



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 0001 X., X.-Str.1, vertreten durch Gsaxner & Mai OG, 6020 Innsbruck, Meinhardstraße 9/VI, vom 23. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag.^a Barbara Prader, vom 17. November 2010 betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2009 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2009 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Frage, ob bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Absetzung für Abnutzung (AfA) der vom Bw. im Jahr 2001 im Erbweg (Tod der Erblasserin am 22. Jänner 2001) erworbenen Eigentumswohnungen in der ETW1 (in weiterer Folge „ETW 1“) und am ETW2 (in weiterer Folge „ETW 2“) vom Einheitswert oder von den fiktiven Anschaffungskosten zu bemessen ist. Begehrt werden überdies Sonderausgaben.

Laut vorliegendem Akteninhalt und diversen Angaben führte der Bw. 2001 eine Dachreparatur durch und beantragte am 19. Juli 2001 für die ETW 2 die Einleitung von Strom. Das Mietverhältnis in der ETW 2 begann am 1. Dezember 2001, jenes in der ETW 1 am 8. April 2004.

Der Bw. meldete dem Finanzamt die Vermietung der ETW 1 und 2 nicht und gab für die Jahre 2001 bis 2009 keine (Einkommen)steuererklärungen ab.

Nach der **anonymen Anzeige eines Miteigentümers** führte das Finanzamt Erhebungen durch. In den **Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2009** setzte es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anhand der vom Bw. vorgelegten Unterlagen in Höhe von € 9.829,72 (2003), € 9.582,07 (2004), € 9.281,95 (2005), € 9.912,95 (2006), € 10.355,58 (2007), € 6.945,78 (2008) und € 2.842,71 (2009) fest. Für 2002 war bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 war gegen die Höhe der im Schätzungswege ermittelten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Nichtanerkennung von Sonderausgaben gerichtet. Der Bw. verwies auf die beigelegten Einkommensteuererklärungen 2003 bis 2009. In diesen hatte er die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten geltend gemacht.

Im **Schreiben vom 24. Jänner 2011** teilte das Finanzamt dem Bw. Folgendes mit:

Bei Gebäuden, die bis zum 31. Juli 2008 unentgeltlich erworben wurden, sei primär der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag seien die sogenannten "fiktiven Anschaffungskosten" anzusetzen. Der Antrag sei anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erziele (VwGH 12.9.2002, 99/15/0152), er also zumindest noch eine Halbjahres-AfA geltend machen könne. Der Antrag könne auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden (VwGH 10.11.1993, 92/13/0176). Wenn allerdings der Steuerpflichtige deshalb keine Erklärung einreiche, weil er dazu für das Jahr, in dem er erstmals Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erziele, nicht verpflichtet sei, könne er das Wahlrecht im ersten nachfolgenden Jahr ausüben, in dem die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 gegeben seien oder er ohne Verpflichtung hiezu tatsächlich eine Steuererklärung einreicht (vgl. VwGH 18.7.2001, 98/13/0003, bezüglich der Verlustveranlagung).

Aufgrund der abgeschlossenen Mietverträge wäre im gegenständlichen Fall spätestens für 2002 eine Pflichtveranlagung durchzuführen gewesen. Der Bw. hätte somit für 2002 eine

Einkommensteuererklärung abgeben müssen. Auch die Option zum Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten hätte er somit spätestens 2002 ausüben müssen.

Da für 2002 – trotz "Hinterziehungstatbestand" – die Festsetzungsverjährung gemäß § 207 BAO eingetreten sei, habe das Finanzamt für dieses Jahr keine Veranlagung durchgeführt. Dies bedeute jedoch auch, dass der Bw. nicht mehr zu den fiktiven Anschaffungskosten optieren könne, da die Option spätestens im Veranlagungsverfahren 2002 hätte ausgeübt werden müssen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei als Abschreibungsbasis daher nur mehr der bereits im Erstbescheid angesetzte Einheitswert möglich. Dieser sei im Erstbescheid unrichtig bemessen. Er betrage für die ETW 1 € 3.485,90 und für die ETW 2 € 17.398,89, zusammen € 20.798,96, die AfA für die ETW 1 € 52,29 und für die ETW 2 260,99, zusammen € 313,28.

Die begehrten Zehntelabsetzungen 2003 bis 2009 würden nach Ansicht des Finanzamtes aus der Dachsanierung 2001 stammen. Nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 seien Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf 10 Jahre zu verteilen. Auch diesen Antrag hätte der Bw. spätestens 2001 stellen müssen.

Da der Bw. keine Gegenäußerung abgegeben hat, erließ das Finanzamt für 2003 bis 2009 **teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen** im Sinne des Schreibens vom 24. Jänner 2011. Es ging von den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung laut den beigelegten Erklärungen des Bw. aus, berechnete jedoch die AfA vom Einheitswert. Es gewährte anstatt der Zehntelabsetzung für die Dachsanierung aus 2001 die jährliche AfA. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung setzte es in Höhe von € 10.907,55 (2003), € 9.560,80 (2004), € 7.767,15 (2005), € 11.461,07 (2006), € 11.433,86 (2007), € 8.012,83 (2008) und € 2.282,64 (2009) fest.

Der Bw. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Im weiteren Verfahren vor dem **Unabhängigen Finanzsenat** teilte das Finanzamt mit, dass die in den Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2009 beantragten Kirchenbeiträge zur Gänze und die 2009 begehrten privaten Zuwendungen von € 1.011,36 aufgrund einer doppelten Berücksichtigung von Ausgaben nur mit € 921,36 als Sonderausgaben zum Abzug zuzulassen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:

Der Bw. hat die ETW 1 und ETW 2 im Jahr 2001 von der am 22. Jänner verstorbenen Erblasserin erworben (unstrittig).

Ab Dezember 2001 bzw. April 2002 vermietete er die ETW (Mietverträge). Der Bw. reichte in den Jahren 2001 bis 2009 keine Steuererklärungen ein. Zur Veranlagung ab dem Jahr 2003 kam es erst aufgrund der Ermittlungen des Finanzamtes nach einer anonymen Anzeige eines Miteigentümers (unstrittig).

Jedenfalls 2002 wäre beim Bw. eine Pflichtveranlagung durchzuführen gewesen. Für 2002 ist bereits Festsetzungsverjährung eingetreten (seitens des Bw. unwidersprochen gebliebene Angaben im Schreiben des Finanzamtes vom 24. Jänner 2011).

Die Höhe der Einheitswerte und die davon abgeleitete AfA laut Berufungsvorentscheidung stehen außer Streit.

Die Zehntelabschreibung betraf die Dachsanierung im Jahr 2001 (seitens des Bw. unwidersprochen gebliebene Angaben im Schreiben des Finanzamtes vom 24. Jänner 2011).

Rechtliche Beurteilung:

A. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2003 bis 2009):

a. AfA für die ETW vom Einheitswert oder von den fiktiven Anschaffungskosten?

Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt gemäß **§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988** für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

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.

Der VwGH führte in seinem **Erkenntnis vom 12. 9. 2002, 99/15/0152**, aus, dass aus dem zitierten **Erkenntnis vom 18. 7. 2001, 98/13/0003**, abzuleiten sei, dass das durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der AfA an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, grundsätzlich in jenem Jahr zu erfolgen habe, in welchem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Mietobjektes erzielt. Wenn allerdings der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Höhe der Einkünfte nicht verpflichtet sei, für dieses Jahr eine Steuererklärung einzureichen, und die Einreichung auch tatsächlich unterlasse, könne er das Wahlrecht im

ersten nachfolgenden Jahr ausüben, in welchem die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung besteht oder er tatsächlich eine Steuererklärung einreicht.

Erstmals erzielte der Bw. im Jahr 2001 aus der ETW 2 bzw. im Jahr 2002 aus der ETW 1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dies bedeutet, dass der Bw. den Antrag auf Bemessung der AfA auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten für die ETW 2 im Jahr 2001 hätte stellen müssen. Wäre 2001 eine ihn nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtende Verlustveranlagung vorgelegen, hätte er jedenfalls 2002 einen Antrag stellen müssen. Für dieses Jahr war unbestrittenmaßen eine Pflichtveranlagung durchzuführen. Der „Antrag“ hätte jedenfalls der Vorlage einer Einkommensteuererklärung für 2002 bedurft. Der Bw. hat jedoch 2002 - wie auch für alle folgenden Jahre des Berufungszeitraumes - keine Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht. Dem gesamten Verfahren sind keine Vorbringen des Bw. zu entnehmen, dass der Einreichung der Einkommensteuererklärung irgendwelche unüberwindbare Hindernisse entgegengestanden wären.

Wenn nun der Bw. jedenfalls im Jahr 2002 erstmals den Antrag stellen konnte, ihn jedoch nicht gestellt hat, so hat er mangels eines entsprechenden Antrages sein Wahlrecht - in diesem Fall für die Bemessung der AfA auf Basis des Einheitswertes - „konsumiert“. Im Lichte der oben angeführten Judikatur vermag der UFS dem nun erstmals in der Berufung vom 23. Dezember 2010 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 gestellten Antrag auf Bemessung der AfA für die beiden ETW auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten nicht nachzukommen. Dass bezüglich 2002 bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten war, steht dem nicht entgegen. Denn der Bw. hat nicht aufgezeigt, dass der Geltendmachung seines Rechts für das Jahr 2002 begründbare Hindernisse entgegengestanden wären. Er hat vielmehr - vermutlich zur Vermeidung der mit einer Veranlagung einhergehenden Belastung an Einkommensteuer - die Erklärung der zu versteuernden Einkünfte gegenüber dem Finanzamt unterlassen. Beim vorliegenden Sachverhalt sieht der UFS keinen Grund, dem Bw. für das Jahr 2003 die Ausübung dieses Rechts nochmals einzuräumen.

Mag auch der Antrag noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden können (vgl. VwGH vom 10. 11. 1993, 92/13/0176) bzw. ist auch ein bereits gestellter Antrag im Rechtsmittelverfahren rücknehmbar, so ist zu bedenken, dass in dem dem VwGH-Verfahren zugrunde liegenden Sachverhalt der Bw. vorerst den Aufwand im Jahr des Anfalls geltend machte und ihn im Rechtsmittelverfahren rückgängig machen wollte. Hier betrifft der Antrag des Bw. ein dem Jahr des Anfalls des Aufwandes (zweit)folgendes Jahr. Die Nichtgeltendmachung des Antrages im Jahr 2002 beruht ausschließlich auf dem Verschulden des Bw.

Nach all dem Gesagten konnte daher dem Begehr in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb es als unbegründet abzuweisen war.

b. Zehntelabschreibung für Dachsanierung 2001:

Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind gemäß **§ 28 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 über Antrag** gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen.

Der Antrag ist in dem Jahr zu stellen, in dem der Aufwand angefallen ist (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 28 Rz 99).

Zumal die Formulierung im § 16 Abs. 1 lit. b EStG 1998 und im § 28 Abs. 2 EStG 1988 - „über Antrag“ - die gleiche ist, kann der UFS in Anbetracht der Ausführungen des VwGH in dem zu § 16 Abs. 1 lit. b EStG 1998 ergangenen und oben zitierten **Erkenntnis vom 12. 9. 2002, 99/15/0152**, dem „Antrag“ hinsichtlich der Zehntelabschreibung keine andere Bedeutung beimessen, als dass der Bw. diesen Antrag bereits 2001, jedenfalls aber aufgrund des Pflichtveranlagungstatbestandes im Jahr 2002 hätte stellen müssen. Wie bereits festgehalten, ist einer Erklärung der Einkünfte im Jahr 2002 seitens des Bw. kein Hindernis entgegengestanden.

Der Bw. hat weder 2001 noch 2002 einen diesbezüglichen Antrag gestellt, sodass dem erstmals für 2003 gestellten Begehr auf Verteilung des Aufwandes für die Dachsanierung über 10 Jahre kein Erfolg beschieden sein kann. Um Wiederholungen zu vermeiden, darf auf die Ausführungen zu Pkt. a. verwiesen werden.

Zusammenfassend ist für den Pkt. A. nunmehr Folgendes festzuhalten:

Der Bw. beantragte in der Berufung, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut den beigelegten Erklärungen für 2003 bis 2009 zu veranlagen. Dem ist das Finanzamt bis auf die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten und die Zehntelabschreibung für die Dachsanierung in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2009 gefolgt. Diese Ansicht vertritt nunmehr auch der UFS. Demzufolge sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2009 festgesetzten Höhe zu veranlagen. Der Berufung hinsichtlich des Berufungspunktes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2003 bis 2009 ist daher teilweise Folge zu geben.

B. Sonderausgaben (2004 bis 2009):

a. Kirchenbeitrag (2004 bis 2009):

Da das Finanzamt die Stattgabe dieses Berufungspunktes beantragt und für den UFS keine dem entgegen stehenden Gründe zu ersehen sind, sind die Kirchenbeiträge in Höhe von € 75,00 (2004), € 92,08 (2005), € 86,10 (2006), € 93,81 (2007), € 96,09 (2008) und € 99,96 (2009) als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Der Berufung ist in diesem Punkt Folge zu geben.

b. Private Geldzuwendungen an mildtätige Organisationen, etc. (2009):

Den Ergebnissen der Ermittlungen des Finanzamtes folgend, ist aus diesem Titel von den beantragten € 1.011,36 der Teilbetrag von € 921,36 auch nach Ansicht des Finanzamtes als Sonderausgabe zum Abzug zuzulassen. Der verbleibende Teilbetrag war in der Spendenaufstellung doppelt erfasst.

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu gegeben.

Abschließend ist nun festzuhalten, dass unter Berücksichtigung der Ausführungen zu Pkt. A. und B. der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 teilweise Folge zu geben war.

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. April 2013