



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Felicitas Seebach und Christian Schuckert über die Berufung des Bw., vom 12. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Elisabeth Gürschka, vom 8. April 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1992 bis 1994 werden aufgehoben.

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1995 bis 1998 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Eigentümer eines Zinshauses im 15. Wiener Gemeindebezirk mit überwiegend Wohnungen der Ausstattungskategorie D. Im Jahr 1988 nahm der Bw. ein Hypothekardarlehen zwecks Finanzierung von Sockelsanierungsarbeiten, die vom Wr. Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds gemäß § 21 Wohnhaussanierungsgesetz (WSG) durch Gewährung eines zwölfprozentigen Annuitätenzuschuss zu diesem Darlehen gefördert wurden, auf; an in Zusammenhang mit diesem Hypothekardarlehen stehenden Zahlungsvorgängen hatte der Bw. Darlehensrückzahlungen in Höhe von S 1.773.542 sowie Annuitätenzuschüsse in Höhe von S 1.462.320 je Streitjahr zu verzeichnen.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1988 bis 1997 wurden dem Finanzamt negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 576.025 für das Jahr 1988, S 757.186 für das Jahr 1989, S 611.185 für das Jahr 1990, S 519.814 für das Jahr 1991, S 397.967 für das Jahr 1992, S 327.648 für das Jahr 1993, S 229.961 für das Jahr 1994, S 154.372 für das Jahr 1995, S 15.406 für das Jahr 1996 und S 220.733 für das Jahr 1997 sowie positive Einkünfte aus der in Rede stehenden Einkunftsart für das Jahr 1998 in

Höhe von S 40.315 offen gelegt; mit Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO wurden die Einkommensteuern für die Streitjahre 1990 bis 1998 vorläufig festgesetzt.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung, deren Gegenstand die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer auch für die Streitjahre beinhaltet hatte, wurde im Prüfungsbericht gem. § 150 BAO (=PB) in Verbindung mit der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 14. März 2005 festgestellt, dass den Einkünften aus Vermietung als Subvention empfangene Gelder in Höhe von S 315.294 je Streitjahr infolge Überförderung zuzurechnen gewesen seien. Aufgrund dieser Feststellung erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide u. a. für die Jahre 1992 bis 1998, gegen die der Bw. Berufung erhob.

Mit der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1998 wurde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide für die Jahre 1992 bis 1994 wegen absoluter Verjährung, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO, die Anberaumung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 Z 1 leg. cit. und die Wiederherstellung des bisherigen Veranlagungsstands betreffend der Einkommensteuerveranlagung der Jahre 1995 bis 1998 (und von der Versteuerung der zusätzlichen fiktiven Subventionseinnahmen von S 315.294 (= € 22.913,31) aufgrund der gemäß der Erkenntnis des steuerlichen Vertreters fehlenden gesetzlichen Bestimmungen, die eine Versteuerung im vorgenommenen Sinn zulassen würden, abzusehen) beantragt. Auf die zur Berufung ergangene Stellungnahme der Bp folgte die diesbezügliche Gegenäußerung der Bw. und die mündliche Berufungsverhandlung vom 12. September 2006.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen des Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

- Subventionen

Unter der Tz 2 PB wurde mit dem Verweis auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung festgestellt, dass die Subvention der Gemeinde Wien für die Sockelsanierung des in Rede stehenden Hauses die tatsächlichen Aufwendungen übersteige und daher eine Überförderung vorliege, die in den folgenden zehn Jahren mit je einem Zehntel steuerpflichtig sei. Bei der Ermittlung des Betrages der Überförderung seien das Hauptmietzinspassivum sowie die an den Hausinhaber geflossenen Beträge für Bauverwaltung von den Gesamtsanierungskosten abzuziehen.

Seitens der Bp wurde die Überförderung in Form der nachfolgenden Tabelle dargestellt:

	S
Gesamtsanierungskosten lt. MA 50	12.186.000,00
abzgl. HMZ-Passivum	- 159.360,65
abzgl. Bauverwaltung des Bw.	- 974.596,74
Zwischensumme	11.052.042,61
Subvention Gemeinde Wien	- 14.623.200,00
Überförderung	3.571.157,39
1/10 der Überförderung w. o.	- 357.116
davon bereits in Überschussermittlung berücksichtigt	41.822
Erhöhung des Überschusses f. d. Jahre 1990 bis 1998	- 315.294

Wider die Beurteilung der Subventionen durch die Bp führte der steuerliche Vertreter in der Berufung ins Treffen, die Einkünfte für die Jahre 1992 bis 1998 mit dem Hinweis auf eine bestehende Überförderung von der Bp nach Ausweitung des Prüfungszeitraums u. a. auf die Jahre 1992 bis 1998 um je ein Zehntel somit € 22.913,31 (1/10 der Überförderung in Höhe von € 25.952,63 abzüglich vom Bw. pro Jahr versteuerte Subvention von € 3.039,32) pro Jahr zusätzlich zu dem vom Bw. bereits jährlich versteuerten Subventionsanteil in Höhe von € 3.039,32 erhöht zu haben; hierbei sei die insgesamt ab 1989 zugeflossene Förderung in Höhe von S 14.623.200 dem Gesamtsanierungsaufwand von S 12.186.000 abzüglich S 159.360,65 Hauptmietzinspassivum und abzüglich Honorar für die vom Bw. selbst ausgeführte Bauverwaltung von S 974.596,74 gegenübergestellt worden, was zu einer fiktiven Überförderung von S 3.571.157,39 (= € 259.526,13) führe. Da § 28 Abs. 6 EStG 1988 zufolge die gemäß § 21 WSG gewährten Annuitätenzuschüsse zwar steuerfrei seien, jedoch die geförderten Sanierungsaufwendungen kürzen würden, hätten die Sanierungskosten ab dem Jahr 1989 nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden können.

In Übereinstimmung mit den Übergangsbestimmungen des § 119 Abs. 4 EStG 1988, wonach die grundsätzliche Steuerfreiheit von Subventionen in dem Ausmaß nicht gelte, in dem geförderte Sanierungsaufwendungen vor dem Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1988 als Werbungskosten steuerwirksam abgesetzt worden seien (= S 348.024), habe der Bw. unter vollständiger Offenlegung gegenüber der Finanzbehörde jährlich einen Betrag von 2,86 % (S 348.024 im Verhältnis zu S 12.186.000 Gesamtsanierungskosten) der zugeflossenen Subventionen (=S 1.462.320), somit S 42.822 p. a. versteuert.

Im § 28 Abs. 6 EStG sei normiert, dass Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählen. Eine erlassmäßige Regelung hiezu könne nach der Erkenntnis des steuerlichen Vertreters die gesetzliche Regelung für den Fall einer Überförderung nicht ersetzen bzw. Regelungen schaffen, wo das Gesetz keinen Raum lasse.

Anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung vom 12. September 2006 führte Mag G als steuerliche Vertreterin des Bw. bezüglich eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs

vom 21. Oktober 2004, welches zu diesem Themenkreis ergangen sei, ins Treffen, dieses sei nach eigener Meinung auf den vorliegenden Sachverhalt nur bedingt anwendbar, und verwies auf den im Übergangsjahr 1988/89 festgeschriebenen Prozentsatz, der in den weiteren Jahren fortgeschrieben worden sei.

Seitens des steuerlichen Vertreters des Finanzamts, Josef S, wiederum wurde auf den Zweck der Bestimmung eingegangen: Im Geltungsbereich des EStG 1972 hätte zwar eine Erfassung einer Überförderung erfolgen müssen, dies allerdings nicht - wie im EStG 1988 vorgesehen - nach dem Sollprinzip, sondern dergestalt, dass unter Beachtung des Abflussprinzips die Aufwendung in dem Jahr zu erfassen gewesen sei, in dem sie getätigten worden sei; die Subvention wiederum nach dem Zuflussprinzip in dem Jahr, in dem sie zugeflossen sei.

Abschließend äußerte der steuerliche Vertreter des Finanzamts seine Meinung, dass der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes 1988 keinesfalls etwas an der grundsätzlichen Steuerpflicht der Subventionen ändern habe wollen.

rechtliche Würdigung

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl.

Nr. 660/1989 lautet

"	<p><i>Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln aufgewendet werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.</i> - <i>Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie mit steuerfreien Beträgen gemäß Abs. 5 zu verrechnen.</i> - <i>Jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht durch steuerfreie Subventionen abgedeckt und nicht mit steuerfreien Beträgen zu verrechnen waren, sind gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen...."</i>
---	--

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl.

Nr. 201/1996 lautet:

"	<p><i>Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigten werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.</i> - <i>Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen....</i>
---	---

Gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen, nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden

Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

Für den Fall, dass Werbungskosten nach § 28 Abs. 2 EStG 1972 auf zehn Jahre verteilt geltend gemacht worden sind, sind die restlichen Teilbeträge gemäß § 119 Abs. 3 EStG 1988 auch nach Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes in unveränderter Höhe zu berücksichtigen. Gemäß § 119 Abs. 4 EStG 1988 gilt § 28 Abs. 6 nicht, soweit vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Nach dem Erkenntnis vom 21. September 2004, 99/13/0170, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in Einklang mit der Lehre (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 28, Tz. 208, Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 28, Tz. 63, und Kohler, SWK 1989, A I 305ff) die Auffassung, dass bei Interpretation des § 28 Abs. 6 EStG 1988 der erste Satz dieser Norm nicht isoliert von deren zweitem Satz betrachtet werden kann. Der zweite Satz zeigt aber deutlich auf, dass der Gesetzgeber die Zuwendungen mit bestimmten Aufwendungen verrechnet, aber keine grundsätzliche und allgemeine Steuerfreiheit von Subventionen aus öffentlichen Kassen verwirklicht wissen will.

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 4 zu § 119, Seite 1682 enthält § 28 Abs. 6 leg. cit. eine Art Durchlauferregelung. Subventionen werden steuerlich nicht erfasst, sind steuerfrei, die subventionierten Aufwendungen dürfen aber nicht abgesetzt werden; Abs. 4 regelt den Fall, dass vor dem Jahr 1989 Aufwendungen angefallen sind und bereits steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt wurden, währenddessen die Subventionen erst im zeitlichen Anwendungsbereich des EStG 1988 zugeflossen ist. Zur Vermeidung einer Steuerfreistellung einer Subvention ohne Aufwandskürzung ist die Durchlauferregelung des § 28 Abs. 6 in solchen Fällen nicht anwendbar.

Mit dem Schreiben der CA vom 6. November 1987 wurde dem Bw. über dessen Ansuchen betreffend der Hypothekardarlehen mit den Nummern 007/2412 und 007/4711 mitgeteilt, ihm zur Finanzierung des in Rede stehenden Bauvorhabens im Rahmen des Wohnhaussanierungsgesetzes einen Darlehensbetrag von insgesamt S 11.248.000 zu erteilen; 100 % vom Nominale werden zugezählt; der Zinssatz beträgt 7,75 % p. a..

Mit der Überschussrechnung der Einnahmen über die Werbungskosten für das Jahr 1988 wurde die Bemessungsgrundlage für die beantragte Zehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 2 Z 2 EStG 1972 hinsichtlich der Nettoausgaben für die in Rede stehenden Sanierungsmaßnahmen in folgender Form dargestellt:

<i>"Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen</i>	
Baumeister-, Zimmerer-, Spengler-, Tischler- und Installationsarbeiten	2.820.000,--
Honorare an Dritte (Architekt, Statiker, etc.)	566.969,--
Sanierungsmaßnahmen – Finanzierungskosten	52.083,--

<i>Freimachungskosten</i>	39.474,--
<i>Gebühren und Abgaben</i>	1.712,--
	3.480.238,--
<i>hievon 1/10</i>	348.024"

Aus dem Bericht des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds vom 11. Februar 1991 war zu ersehen, dass die Herstellungskosten mit S 9.801.344,99 und die Nebenkosten mit S 2.384.820,61 förderbare Gesamtsanierungskosten in Höhe von (abgerundet) S 12.186.000 ergeben haben; der Förderungssatz ist mit 12 % des Darlehens (§ 21 WSG) festgesetzt worden.

Hinsichtlich der im Jahr 1988 im Weg der 1/10-Abschreibung geltend gemachten Aufwendungen übersicht der Bw., dass nach der bis einschließlich 1988 geltenden Rechtslage Subventionen zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählten; ob und insbesondere in welcher Höhe den Subventionen Aufwendungen gegenüberstanden, ob somit eine Über- (oder Unter-) förderung bestand, war für die steuerliche Erfassung der Subventionen bedeutungslos. Da § 119 Abs. 4 EStG 1988 zufolge § 28 Abs. 6 leg. cit. nicht gilt, soweit vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand als Werbungskosten berücksichtigt wurden, wurde durch § 119 Abs. 4 EStG 1988 auch im Geltungsbereich dieses Gesetzes unter den im Berufungsfall für die betreffenden Aufwendungen gegebenen Umständen die gebotene Erfassung des entsprechenden Subventionsteiles normiert. Hinsichtlich der Förderungen, welche auf die ab 1989 geltend gemachten Aufwendungen entfielen, war eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu erkennen, wenn Personenidentität beim Bw. als Leistungserbringer und Zahler der auf den Bau entfallenden, als förderungswürdig eingestuften Verwaltungskosten gegeben ist. Da den "förderungswürdigen" Bauverwaltungskosten des Bw. keine steuerpflichtigen Einnahmen bei einer vom Bw. verschiedenen Person gegenübergestanden waren, waren die Gesamtsanierungskosten lt. MA 50 von S 12.186.000 um die auf die Bauverwaltung des Bw. entfallenden Kosten von S 974.596,74, das Hauptmietzinspassivum von 159.360,65 und die Subvention der Gemeinde Wien (lt. Niederschrift der Bp über die Schlussbesprechung) von S 14.623.200 zu vermindern und damit ein Differenzbetrag von S 3.571.157,39 festzustellen, der mit dem in der rechnerischen Darstellung der Überförderung in der Tz 2 der Schlussbesprechung über die Schlussbesprechung ausgewiesenen Förderungsbetrag übereinstimmt. Fand ein Betrag von S 41.822 in dem Zehntel des Förderungsbetrags, das sind S 357.116, bereits in der Überschussermittlung seine Deckung, so waren die für die Jahre 1992 bis 1998 erklärten Einkünften aus der in Rede stehenden Einkunftsart gemäß den Feststellungen der Bp im Tz 2 des in Rede stehenden Betriebsprüfungsberichts um einen Betrag von S 315.294 pro Jahr zu erhöhen.

Vor diesem Hintergrund vermochten die Ausführungen der steuerlichen Vertreterin des Bw. eine Mängelhaftigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre nicht nachzuweisen. Damit war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1998 im gegenständlichen Berufungspunkt gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

- Verjährung

Abweichend von den gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1992 bis 1994, mit denen negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 397.967 für das Jahr 1992, S 327.648 für das Jahr 1993 und S 229.961 für das Jahr 1994 vorläufig festgesetzt worden waren, erließ das Finanzamt mit 8. April 2005 datierte Einkommensteuerbescheide, mit denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - S 82.673 für das Jahr 1992, - S 12.354 für das Jahr 1993 und + S 85.333 für das Jahr 1994 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt wurden. Dies unter Zugrundelegung der aus dem Betriebsprüfungsbericht unter der Tz 3 PB mit der Überschrift "Vorläufige Bescheide - Beseitigung der Ungewissheit - Verjährung" getroffenen Feststellung, dass das Finanzamt in Folge der hohen Investitionen und der anfänglich geringen Mieteinnahmen nicht mit Sicherheit von der Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum (Liebhabereiverdacht) ausgehen habe können, weshalb die Umsatzsteuer- als auch die Einkommensteuerbescheide seit 1988 vorläufig ergangen seien.

Am 31. Jänner 2001 habe der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide gem. § 200 Abs. 2 BAO mit der Begründung gestellt, dass die einen Gesamtüberschuss ausweisende Prognoserechnung bisher genau eingehalten worden sei; seit 1998 würden bereits laufend Überschüsse erzielt. Eine Begutachtung im Rahmen der vorliegenden Betriebsprüfung vorerst mit den Daten, die der Besteuerung zugrunde gelegt worden seien, habe ergeben, dass durch den laufenden Wegfall von Altmieten und den aus den neu abgeschlossenen Mietverträgen erheblich höheren Mieten (Kategorieanhebung im Rahmen der seinerzeitigen Sanierung) die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem überschaubaren Zeitraum vom heutigen Wissenstand als gesichert anzusehen sei.

Bei der Vorbereitung für die Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide habe sich für den Prüfer herausgestellt, dass höhere Subventionen vereinnahmt als Ausgaben gegenverrechnet worden seien. Diese "Überförderung" sei bisher nicht steuerlich wirksam berücksichtigt worden. Noch im Dezember sei die steuerliche Vertretung informiert worden, dass mit einer steuerlich wirksamen Änderung der Einkommensteuerbescheide auch für die Jahre 1992 bis 1998 zu rechnen sein werde.

Weiters seien Prüfungshandlungen - Erhebungen beim Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds - getätigt worden.

Gemäß § 323 Abs. 16 trete die Verkürzung der absoluten Verjährung von 15 auf 10 Jahre in Folge einer Außenprüfung erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen sei. Auch wenn der Prüfungsauftrag formell erst im Jahr 2005 auf die Jahre 1990 bis 1999 ausgedehnt worden sei, seien die Voraussetzungen für die Verschiebung des Inkrafttretens des § 323 Abs. 16 - Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 - durch oben angeführte Prüfungshandlungen erfüllt. Mit der Berufung gegen die oben genannten Einkommensteuerbescheide gem. § 200 Abs. 2 BAO führte der Bw. als Begründung für die Nichtbeachtung der Bestimmungen der Verjährung im Wesentlichen ins Treffen: Mit Wirkung 1. Jänner 2005 sei u. a. die Frist für die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO von 15 Jahren auf zehn Jahre verkürzt worden. In diesem Zusammenhang sei die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 16 BAO geschaffen worden, demzufolge der zehnjährige absolute Verjährungszeitraum für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft trete, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen sei.

Diese Bestimmungen würden jedoch nur für Abgaben bzw. Zeiträume gelten, die in einem vor dem 1. Jänner 2005 wirksam gewordenen Prüfungsauftrag genannt seien, sofern auch der Beginn der diesbezüglichen Amtshandlung vor diesem Zeitpunkt gelegen sei (vgl. SWK Heft 13/2005, S 498, Einzelerledigung des BMF vom 15. März 2005).

Die Übergangsbestimmungen seien daher nicht anwendbar für Abgaben bzw. für Zeiträume, auf die der Prüfungsauftrag erst nach dem 1. Jänner 2005 ausgedehnt werde. Ebenso wenig würden sie für Abgaben bzw. Zeiträume gelten, auf die sich ohne Nennung im Prüfungsauftrag (somit in der Regel rechtswidrigerweise) Ermittlungshandlungen des Prüfers bezogen hätten.

Die am 30. November 2004 in den Räumlichkeiten der Steuerberatungskanzlei begonnene Betriebsprüfung habe sich vorerst auf die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2000 bis 2002 erstreckt und sei erst mit 4. Jänner 2005 auf 2003 ausgedehnt worden. Erst am 31. Jänner 2005 sei der Prüfungszeitraum auf die Einkommensteuer auch der Jahre 1992 bis 1999 ausgedehnt worden, sodass im Falle der Bw. entsprechend der vorhin zitierten aktuellen Stellungnahme des BMF eine neue Amtshandlung nach dem 1. Jänner 2005 mit Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf die Jahre 1992 bis 1999 vorliege, und infolgedessen für diesen ausgedehnten Prüfungszeitraum die auf zehn Jahre verkürzte absolute Verjährungsfrist zu gelten habe.

Offensichtlich in der Erkenntnis, dass die für die Jahre 1992 bis 1994 ausgestellten Einkommensteuerbescheide infolge Verjährung "*nicht erlassen hätten werden dürfen*", begründe die Abgabenbehörde ihre - nach Meinung des Bw. rechtswidrige - Vorgangsweise damit, bereits vor der im Jahr 2005 erfolgten Ausdehnung des Prüfungszeitraums (vgl. den

diesbezügl. Prüfungsauftrag) bereits Amtshandlungen durchgeführt zu haben bzw. (mit der Schutzbehauptung) den steuerlichen Vertreter von einer anstehenden Ausdehnung des Prüfzeitraums informiert zu haben. Nach Ansicht des BMF "*wäre die Ausdehnung rechtswidrig, wenn*" die Amtshandlungen tatsächlich stattgefunden hätten.

Betreffend der Endgültigkeiterklärung der angefochtenen Bescheide wies der steuerliche Vertreter in der Berufung unter Bezugnahme auf Ritz, BAO, Rz 11 zu § 200 darauf hin, dass der Erkenntnis des steuerlichen Vertreters zufolge bereits ab dem Jahr 1998 (= Erreichen eines Einnahmenüberschusses) der Wegfall der Ungewissheit gegeben gewesen sei, sodass bereits zu diesem Zeitpunkt endgültige Bescheide nach § 200 Abs. 2 BAO von der Behörde ausgestellt werden "*hätten müssen.*"

Am Beginn der Vermietung sei eine Prognoserechnung erstellt worden, welche die Grundlage für die Anerkennung der Vermietung als Einkunftsquelle gewesen sei. Die tatsächlichen IST-Werte in den Folgejahren hätten in jedem (!) der einzelnen Jahre der Prognoserechnung entsprochen. Somit wären die Voraussetzungen für die Erlassung vorläufiger Bescheide nicht gegeben gewesen, die Behörde habe rechtswidriger Weise die Bescheide - zumindest ab 1998 - weiterhin vorläufig anstelle richtigerweise endgültig erlassen.

Die Steuererklärungen seien immer unter vollständiger Offenlegung sämtlicher der Versteuerung zugrunde liegender Faktoren vorgenommen worden. Insbesondere habe der Bw. in den Jahren 1989 bis 1998 einen errechneten Prozentsatz der Subvention unter Offenlegung der Berechnungsgrundlage versteuert, sodass "*uE, lägen schon endgültige Bescheide für diese Jahre vor - was wie zuvor ausgeführt rechtswidrig gewesen war - auch keine Gründe zur Wiederaufnahme nach § 303 BAO ff gegeben wären (kein Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln sondern lediglich eine - rechtlich unbeachtliche - geänderte rechtliche Würdigung eines vollständig bekannten Sachverhaltes)*". Die Vorgangsweise der Behörde nunmehr im Rahmen der im Jahre 2005 auf die Vorjahre ausgedehnten Betriebsprüfung die vermeintlichen Überförderungsbeiträge geändert festzusetzen, "*so als ob die Berechnungsgrundlagen nicht ohnedies jährlich offen gelegt worden wären*", erscheint uns für unbillig". Mit der Fußnote 5 verwies der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. April 1980, 3114/79, demzufolge persönliche Unbilligkeit vorliege, "*wenn die Abstattung von Abgaben nur im Wege einer Vermögensverschleuderung möglich wäre*".

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 11. Juli 2005 hielt die Bp dem Bw. vor, dass in der Besprechung vom 14. März 2005 sehr wohl eine gewisse Übereinstimmung zwischen der steuerlichen Vertretung jeweils des Finanzamts und des Bw. darin, dass die rechtliche Situation nicht eindeutig sei, bestanden habe; lediglich die Erfolgsaussichten im Falle eines Berufungsverfahrens seien (naturgemäß) unterschiedlich bewertet worden. Der

Kompromissvorschlag des steuerlichen Vertreters des Bw., mehr als die zehn Jahre, aber nicht die vollen 15 Jahre zurückzugehen, sei, da es sich um keine Ermessensentscheidung handle, abzulehnen gewesen; zu diesem Zeitpunkt sei die Rechtsmeinung des BMF vom 15. März 2005 der Behörde noch nicht bekannt gewesen.

Des Weiteren brachte die Bp vor, dass der nicht sofort erfolgten Ausdehnung des Prüfungsauftrages die aus der Rechtsprechung und Literatur entwickelten Standpunkte zugrunde gelegt worden seien, wie sie zur Bemessungsverjährung ergangen seien, entnahm dem beispielsweise angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, 86/13/0165 vom 18. März 1987 das Zitat "*Unterbrechende Wirkungen haben u. a. abgabenbehördliche Prüfungen, auch wenn ein Prüfungsauftrag nicht vorliegt*", und fügte dem Gesagten hinzu, in einem Gespräch mit Mag. G im Dezember die Mitteilung, dass offensichtlich eine Überförderung vorliege, und die Anfrage, wer die Rechnungen für die Bauaufsicht gelegt hätte, gemacht zu haben. Da dies nicht beantwortet werden konnte, sei eine Erhebung beim Wiener Bodenbereitstellungs- und Siedlungsfonds am 21. Dezember 2004 durchgeführt worden.

Am 22. Dezember 2004 sei die steuerliche Vertretung (in einem weiteren Telefonat) darüber informiert worden, dass die Bauaufsicht vom Bw. persönlich durchgeführt worden sei und daher bei der Ermittlung der Überförderung ebenso wie die vorhandene Mietzinsreserve von den Gesamtsanierungskosten in Abzug zu bringen sei.

An Gründen für die Fraglichkeit hinsichtlich der Relevanz des Prüfungsauftrags führte die Bp im Wesentlichen ins Treffen, dass die Abgabenbescheide seit dem Jahr 1987 wegen Liebhabereiverdachts vorläufig erlassen worden seien. Am 31. Jänner 2001 habe der steuerliche Vertreter den Antrag auf Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide mit der Begründung, dass aufgrund der bisherigen Entwicklung (konform mit der Prognoserechnung) zweifelsfrei innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werden wird und daher von einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle auszugehen ist, gestellt. Dieser Antrag habe einen solchen gemäß § 85 BAO dargestellt und unterliege der Entscheidungspflicht (Ritz, BAO², RZ 11 zu § 200). Im § 109 a BAO heiße es dazu: "*Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) ab, so steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt ... eingebracht wurde.*" Ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen werde, könne in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen (Ritz BAO², Rz 13 zu § 200). Es sei daher möglich bzw. sogar notwendig gewesen (Entscheidungspflicht), den noch offenen Antrag auch nach dem 31. Dezember 2004 zu erledigen. Anders als bei einer

Wiederaufnahme des Verfahrens könnten hier auch offen gelegte Besteuerungsgrundlagen einer neuen Beurteilung unterzogen werden.

In diesem Zusammenhang stellte die Bp fest, dass mit Erreichen eines erstmaligen Einnahmenüberschusses in einem Kalenderjahr noch keineswegs der Wegfall der Ungewissheit gegeben gewesen sei, sondern erst dann, wenn zweifelsfrei ein Gesamtüberschuss in einem überschaubaren Zeitraum erwartet werden könne.

Der wesentliche Punkt in der am 2. Juli 1997 vorgelegten Prognoserechnung sei der sukzessive Ersatz von Altmietern mit Mietzinsbeschränkung und Neumieter ohne Mietzinsbeschränkung. Da als Folge der Förderung durch die Gemeinde Wien bis zum Auslaufen der Annuitätenzuschüsse eine Mietzinsbeschränkung vorgeschrieben gewesen sei, hätten frühestens ab 1999 freie Mietverträge abgeschlossen werden können. Dass diese Mieterwechsel mit neuen Verträgen nur langsam über einen längeren Zeitraum stattfinden, sei in der Prognoserechnung insofern berücksichtigt worden, als bis 2004 noch keine Neumieter, ab 2005 10 % Neumieter und danach in 5-Jahressprüngen jeweils 10 % mehr neue Mietverträge angenommen worden seien.

Die Entwicklung der Anzahl neuer Mietverträge bzw. der daraus resultierenden Einnahmen sei der wesentliche Punkt, ob ein Gesamtüberschuss erzielbar sein werde oder nicht. Erst mit dem Abschluss mehrerer neuer Mietverträge könne wirksam mit der Prognoserechnung verglichen werden. Neue (bzw. höhere) Mietverträge gebe es folgende:

"Top 3	Mieter	€ 4,96/ m ²	S 68,25/ m ²	seit 9/04
Top 7	Mieter Wusits	€ 4,03/ m ²	S 55,45/ m ²	seit 6/00
Top 8	Mieter Gastinger	€ 3,43/ m ²	S 47,20/ m ²	seit 11/04
Top 1	Mieter Verein	€ 3,24/ m ²	S 44,58/ m ²	seit 5/95"

Da das Erreichen eines Gesamtüberschusses in einem überschaubaren Zeitraum erst ab den Neuvermietungen 2004 als gesichert anzusehen sei, sei "*eine Entscheidung über den Antrag vom 31. Jänner 2001 zu diesem Zeitpunkt noch nicht möglich*" gewesen.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. September 2006 bestritt Mag. G als Vertreterin des Bw., dass ihr bzw. der Kanzlei die Ausdehnung des Prüfungszeitraums bekannt gewesen sei, verwies darauf, dass ihr der Prüfungsauftrag (auch) betreffend die strittigen Jahre 1992 bis 1994 erst im Jahr 2005 übergeben worden sei, und hielt der Rechtsansicht des Betriebsprüfers, derzu folge es sich bei dem Antrag gemäß § 200 Abs. 2 BAO um einen in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrag handle, sinngemäß entgegen: Aufgrund der Einkunftsquelleneigenschaft als Folge der Einhaltung der Prognoserechnung habe es sich beim Antrag auf Endgültigerklärung nunmehr um eine Präzisierung des ohnehin gegebenen Sachverhalts gehandelt.

Dem Gesagten fügte Josef S als Vertreter des Finanzamts im Wesentlichen hinzu, zum damaligen Zeitpunkt davon, dass eine Prüfungshandlung jedenfalls im Jahr 2004

stattgefunden habe, ausgegangen zu sein. Nach Ansicht des Finanzamts sei die Antwort auf die Frage, welche konkreten Jahre diese betreffen hätten müssen, irrelevant. Dem steuerlichen Vertreter des Bw. sei sehr wohl bekannt gewesen, dass Ermittlungshandlungen noch im Jahr 2004 auch für die Vorjahre gesetzt worden seien; für die Ermittlungshandlungen seien Ermittlungsaufträge ausgestellt worden.

Abschließend gab der Vertreter des Finanzamts zu Protokoll, die Meinung Ritz, derzufolge stets der Prüfungsauftrag maßgeblich sei, nicht zu teilen bzw. äußerte die Ansicht, dass es sich bei dem Antrag gem. § 200 Abs. 2 BAO um einen der Entscheidungspflicht unterliegenden Antrag nach § 85 handle.

rechtliche Würdigung

§ 209 BAO BGBI. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBI. Nr. 312/1987, in Kraft getreten mit 18. Juli 1987, außer Kraft getreten mit 30. Dezember 2004, lautet:

"	(1)	<i>Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.</i>
	(2)	<i>Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.</i>
	(3)	<i>Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4)...."</i>

§ 209 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBI. I. Nr. 180/2004, in Kraft getreten mit 1. Jänner 2005, lautet:

"	(1)	<i>Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.</i>
	(2)	<i>Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.</i>
	(3)	<i>Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4)...."</i>

Im Gegensatz zum § 209 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 in der letztzitierten Fassung lautet der zweite Satz des § 209 BAO, zuletzt geändert durch BGBI. I. Nr. 57/2004, inkraftgetreten mit 1. Jänner 2005, außerkraftgetreten mit 30. Dezember 2004: "Wird eine solche Amtshandlung in einem Verlängerungsjahr unternommen, so endet die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des folgenden Jahres."

§ 323 Abs. 16 BAO in der Fassung des BGBI. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBI. I. Nr. 180/2004 lautet:

“ Die §§ 207, 209, 209a und 304 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 treten mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.“

§ 147 Abs. 1 BAO BGBI.Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 124/2003 lautet:

“ Bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, kann die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).”

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Außenprüfungen aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind (vgl. VwGH 11. April 1984, 82/13/0050, und 30. Oktober 2003, 99/15/0098; Ritz, BAO³, Tz 15 zu § 209); **der dem Abgabepflichtigen bekannt gegebene Prüfungsauftrag bewirkt die Verjährungsfristverlängerung, nicht jedoch bereits seine bloße Ausfertigung** (vgl. VwGH vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098; Ritz, BAO³, Tz 18 zu § 209; Reeger/Stoll, BAO § 209 Tz 2). Diese Wirkung hat auch ein Nachschauauftrag (vgl. VwGH 14. Dezember 1994, 94/16/0121, 0122).

Im gegenständlichen Berufungsfall wurde eine Ausfertigung des vom Betriebsprüfer am 24. November 2004 ausgestellten Prüfungsauftrags betreffend der Einkommensteuer- und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002 dem steuerlichen Vertreter am 30. November 2004 ausgefolgt. Aus dieser Kopie ist zu ersehen, dass der Prüfungsauftrag auf die Einkommensteuer auch für die Jahre 1992 bis 1999 am 31. Jänner 2005 ausgedehnt worden ist. Mangels eines gültigen Prüfungsauftrags betreffend der Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 zum Stichtag 31. Dezember 2004 konnte die abgabenbehördliche Prüfung die Unterbrechung der Verjährung der Abgaben nicht bewirken, weshalb der Berufung, soweit sie die Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 betrifft, im gegenständlichen Punkt Folge zu geben war.

Was den von Seiten des steuerlichen Vertreters des Finanzamts thematisierten Antrag auf Endgültigerklärung der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheide betrifft, war anhand dessen für das Finanzamt nichts zu gewinnen, wenn es den abgabenrechtlichen Vorschriften an einer Bestimmung, die für den Bw. das Recht gegenüber der Abgabenbehörde begründet, die Erledigung des in Rede stehenden Antrags vom 31. Jänner 2001 als selbständigen Bescheid zu erlassen, fehlt.

Vor diesem Hintergrund vermochten die übrigen Ausführungen des Finanzamts eine Mängelhaftigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide im gegenständlichen Berufungspunkt nicht offen zu legen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. September 2006