

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 16. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den von der gegenständlichen Berufung umfassten Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, sonstige Einkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die letztgenannten Einkünfte entstammen aus der Vermietung einer Liegenschaft in Wien, L.gasse.., welche seit dem Jahr 1987 andauert.

Eine betreffend das Unternehmen des Bw. über den Zeitraum 1992 bis 1994 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung ergab unter anderem folgende Prüfungsfeststellung (Tz. 22 des BP-Berichtes vom 9. Dezember 1996):

"Der AfA-Satz für Mietwohngrundstücke, die vor dem Jahr 1915 errichtet worden sind, beträgt 2%.

Der bisher geltend gemachte AfA-Betrag für die Liegenschaft Wien ..., L.gasse, vermindert sich daher in den Jahren 1992 -1994 um je S 63.751,00.

Der neu ermittelte steuerfreie Betrag gem. § 28/5 EStG beträgt daher für die Jahre

1992	S 290.508,00
------	--------------

1993	S 346.646,00
1994	S 515.979,00"

Aus den Beilagen zu den Erklärungen der Folgejahre ist ersichtlich, dass bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das nämliche Mietobjekt eine Gebäude-AfA in Höhe von (weiterhin) 5% der Bemessungsgrundlage (Gebäudewert S 2.124.862,00) als Werbungskosten abgezogen wurde. Die Bescheide der Folgejahre ergingen auf Grund der Erklärungen bzw. samt Berücksichtigung vorliegender Tangenten.

In der Folge erließ das Finanzamt für die Jahre 1999 bis 2002 gemäß § 293b BAO berichtigte Bescheide betreffend Einkommensteuer vom 16. Jänner 2004. Die Begründung zum Bescheid für das Jahr 1999 lautet:

"Im Betriebsprüfungsbericht vom 9.12.1996 wurde unter Teilziffer 22 festgestellt, dass der AfA-Satz für die Liegenschaft L.gasse 2% beträgt. Dieser Feststellung wurde nicht widersprochen, allerdings wurde sie in den Folgejahren ignoriert. Bei korrekter Bildung und Verrechnung der Freibeträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG ergeben sich folgende Werte:

1990	1.187,25	
1991	218.815,50	
1992	290.508,08	
1993	346.646,12	
1994	515.978,77	
1995	454.020,25	
1996	- 413.951,60	
1997	-214.698,33	
1998	-405.245,16	
1999	-793.260,88	"

In der Begründung der Bescheide für die Jahre 2000 bis 2002 wird auf die Begründung zur Berichtigung für das Jahr 1999 sowie darauf verwiesen, dass die AfA um S 63.751,00 (€ 4.632,97) überhöht gewesen sei.

Gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 erhob der Bw. Berufung und begründete diese wie folgt:

"1) Einkommensteuerbescheid 1999

	S
Die gem. § 116 (5) EStG 1988 vorzunehmende Restauflösung der Mietzinsreserve laut Bescheid vom 30.01.2002 in Höhe von	410.754,88
wurde um	382.506,00
auf	793.260,88
erhöht, wodurch sich der Überschuss der Einnahmen von	170.132,00
auf	963.392,88
das sind rund	963.392,00

erhöht hat.	
-------------	--

Diese Berichtigung wurde gem. § 293b BAO mit der Begründung vorgenommen, dass laut BP-Bericht vom 9.12.1996 '... der AfA-Satz für die Liegenschaft L.gasse 2% ...' beträgt und '... dieser Feststellung ... nicht widersprochen wurde...' bzw. '... sie in den Folgejahren ignoriert ...' worden ist.

Der oben erwähnte Erhöhungsbeitrag in den Jahren 1990 bis 1995 ergibt sich aus der AfA-Kürzung von 5% auf 2% (d.s. S 63.751,00), was bedeutet, dass nicht nur die laut BP 1992/94 erhöhten und bescheidmäßig festgestellten Mietzinsrücklagen Berücksichtigung fanden, sondern nachträglich auch die Einnahmenüberschüsse – und damit auch die Mietzinsrücklage – der rechtskräftig veranlagten Jahre 1990, 1991 und 1995 um die in Rede stehende AfA-Differenz erhöht wurde.

Dagegen ist Folgendes einzuwenden:

a) Laut Erl. d. BMfF vom 13. Mai 1991, Z 14 0602/10-IV/14/90 konnte ein höherer AfA-Satz als 2% nur angewendet werden, wenn ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer vorliegt werden konnte. Ein derartiges Gutachten ist deshalb auch seinerzeit dem do. Finanzamt übergeben worden und so erreicht, dass ab 1988 eine AfA von 5% beansprucht werden konnte.

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass gegen das BP-Ergebnis 1992/94 deshalb kein Rechtsmittel eingebracht wurde, weil die Berufungsfrist versäumt worden ist.

b) Gemäß § 293b BAO können Bescheide von Amts wegen nur insoweit berichtigt werden, als offensichtliche Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen übernommen wurden.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich jedoch nicht um laut Erklärungen unrichtig ermittelte Mietzinsreserven, sondern vielmehr um Mietzinsreserven (bzw. Jahresüberschüsse), welche in rechtskräftig veranlagten Bescheiden festgestellt worden sind.

Eine Abänderung dieser Bescheide ist sohin weder nach § 293b BAO – mangels Irrtum lt. Erklärung – noch gemäß § 303 BAO – mangels Hervorkommen neuer Tatsachen – möglich.

c) Sohin ergibt sich, dass die Restauflösung der Mietzinsreserve im Jahre 1999 lediglich um die Berichtigung der BP 1992/94 zu erhöhen ist, so dass sich die Entwicklung der Mietzinsreserven in den Jahren 1990 bis 1999 wie folgt darstellt:

Zuführungen

Jahr	Erststeuerbescheid	Änderungen lt. BP 1992/94	Zinsreserve berichtet
1990	1.187,25	0,00	1.187,25
1991	218.815,50	0,00	218.815,50
1992	226.757,08	63.750,92	290.508,00
1993	282.895,12	63.750,88	346.646,00

1994	452.227,77	63.751,23	515.979,00
1995	390.269,25	0,00	390.269,25
	1.572.151,97	191.253,03	1.763.405,00

Auflösungen

1996	477.702,60		477.702,60
1997	214.698,33		214.698,33
1998	468.996,16		468.996,16
1999	410.754,88	191.253,03	602.007,91
	1.572.151,97	191.253,03	1.763.405,00

2) Einkommensteuerbescheide 2000, 2001 und 2002

Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 wurden ebenfalls gem. § 293b BAO insoweit berichtigt, als die in diesen Jahren auf die Mietzinsreserve übertragenen Überschüsse über die Werbungskosten auf Grund der oben erwähnten AfA-Kürzung von 5% auf 2% entsprechend erhöht wurden. Dagegen erhebe ich Einspruch, da

- a) die Inanspruchnahme der 5%igen AfA nicht als durch die Abgabenerklärungen verursachter 'offensichtlicher Irrtum' gewertet werden kann,
- b) die Finanzbehörde auf Grund der gem. § 115 BAO vorzunehmenden pflichtgemäßem Prüfung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse den höheren AfA-Satz anerkannt hat und zur Wahrung des im Abgabenrecht verankerten Grundsatzes von Treu und Glauben nicht die zuerkannte 5%ige AfA negieren kann und schließlich
- c) eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO mangels hervorgekommener neuer Tatsachen nicht möglich erscheint.

	S
Im Sinne meiner Berufung wird beantragt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999 so festzusetzen, dass ausgehend von dem im Erstbescheid festgestellten Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von	170.132,00
die ebenfalls laut Erstbescheid bestehende Restauflösung der Mietzinsreserve von	410.754,88
um die laut BP 1992/94 vorgenommene AfA-Korrektur von	191.253,03
	772.139,91
erhöht wird, so dass sich endgültig im Jahre 1999 ein Überschuss von rd.	771.149,00
ergibt.	

Ferner wird beantragt, dass die gem. § 293b BAO berichtigten Bescheide der Jahre 2000, 2001 und 2002 insoweit abgeändert werden, als die AfA unverändert mit 5% p.a. anerkannt wird."

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete folgendes Vorhalteschreiben an den Bw.:

"Auf Seite 2 Ihrer Berufung führen Sie ins Treffen, Sie hätten ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer seinerzeit dem Finanzamt übergeben und so erreicht, dass ab 1988 eine AfA von 5% beansprucht werden konnte (wurde Ihrer Meinung nach 1987 eine niedrigere AfA geltend gemacht oder anerkannt, wenn ja in welchem Ausmaß?).

Sie werden hiermit eingeladen, die Gutachtensübergabe nachzuweisen.

Weiters führen Sie an, gegen das BP-Ergebnis 1992/94 deshalb kein Rechtsmittel eingebracht zu haben, weil die Berufungsfrist versäumt worden ist.

Es ist nicht aktenkundig, dass eine eingebrachte Berufung als verspätet zurückgewiesen wurde."

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw. wie folgt:

"1) Gutachten

Die Gutachtensübergabe kann nach so vielen Jahren nicht mehr nachgewiesen werden, sie ergibt sich jedoch schlüssig daraus, dass das Wohnsitzfinanzamt die in den Jahren 1987 bis 1999 geltend gemachte höhere AfA im Ausmaß von 5% stets und widerspruchlos anerkannt hat.

2) Verkürzung der AfA von 5% auf 2% durch die BP 1992/94

Die BP 1992/94 hat meiner Auffassung nach den AfA-Satz zu Unrecht von 5% auf 2% verkürzt, da hierfür die Voraussetzungen gem. § 303 BAO (Hervorkommen neuer Tatsachen) nicht gegeben waren. Auf Grund interner Veränderungen in meiner Kanzlei (Neubesetzung der Geschäftsführung) wurde die Berufungsfrist versäumt, sodass ein trotzdem eingebrachtes Rechtsmittel mit Sicherheit als verspätet zurückgewiesen worden wäre.

3) Berufung nicht aktenkundig

Da wegen ungenutzten Verstreichens der Rechtsmittelfrist ein Einspruch gegen das BP-Ergebnis – wie oben erwähnt – sinnlos gewesen wäre, kann auch nicht aktenkundig sein, dass eine solche als verspätet zurückgewiesen worden ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 293b BAO bestimmt:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO soll eine Handhabe gegen Abgabepflichtige bieten, die darauf hoffen, dass offensichtliche Unrichtigkeiten in ihren Abgabenerklärungen bei der Veranlagung übersehen werden und später mangels verfahrensrechtlicher Handhaben nicht mehr berichtigt werden

können.

§ 293b BAO ist auch anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen wurde. Das weitgehende ungeprüfte Übernehmen des Inhalts von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide ist nämlich durchaus nichts Unübliches und kann daher auch mehrmals wiederholt erfolgen. Inwieweit die Abgabenbehörde dabei gegen Abgabenvorschriften verstößt ..., ist für die Berichtigungsmöglichkeit unerheblich (vgl. Ritz, BAO - Kommentar³, Tz. 1 und 7 zu § 293b BAO mit Hinweis auf VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Nach der erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 anzuwendenden Bestimmung (§ 125) des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung, wenn ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, folgendes:

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.

Der Bw. nimmt in seiner Berufung auf die Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft (Erlass des BMF vom 13. Mai 1991, Z 14 0602/10-IV/14/90) Bezug. Punkt 3.3 Abs. 1 dieses Erlasses lautet:

AfA-Bemessung

Bei Gebäuden beträgt der AfA-Satz grundsätzlich bis zu 1,5% (1,5% entsprechen einer Nutzungsdauer von 67 Jahren). Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) kommt grundsätzlich nur bei Vorliegen eines Gutachtens über den Bauzustand in Betracht. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist. Für Gebäude, die vor dem 1. Jänner 1989 angeschafft oder hergestellt worden sind, beträgt der AfA-Satz ab dem Jahr 1989 – ungeachtet des bis dahin angewendeten AfA-Satzes – ebenfalls grundsätzlich bis zu 1,5%. Bei einem Gebäude, das vor dem Jahr 1915 erbaut worden ist, kann der bis zum Jahr 1988 zugrunde gelegte AfA-Satz insoweit angesetzt werden, als er nicht mehr als 2% beträgt. Ein höherer AfA-Satz kann nur angewendet werden,

- wenn ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer des Gebäudes vorgelegt wird oder
- wenn im Zuge eines Veranlagungs- oder Betriebsprüfungsverfahrens bereits in der Vergangenheit ein Gutachten vorgelegt worden oder ein der Erstellung eines Gutachtens gleichkommendes Ermittlungsverfahren abgeführt worden ist.

Das Finanzamt stützte die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide darauf, dass laut BP-Bericht vom 9.12.1996 der AfA-Satz für die Liegenschaft 2% beträgt und dieser Feststellung nicht widersprochen wurde bzw. in den Folgejahren ignoriert wurde.

Der Bw. führt für seinen Standpunkt ins Treffen, laut Erlass des BMF vom 13. Mai 1991, Z 14 0602/10-IV/14/90 habe ein höherer AfA-Satz als 2% nur angewendet werden können, wenn ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer vorgelegt werden konnte. Ein derartiges Gutachten sei deshalb auch seinerzeit dem do. Finanzamt übergeben worden und sei so ab 1988 die Beanspruchung einer AfA von 5% erreicht worden.

Gegen das BP-Ergebnis 1992/94 sei mangels Versäumung der Berufungsfrist kein Rechtsmittel eingebracht worden.

Die Vorlage eines Gutachtens hinsichtlich der Liegenschaft L.gasse ist **nicht aktenkundig**. Ein solches Gutachten befindet sich weder bei den Dauerbelegen noch in den abgelegten Aktenteilen betreffend das Veranlagungsjahr 1989 (und auch nicht in den Ablageakten des Jahres 1988). Der gesetzlichen Vorgabe der zitierten Bestimmung entsprechend hätte das Gutachten im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1989 vorgelegt werden können. Die in Entsprechung des Erlasses vom 13. Mai 1991 durchzuführende Veranlagung für das Jahr 1989 wurde am 19. Juli 1991 vorgenommen.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Gutachtensübergabe nachzuweisen, gab der Bw. an, diese nicht mehr nachweisen zu können, sie ergäbe sich jedoch schlüssig daraus, dass das Wohnsitzfinanzamt die in den Jahren 1987 bis 1999 geltend gemachte höhere AfA im Ausmaß von 5% stets und widerspruchslos anerkannt habe.

Somit ergibt sich weder anhand der Aktenlage noch auf Basis des Ergebnisses der Mitwirkung des Bw. die tatsächliche Vorlage eines Gutachtens. Die oben vom Bw. angestellte Schlussfolgerung ist nicht stichhaltig, weil das Unterbleiben einer AfA-Korrektur ebenso darauf beruhen konnte, dass die Angaben des Bw. in seinen Steuererklärungen bzw. den zugrunde liegenden Beilagen vom Finanzamt (infolge Übersehens) übernommen wurden.

Auch unter Bedachtnahme auf folgende Überlegung kann für den Standpunkt des Bw. nichts gewonnen werden:

Der Bw. stützt sein Vorbringen, wonach er ein Gutachten seinerzeit dem Finanzamt übergeben habe, damit, dass durch diese Vorlage 'ab' 1988 die Beanspruchung einer AfA von 5% erreicht worden sei. Tatsächlich hatte der Bw. – wie aus der aktenkundigen "Ermittlung der AfA für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" für das Jahr 1989 ersichtlich ist – bereits für das Jahr 1987 eine AfA in Höhe von 5% geltend gemacht. Da es sich hiebei laut der genannten Beilage um die Geltendmachung einer Halbjahres-AfA gehandelt hat, wurde die 5%ige AfA bereits 1987 – dem Jahr in dem die Liegenschaft angeschafft wurde – somit ab Beginn der Nutzung zur Erzielung von Einkünften geltend gemacht. Es kam mit anderen Worten zu keiner Änderung des AfA-Satzes; eine Änderung hätte auf die Vorlage eines

Gutachtens im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1989 (die am 19. Juli 1991 vorgenommen wurde) hinzuweisen vermocht.

Da die BP (1992 bis 1994) die AfA an die gesetzliche Lage ab 1989 angepasst hat und dies im Übrigen vom Bw. unbekämpft geblieben ist, deutet auch die Vorgangsweise der BP, die zeitmäßig früher als das gegenständliche Berufungsverfahren gelagert ist, nicht auf ein Vorliegen eines Gutachtens hin.

Mit den Bescheidberichtigungen der Streitjahre durch das Finanzamt wurde die zuvor eingeschlagene Vorgangsweise fortgesetzt.

Unter Zugrundelegung der Nichtvorlage eines Gutachtens stellte der Abzug einer 5%igen AfA eine unvertretbare Rechtsansicht dar; die vor Durchführung der berufungsgegenständlichen Bescheidberichtigungen von der Abgabenbehörde übersehene Unrichtigkeit wurde mittels der Bescheide gemäß § 293b BAO beseitigt.

Zu den Mietzinsreserven ist zu sagen, dass diese nicht in den Veranlagungsbescheiden der Jahre ihrer Bildung rechtskräftig festgestellt werden, sondern erst im Jahr ihrer Verrechnung auf ihre richtige Höhe überprüft und berücksichtigt werden müssen. Die Angabe der Höhe eines nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 in der vor 1996 geltenden Fassung gebildeten steuerfreien Betrages stellt einen Bestandteil der Begründung des Bescheides, nicht aber dessen Spruch dar. Eine Berufung, die durch einen geänderten Ansatz von Abschreibungsbemessungsgrundlage und Nutzungsdauer lediglich eine Änderung der Höhe des nach § 28 Abs. 5 leg.cit. gebildeten steuerfreien Betrages, nicht aber der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begeht, ist als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Wieser u. a., Steuerjahrbuch 1995/1996, Band 1, S. 530).

Die Höhe des steuerfreien Betrages war im Jahr der Bildung kein Spruchbestandteil. Erhöhten sich die Mieteinnahmen durch Abweichungen der Abgabenbehörde von der Steuererklärung (zB Annahme längerer Restnutzungsdauer), so kann diese Abweichung erst bei Auflösung bzw. Verwendung des steuerfreien Betrages geltend gemacht werden; die Rechtskraft des früheren Bescheides steht dem nicht entgegen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar⁴, Tz. 203 zu § 28 mwN).

Zum Hinweis des Bw. zum Grundsatz von Treu und Glauben wird angemerkt, dass der Abgabenbehörde eine Verletzung dieses Grundsatzes mit Recht etwa dann vorgeworfen werden kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Derartiges oder dem Vergleichbares war im vorliegenden Fall nicht gegeben. Vielmehr war es der Bw., der sich im Rahmen der der BP folgenden

Erstellungen seiner Erklärungen nicht an die Feststellungen der BP hielt. Eine Verletzung dieses Grundsatzes liegt demnach nicht vor.

Wenn der Bw. eine nicht möglich erscheinende Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ins Spiel bringt, so genügt es diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich der angefochtenen Bescheide eine solche nicht erfolgt ist. Somit braucht auf diesen Hinweis des Bw. nicht eingegangen zu werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. Juni 2006