Vermieter (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 164 zu [§ 16 EStG 1988](#), sowie die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Ein Sachverständigengutachten wurde im gegenständlichen Fall nicht vorgelegt.

[§ 24 Abs. 6 Z 3 EStG 1988](#) lautet u.a.:

„Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt hat. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen. Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#), das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen."

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der Buchwert des Gebäudes i.H.v. 42.583,49 € fortzuführen ist. Die jährliche Absetzung für Abnutzung beträgt gem. der o.a. gesetzlichen Bestimmungen und mangels Vorlage des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer demnach 638,75 € (= 42.583,49 x 1,5 %).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Mai 2012