



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Juli 2009 betreffend Abweisung des Antrages auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 gemäß § 293b BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist nichtselbständig tätig. Erstmals für das Jahr 2000 erklärte er zudem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkommensteuererklärung 2000 vom 19. März 2001, beim Finanzamt eingereicht am 27. März 2001, enthält bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Angabe „*Wohnung, X., L-Straße, Parterre*“; die Vermietungseinkünfte wurden mit 48.000 S beziffert. Daneben ist ein mit 29. März 2001 datierter handschriftlicher Vermerk (offensichtlich des Bearbeiters des Finanzamtes) angebracht: „*keine Ausgaben lt. Rücksprache*“. Der Einkommensteuerbescheid 2000 erging am 18. April 2001 erklärungsgemäß.

Auch für die Folgejahre reichte der Berufungswerber jeweils Einkommensteuererklärungen ein, in denen neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch solche aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen waren. Aus den Erklärungsbeilagen ist ersichtlich, dass die Mieteinnahmen monatlich 4.000 S (bzw. 290,69 €), ab 1. März 2003 monatlich 300 € betrugen. Eine Abschreibung für Abnutzung wurde nicht geltend gemacht. Die Veranlagung

zur Einkommensteuer erfolgte erklärungsgemäß (Einkommensteuerbescheide vom 4. April 2002 für das Jahr 2001, vom 7. Mai 2003 für das Jahr 2002, vom 5. Mai 2004 für das Jahr 2003, vom 28. April 2005 für das Jahr 2004, vom 6. März 2006 für das Jahr 2005, vom 6. März 2007 für das Jahr 2006 und vom 17. März 2008 für das Jahr 2007).

Mit Schreiben vom 8. Juli 2009 stellte der Berufungswerber beim Finanzamt den Antrag, die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 (hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 bis 2002 war zu diesem Zeitpunkt bereits Verjährung eingetreten) gemäß § 293b BAO zu berichtigen. In diesen Bescheiden sei auf Grund der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus den Abgabenerklärungen (beginnend mit dem Kalenderjahr 2000) keine Gebäude-AfA angesetzt worden. Der Vater des Berufungswerbers sei Miteigentümer der Liegenschaft EZ xxx GB XX gewesen, mit der Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 verbunden war. Er habe die Eigentumswohnung bis Ende 1999 vermietet. Mit Schenkungsvertrag vom 22. November 1999 habe der Berufungswerber die erwähnten Miteigentumsanteile von seinem Vater unentgeltlich erworben und dadurch das Recht erhalten, die Wohnung zu vermieten. Im Einvernehmen mit dem Geschenkgeber vermietete der Berufungswerber die Wohnung seit dem 1. Jänner 2000. Im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 18. April 2001 sei keine Gebäude-AfA berücksichtigt worden, obwohl dem Finanzamt seit 1999 bekannt gewesen sei, dass der Berufungswerber auf Grund des Schenkungsvertrages vom 22. November 1999 eine Wohnung an der Adresse X., L-Straße, vermiete. In der Folge habe der Berufungswerber in den Einkommensteuererklärungen 2001 bis 2007 keine AfA geltend gemacht; in den Einkommensteuerbescheiden sei die Steuer ohne Ansatz einer AfA vom Einheitswert vorgeschrieben worden. Nach § 7 Abs. 1 EStG sei die AfA über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt zwingend vorzunehmen. Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 12.9.2002, [99/15/0152](#), sei abzuleiten, dass das Wahlrecht gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten auch bei „vergessener“ AfA nur dann konsumiert wäre, wenn die Einkommensteuer unter Zugrundelegung der AfA vom Einheitswert vorgeschrieben worden wäre. Der Berufungswerber beantrage, die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 gemäß § 293b BAO laut beiliegender Berechnung zu berichtigen und eine von den fiktiven Anschaffungskosten bemessene Gebäude-AfA von jährlich 11.420,67 S (829,97 €) zu berücksichtigen. Dem Schreiben waren weiters der Schenkungsvertrag (Notariatsakt) vom 22. November 1999, ein Grundbuchsatz, ein an den Vater des Berufungswerbers gerichteter Bescheid des (ehemaligen) Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck vom 30. August 1999 betreffend Bestandvertragsgebühr sowie ein Auszug aus einem Mietvertrag betreffend die Wohnung in X., L-Straße, angeschlossen.

Das Finanzamt wies den Berichtigungsantrag mit Bescheid vom 14. Juli 2009 als unbegründet ab. Es seien „keine Übernahmen offensichtlicher Unrichtigkeiten der eingereichten

Einkommensteuererklärungen 2003 bis 2007 festgestellt“ worden. Ergänzend werde bemerkt, dass eine unterlassene Abschreibung nicht nachgeholt werden könne.

Dagegen wendete der Berufungswerber mit Berufung vom 5. August 2009 ein, es bestehe - ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich - kein Zweifel, dass die AfA für ein unentgeltlich erworbenes, vermietetes Gebäude nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG zu berechnen sei. Die Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2007 hätten daher eine offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung zum Ausdruck gebracht, nämlich „die Nichtberücksichtigung einer Gebäude-AfA“. Solcherart liege den Einkommensteuerbescheiden die Übernahme einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung aus den Abgabenerklärungen zu Grunde. Auf die Entscheidung des UFS vom 28. März 2007, GZ. RV/0109-/K/05, werde verwiesen. Der Berufungswerber beantrage, die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 gemäß § 293b BAO zu berichtigen und „damit verbunden die Gebäude-AfA mit jährlich 829,97 € zu berücksichtigen“.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 8. September 2009 hielt das Finanzamt dem Berufungswerber vor, laut Einkommensteuerakt sei dem Finanzamt kein „Fragebogen“ über die Vermietung der Wohnung in X., L-Straße, übermittelt worden. Weiters seien keine Anlagenverzeichnisse als Beilagen zu den Steuererklärungen eingereicht worden. Auch in den Beilagen E1b der Jahre 2003 bis 2007 sei nicht bekannt gegeben worden, ob die Einkunftsquelle entgeltlich oder unentgeltlich erworben worden sei. Auf Grund der Aktenlage habe das Finanzamt nicht feststellen können, ob überhaupt eine Abschreibung geltend gemacht werden konnte. Sei eine Unrichtigkeit (nicht berücksichtigte Abschreibung) erst nach Durchführung eines diesbezüglichen, über die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar, könne sie nicht gemäß § 293b BAO berichtigt werden.

Im Vorlageantrag vom 5. Oktober 2009 brachte der Berufungswerber ergänzend vor, die Abgabenbehörde habe im Rahmen von acht Einkommensteuerveranlagungen (2000 bis 2007) keine erforderlichen Schritte gesetzt, um den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln. Nach den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt seit Beginn der Vermietung keine Kenntnis über den Erwerbsvorgang der Wohnung (*entgeltlich oder unentgeltlich*), über das Ausmaß der Vermietung (*kein Fragebogen*) sowie vom wirtschaftlichen Eigentümer (Zurechnung der Einkunftsquelle - *ob überhaupt eine AfA geltend gemacht werden konnte*) gehabt. Dies bedeute, dass das Finanzamt gegen die amtliche Ermittlungspflicht verstoßen habe und eine inhaltliche (Gesamt-)Beurteilung der Vermietung nicht erfolgt sei. Die Einkommensteuerbescheide wären daher wegen Verstoßes gegen die amtswegige Ermittlungspflicht aufzuheben. Zur Zulässigkeit einer Bescheidberichtigung nach § 293b BAO sei wiederholt festzustellen, dass die AfA für ein unentgeltlich erworbenes,

vermietetes Gebäude nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zu berechnen sei. Bei der in den Kalenderjahren 2003 bis 2007 zu berücksichtigenden AfA handle es sich auch nicht um einen nachgeholteten Aufwand für Vorperioden.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1) Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der für den Berufungsfall maßgeblichen Fassung gehören zu den Werbungskosten auch 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...
 - b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
 - c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des 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 ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden...

Zur AfA berechtigt ist derjenige, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Voraussetzung ist das wirtschaftliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut (Jakom/ Kanduth-Kristen, EStG, 2010, § 7 Rz 21).

- 2) Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der

Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn Abgabenerklärungen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind; Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich. Die offensichtliche Unrichtigkeit im Sinn des § 293b BAO muss sich aus den Erklärungen und dem Verwaltungsakt des betreffenden Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 20.5.2010, [2007/15/0098](#) mit Hinweisen auf die Vorjudikatur). Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (VwGH 23.5.2007, [2004/13/0052](#)).

3) Aus der Einkommensteuererklärung 2000 ergab sich (lediglich), dass der Berufungswerber Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in X., L-Straße, erzielt. Eine Beilage (Überschussrechnung) war der Erklärung nicht angeschlossen. Aus den Beilagen der Einkommensteuererklärungen 2001 bis 2007 war zwar ersichtlich, dass bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Gebäude-AfA angesetzt worden war. Bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide der Streitjahre 2003 bis 2007 war für das Finanzamt aus dem Akteninhalt aber nicht erkennbar, dass der Berufungswerber (zivilrechtlicher und wirtschaftlicher) Eigentümer der Wohnung war, dass er das Mietobjekt unentgeltlich erworben und die von seinem Rechtsvorgänger begonnene Vermietung fortgesetzt hatte. Der für die Frage der persönlichen AfA-Berechtigung und für die heranzuziehende Bemessungsgrundlage maßgebliche Sachverhalt ist erst im Schreiben vom 8. Juli 2009 mitgeteilt worden. Der Schenkungsvertrag vom 22. November 1999 und der noch vom Vater des Berufungswerbers abgeschlossene Bestandvertrag betreffend die Wohnung in X., L-Straße, mögen dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck - somit einer anderen Behörde in anderen Verfahren - angezeigt worden sein; in den vom Finanzamt Innsbruck geführten Einkommensteuerverfahren des Berufungswerbers waren diese Verträge nicht aktenkundig. An Hand der (den gesamten Akteninhalt bildenden) Einkommensteuererklärungen und deren Beilagen ließ sich die AfA-Berechtigung des Berufungswerbers schon dem Grunde nach nicht zweifelsfrei bejahen.

4) Erst auf Grund der Sachverhaltsdarstellung im Berichtigungsantrag vom 8. Juli 2009 erwiesen sich die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2007 hinsichtlich der Höhe der aus den Erklärungen übernommenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als rechtswidrig, weil der Berufungswerber als zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjektes zur Vornahme einer AfA berechtigt gewesen wäre. Dem Finanzamt ist jedoch darin Recht zu geben, dass es sich dabei um keine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO handelte, weil sich - bezogen auf den jeweiligen Zeitpunkt der Bescheiderlassung

- die Rechtsposition des Berufungswerbers und daraus folgend die Berechtigung zum Abzug der AfA erst durch ergänzende Ermittlungen hätte feststellen lassen. Davon geht offenbar der Berufungswerber selbst aus, wenn er dem Finanzamt im Vorlageantrag die Verletzung von Ermittlungspflichten vorwirft.

5) Eine solche Fallkonstellation lag weder der in der Berufung zitierten Entscheidung des UFS vom 28. März 2007, GZ. RV/0109-/K/05, noch dem Erkenntnis des VwGH vom 12. September 2002, ZI. 99/15/0152, zu Grunde. Ein Eingehen auf diese Entscheidungen erübrigt sich daher.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. März 2011

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei