



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0235-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HW gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2000 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 7. August 2001 entschieden:

- 1.) Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe bleiben unverändert.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

- 2.) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmbescheid wird ersatzlos aufgehoben. Das Umsatzsteuerverfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erklärte im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Gebäude "KFJ-Straße 26 und 28" in H. Im Hinblick auf das Gebäude "KFJ-Straße 28" machte sie einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 467.466,00 S (33.972,08 €) geltend, der sich aus Abbruchkosten in Höhe von 224.070,00 S (16.283,80 €) und der Abschreibung des Restbuchwertes im Betrage von 243.396,00 S (17.688,28 €) zusammensetzt. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 erklärte sie, dass im Berufungsjahr keine Mieteinnahmen mehr erzielt worden seien (Beendigung des Mietverhältnisses per 31. Dezember 1999; vgl. dazu auch das Schreiben der Berufungswerberin betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 20. Jänner 2000) und das berufungsgegenständliche Gebäude "KFJ-Straße 28" im Frühjahr 2000 abgebrochen worden sei.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2001 erklärte der Sohn und Vertreter der Berufungswerberin ergänzend, dass vorläufig nicht an die Wiedererrichtung eines Gebäudes gedacht werde. Die durch den Abbruch entstandene Grünfläche werde von den Mietern des Hauses "KFJ-Straße 26" gemäht und (mit)genutzt. Weiters seien die gegenständlichen Liegenschaften mit Schenkungsvertrag vom 30. Dezember 2000 in sein Alleineigentum übertragen worden, wobei zu Gunsten der Berufungswerberin ein Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie ein Fruchtgenussrecht grundbücherlich einverleibt worden sei.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2000 vom 7. August 2001 wurde der obgenannte Werbungskostenüberschuss nicht berücksichtigt. Im wieder aufgenommenen Umsatzsteuerbescheid 2000 vom selben Tag wurde die auf die Abbruchkosten entfallende Vorsteuer in Höhe von 44.814,00 S (3.256,76 €) nicht anerkannt und eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Ausmaß von 35.946,00 S (2.612,30 €) vorgenommen.

In der gegen den im Spruch bezeichneten Wiederaufnahmebescheid sowie gegen die dort genannten Sachbescheide mit Schriftsatz vom 31. August 2001 erhobenen Berufung beantragte die Berufungswerberin, dass die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens

unterbleibe und die Werbungskosten in der beantragten Höhe anzuerkennen. Zusätzlich zum bisherigen Vorbringen führte sie aus, dass die gegenständliche Schenkung keine Änderung in der Zurechnung der Einkünfte zur Folge habe.

Weiters erklärte die Berufungsverwerberin, dass eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse nicht vorliege und daher kein Grund zur Wiederaufnahme des Verfahrens sowie zur Vorsteuerberichtigung vorgelegen habe. Außerdem sei die Liegenschaft, auf der das abgebrochene Gebäude gestanden habe, nach wie vor (mit)vermietet und sei sie damit nicht aus dem Unternehmensbereich "Vermietung" ausgeschieden. Werbungskosten seien anzuerkennen, weil der Abbruch ausschließlich zu dem Zweck erfolgt sei, derzeitige und zukünftige Mieteinnahmen zu erhalten bzw. zu sichern.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsverfahrensentscheidungen vom 2. Oktober 2001 (Bescheidbegründung vom 1. Oktober 2001) stellte die Berufungsverwerberin mit Schriftsatz vom 4. Oktober 2001 einen nicht näher begründeten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 17. Oktober 2002) teilte der Vertreter der Berufungsverwerberin am 10. Dezember 2002 (elektronisch) ergänzend zum Vorlageantrag mit, dass die Feststellung, wonach gegenständlich verwendbare Bausubstanz vorhanden gewesen und "geopfert" worden sei, bekämpft werde. Das in Rede stehende Objekt sei seit Dezember 1999 nicht mehr genutzt worden. Eine Besichtigung vor Ort habe ergeben, dass das Gebäude voraussichtlich nicht mehr instandgesetzt werden könne. Es sei dann zu einem schweren Wasserschaden gekommen, der durch die Versicherung nicht gedeckt gewesen sei. Eine Instandsetzung sei damit nicht mehr möglich gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiederaufnahme/Umsatzsteuer:

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Berufung angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich

einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162, sowie VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Im Hinblick auf die Frage, ob sich die gegenständliche Berufung auch gegen den die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheid richtet, ist nach Ansicht des Senates auf den gesamten Inhalt der Berufung abzustellen (vgl. dazu auch VwGH 28.1.1998, 96/13/0081). Im konkreten Fall ergibt sich aus der näheren Begründung bzw. dem abschließenden Antrag der Berufung eindeutig, dass sich diese auch gegen den Wiederaufnahmbescheid richtet.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Im konkreten Fall stützte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens auf den Neuerungstatbestand, konkret auf die mit Schreiben vom 20. Juni 2001 bekannt gegebene Schenkung des gegenständlichen Grundstückes an den Sohn der Berufungswerberin.

"Tatsachen" im Sinne der obigen Gesetzesstelle sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhalts-elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand kann nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte. Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der

Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekanntgewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannte Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Durch die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 sollen Nutzungsänderungen bei Wirtschaftsgütern, die Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug haben, berücksichtigt werden. Nachdem im konkreten Fall das gegenständliche Gebäude bereits im Frühjahr 2000 abgerissen wurde, kann in der erst im Dezember 2000 durchgeführten Schenkung, die im Übrigen auf Grund des der Berufungswerberin eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbotes sowie des Fruchtgenussrechtes keine Nutzungsänderung des in Rede stehenden Gebäudes bewirken würde, keine Nutzungsänderung des Gebäudes in Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 mehr gesehen werden. Dem Finanzamt ist damit - vor dem oben dargestellten rechtlichen Hintergrund - nicht zuzustimmen, wenn es in der Schenkung des gegenständlichen Grundstückes an den Sohn der Berufungswerberin eine neu hervorgekommene Tatsache bzw. einen tauglichen Wiederaufnahmegrund annimmt. Die Kenntnis der Schenkung im wiederaufzunehmenden Umsatzsteuerverfahren hätte bei einer rechtlich richtigen Berücksichtigung zu keinem anderen Ergebnis geführt, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht.

Die Wiederaufnahme des strittigen Verfahrens erweist sich somit mangels Neuherkommen von Tatsachen als unzulässig und war daher der Berufung diesbezüglich statzugeben. Der

gegenständliche Wiederaufnahmebescheid war ersatzlos aufzuheben; dadurch tritt das Umsatzsteuerverfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 7. Oktober 2001 scheidet damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; der Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 28. Mai 2001 lebt damit wieder auf.

2.) Einkommensteuer:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, welche auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist. Die vorausgesetzte Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen (wie zB die AfA) oder die Ausgaben (tatsächlich verausgabte Beträge)

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall zählen grundsätzlich alle Ausgaben oder Aufwendungen zu den Werbungskosten, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind. Wird ein Gebäude nicht mehr vermietet (die Vermietungsabsicht aufgegeben), dann sind ab diesem Zeitpunkt die Ausgaben oder Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175). Werbungskosten können bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Gebäuden nur insoweit geltend gemacht werden, als der Steuerpflichtige auch Einnahmen aus dem Gebäude erstrebt.

Werbungskosten können auch nach Beendigung des Zufließens der Einnahmen aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis erwachsen. Das Ende der Einnahmen beendet somit nicht notwendigerweise den wirtschaftlichen Erwerbsbezug der Aufwendungen. Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, liegen nämlich nachträgliche Werbungskosten vor. Aufwendungen oder Ausgaben stellen dann nachträgliche Werbungskosten dar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit der bisher betrieben Einkünfterzielung bzw. Einkunftsart (hier: Vermietung des Gebäudes "KFJ-Straße 28") gegeben ist. Ein solcher wirtschaftlich geprägter

Einkunftsarten- bzw. Veranlassungszusammenhang ist vorhanden, wenn sich dieser anhand objektiver, dh. äußerlich erkennbarer Umstände feststellen lässt.

Im Berufungsfall können die geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben nicht als solche beurteilt werden, die mit den Mieteinnahmen aus dem (abgerissenen) Gebäude in dem in § 16 Abs. 1 EStG 1988 normierten Zusammenhang stehen. Durch ihr Vorbringen, nämlich dass das Mietverhältnis betreffend das Objekt KFJ-Straße 28 per 31. Dezember 1999 beendet worden sei, dass eine Neuvermietung ungewiß sei, dass Erhebungen liefen, ob aus wirtschaftlichen Gründen ein Abbruch des Objektes nicht sinnvoller wäre und dass seit dem 1. Jänner 2000 aus dem gegenständlichen Objekt keine Mieteinnahmen mehr lukriert worden seien (vgl. das Schreiben der Berufungswerberin vom 20. Jänner 2000 betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2000), hat die Berufungswerberin eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die Vermietung des Gebäudes "KFJ-Straße 28" zum 31. Dezember 1999 nicht bloß unterbrochen, sondern bereits zu diesem Zeitpunkt die ernsthafte Absicht zu vermieten aufgegeben worden ist. Die Vermietungstätigkeit des gegenständlichen Gebäudes wurde somit mit Jänner 2000 beendet und das gegenständliche Mietobjekt ab diesem Zeitpunkt privat genutzt. Die strittigen Abbruchkosten und der Restbuchwert sind damit nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig.

Der geforderte kausale Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen ist auch unter dem Aspekt "nachträglicher Werbungskosten" nicht herzustellen. Von einem erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhang zwischen Abbruch und der Einkünftezielung (Vermietung des Gebäudes "KFJ-Straße 28") kann keine Rede sein. Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch der maßgebliche Grund für den Abriss des Gebäudes, nämlich - wie der Vertreter der Berufungswerberin am 10. Dezember 2002 (elektronisch) ergänzend zum Vorlageantrag vorbrachte - ein schwerer Wasserschaden, erst im Jahre 2000 auftrat und damit in einem Zeitraum erfolgte, in dem die Nutzung des Gebäudes in den Bereich der Lebensführung fiel. Im Hinblick auf die geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben fehlt es somit an einem steuerrechtlich erheblichen Zusammenhang mit der bisherigen Nutzung des (abgerissenen) Gebäudes.

Im Hinblick auf das Vorbringen des Vertreters der Berufungswerberin im Schreiben vom 20. Juni 2001, dass die durch den Abbruch entstandene Grünfläche von den Mietern des Hauses "KFJ-Straße 26" gemäht und (mit)genutzt werde, ist zu sagen, dass eine Werbungskostenberücksichtigung nur dann in Betracht kommt, wenn der Erwerbsbezug nach den Grundsätzen des wirtschaftlich geprägten Veranlassungsprinzips bei weitem überwiegt

und Motive der Lebensführung oder der sonstigen Einkommensverwendung ganz in den Hintergrund treten. Nur bei einem als wesentlich zu qualifizierenden und entsprechend konkretisierten, erwerbsbezogenen Veranlassungsfaktor ist die Einstufung als Werbungskosten zulässig; ein lediglich mitursächlicher Erwerbsbezug reicht dagegen nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht aus.

Abschließend sei noch erwähnt, dass Abbruchkosten eines Gebäudes nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemeinsam mit dem Restbuchwert des Gebäudes grundsätzlich zu aktivieren sind, und zwar - je nach Lage des Falles - auf die Herstellungskosten eines neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens, wobei in weiterer Folge der aktivierte Wert nur bei einer § 5-Gewinnermittlung in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen wäre (sog. Opfertheorie; vgl. dazu Doralt, 4. Aufl., Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 86 zu § 6 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 76 zu § 6 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 25 zu § 6 EStG 1988 allgemein).

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. April 2003