



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KRI SON vom 27. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. November 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In einem am 23. 4.2001 ausgefüllten und am 24. April 2001 dem Finanzamt übermittelten Fragebogen gab die Berufungswerberin (Bw.) dem Finanzamt bekannt, seit 1.1.2001 das Objekt ORM WEL 157 zu vermieten. Diese Vermietungstätigkeit stehe im Zusammenhang mit einem beiliegenden Schenkungsvertrag.

Diesem Vertrag vom 21. Dezember 2000, der dem Finanzamt ebenso am 24. April 2001 übermittelt wurde, ist zu entnehmen, dass der Bw. von deren Eltern 810/994 Miteigentumsanteile an jener Liegenschaft geschenkt worden sind, die die Bw. im ausgefüllten Fragebogen als Mietobjekt bezeichnet hatte. Ferner weist dieser Vertrag darauf hin, dass eines der Grundstücke des Vertragsgegenstandes eine Baufläche war, der dieselbe Adresse zugeordnet war wie die Bw. in ihrem ausgefüllten Fragebogen bekannt gegeben hatte. Die Übergabe des Vertragsgegenstandes an die Bw. sei u.a. durch Übergabe von Schlüsseln erfolgt (Punkt III des Schenkungsvertrages).

Aus diesen Informationen, die dem Finanzamt seit 24. April 2001 vorliegen, ergibt sich:

- Der Bw. wurden kraft des Schenkungsvertrages vom 21. 12. 2000 810/994 Miteigentumsanteile der Liegenschaft EZ 129 unentgeltlich zugewendet. Damit erhielt die Bw. auch das

Recht, ein Gebäude zu vermieten (Schenkungsvertrag vom 21.12.2000, insbesondere Punkte I und III; von der Bw. ausgefüllter Fragebogen vom 23.4.2001).

- Sie hat dieses Gebäude erstmals ab 1.1.2001 vermietet (Fragebogen vom 23.4.2001).

Der bisher dargestellte Sachverhalt ist dem Finanzamt seit 24. April 2001 bekannt (Einkaufsstempel vom 24.4.2001 auf den bisher zitierten Unterlagen).

Zur ab 24. April 2001 dem Finanzamt bekannten Vermietung eines Gebäudes durch die Bw.:

Dass die Bw. auf Grund des Schenkungsvertrages das Recht erhalten hat, ein Gebäude zu vermieten, ergibt sich einerseits aus dem Fragebogen vom 23.4.2001, auf dem die Bw. mit dem Hinweis auf den Schenkungsvertrag vermerkte, das Objekt WEL 157 zu vermieten. Schon die Adressenbezeichnung weist darauf hin, dass das Mietobjekt ein Gebäude sein muss. In dieses Bild fügt sich Punkt III des Schenkungsvertrages, wo dargelegt wird, dass der Bw. der Vertragsgegenstand u.a. durch Übergabe von Schlüsseln übergeben wurde. Auch dies weist auf das Recht der Nutzung eines Gebäudes hin. In dieses Bild fügt sich ferner, dass ein Teil der im Schenkungsvertrag genannten Liegenschaft als "Baufläche" bezeichnet wird (Punkt I des Schenkungsvertrages):

Dass es sich beim durch die Bw. vermieteten Gebäude um drei, ab Juni 2002 um zwei Wohnungen handelte, erfuhr das Finanzamt zwischen 26.4.2004 und 28.4.2004 (Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 23.4.2004 samt Beilagen AfA- Verzeichnis 2001, eingelangt beim Finanzamt 26.4.2004; AfA- Verzeichnis 2002; eingelangt beim Finanzamt am 28.4.2004).

Dass das vermietete Gebäude auch unmittelbar vor der Vermietung durch die Bw. bereits vermietet war, erfuhr das Finanzamt am 26.4.2004 (2 Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 23.4.2004 betreffend Einkommensteuer 2001).

Am 4. März 2003 übermittelte die Bw. dem Finanzamt ihre Einkommensteuererklärung 2001 samt Überschussermittlung und AfA- Verzeichnis. Darin erklärte sie Einkünfte aus Vermietung in Höhe von 66.174,10 S. Der beiliegenden Überschussermittlung war zu entnehmen, dass die Bw. eine Abschreibung von 3.177 S angesetzt hatte. Dem ebenso beiliegenden AfA- Verzeichnis war zu entnehmen, dass diese AfA diversen beweglichen Sachen, aber keinem Gebäude zugeordnet worden war, obwohl, wie dem Finanzamt seit 24.4.2001 bekannt war, die Bw. seit 1.1.2001 ein Gebäude vermietete.

Am 11. März 2003 erließ das Finanzamt einen antragsgemäßen Einkommensteuerbescheid für 2001. Dieser Bescheid wurde nicht bekämpft.

Mit Schriftsatz vom 23. April 2004 samt mehreren Beilagen, beim Finanzamt eingelangt am 26. April 2004, begehrte die Bw., vertreten durch ihre steuerliche Vertreterin eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001. Das der Bw. geschenkte Objekt

bestehe aus zwei Wohnungen (später wurde diese Angabe korrigiert, es seien drei Wohnungen). Diese Wohnungen seien vor der Schenkung an die Bw. vermietet worden und auch nach der Schenkung. Es werde eine AfA von 45.562 S jährlich (1,5 %) unter Zugrundelegung fiktiver Anschaffungskosten von 3,037.500 S (220.743,73 €) begehrt. Der Überschuss aus Vermietung betrage im Jahr 2001 20.612,10 S

Die fiktiven Anschaffungskosten wurden in einer Beilage zum Schriftsatz vom 23.4.2004 in einem AfA- Verzeichnis für 2001, welches ebenso am 26.4.2004 beim Finanzamt eingelangt war, wie folgt aufgeschlüsselt:

Wohnung Top II	900.000 S
Top III	1,462.500 S
Top IV	675.000 S
fiktive Anschaffungskosten	3,037.500 S

Diesen fiktiven Anschaffungskosten ordnete die Bw AfA- Beträge von jeweils 1,5% zu:

	AfA
Wohnung Top II- AfA:	13.500 S (981,08 €)
Wohnung Top III- AfA	21.937 S (richtig: 21.937,50 S = 1.594,26 €)
Wohnung Top IV- AfA	10.125 S (735,81 €)
	45.562 S (3.311,15 €)

In einem zweiten Schreiben vom 23.4.2004 gab die Vertreterin der Bw. bekannt, sie habe die fiktiven Anschaffungskosten auf der Grundlage der Ertragswertmethode ermittelt.

Am 28. 4.2004 langte beim Finanzamt die Einkommensteuererklärung 2002 samt Beilagen ein, in welcher die Bw. einen Einnahmenüberschuss aus Vermietung in Höhe von 5.288,88 € erklärte. Darin enthalten war eine Gebäude- AfA in Höhe von 2,943,25 € unter Zugrundelegung einer AfA- Bemessungsgrundlage von 220.743,73 € (3,037.500 S). Dass es sich bei dieser Bemessungsgrundlage um fiktive Anschaffungskosten handelte, war am 28.4.2004 auf Grund der Höhe der AfA- Bemessungsgrundlage erkennbar, die gleich hoch war wie die von der Bw. mit den beiden Schreiben vom 23.4.2004 für 2001 bekannt gegebene AfA – Bemessungsgrundlage auf Grund fiktiver Anschaffungskosten (2 Schreiben der Bw. vom 23.4.2004; AfA- Verzeichnis 2001, beim Finanzamt eingelangt am 26.4.2004).

Die Bemessungsgrundlage 2002 und die darauf entfallende AfA wurde im AfA- Verzeichnis 2002, dem Finanzamt vorgelegt am 28. April 2004, im Einzelnen wie folgt dargestellt:

	Anschaffungswert	AfA in % des Anschaffungswertes
Wohnung Top II	65.405,55 € = 900.000 S	981,08 € = 13.500 S (1,5 %)
Wohnung Top III	106.284,02 € = 1,462.500 S	1.594,26 € = 21.937,5 S (1,5 %)
Wohnung Top IV (vor Ablauf des ersten Halbjahres 2002 ausgebucht)	49.054,16 € = 675.000 S	367,91 € = 5.062,55 S (0,75 %)
	220.743,73 € = 3,037.500 S	2.943,25 €

Mit Bescheid vom 6.5.2004 setzte das Finanzamt die von der Bw. erklärten Einkünfte für 2002 antragsgemäß fest. Die Est 2002 wurde damit in Höhe von 668,52 € festgesetzt.

Am 28.4.2004 langte auch die Einkommensteuererklärung 2003 samt Beilagen beim Finanzamt ein. Darin erklärte die Bw. einen Einnahmenüberschuss aus Vermietung von 3.148,34 €. Darin enthalten war eine Gebäude-AfA von 2.575,34 €, dies unter Zugrundelegung einer AfA-Bemessungsgrundlage von 171.689,57 €. Auch hier war für das Finanzamt bereits ab 28.4.2004 erkennbar, dass es sich bei dieser Bemessungsgrundlage um fiktive Anschaffungskosten handelte, da für die Wohnungen Top II und III für 2003 dieselbe AfA-Bemessungsgrundlage bekannt gegeben wurde wie für dieselben Wohnungen für 2001 mit dem AfA-Verzeichnis 2001, welches am 26.4.2004 beim Finanzamt eingelangt war, mitgeteilt worden war. Die Bemessungsgrundlage im AfA-Verzeichnis für 2001 war von der Bw. in beiden Schreiben vom 23.4.2004 als fiktive Anschaffungskosten bezeichnet worden. Die Werte für 2003 setzten sich laut AfA-Verzeichnis 2003, dem Finanzamt vorgelegt am 28. April 2004, wie folgt zusammen:

	Anschaffungswert	AfA
Wohnung Top II	65.405,55 €	981,08 €
Top III	106.284,02 €	1.594,26 €
	171.689,57 €	2.575,34 €

Mit Bescheid vom 11.5.2004 betreffend Einkommensteuer 2003 setzte das Finanzamt die Einkünfte der Bw. antragsgemäß fest. Die Einkommensteuer 2003 wurde mit diesem Bescheid als Gutschrift in Höhe von -43,84 € festgesetzt.

Mit Bescheid vom 26. November 2004 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11. März 2003 in Bezug auf Einkünfte aus Vermietung. Es setzte diese Einkünfte in Höhe von 59.610 S an. Hierbei setzte es als AfA-Bemessungsgrundlage für das Gebäude den Einheitswert an. Der Antrag auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten könne nur für jenes Kalenderjahr gestellt werden, in dem das Gebäude unentgeltlich erworben worden sei. Es sei eine offensichtliche Unrichtigkeit, dass die AfA (damit war offenbar die Gebäude-AfA gemeint) für das Jahr 2001 nicht angesetzt worden sei.

Mit einem weiteren Bescheid vom 26.11.2004 berichtigte das Finanzamt den Bescheid vom 6.5.2004 betreffend Einkommensteuer 2002 in Bezug auf Einkünfte aus Vermietung, die es nunmehr in Höhe von 7.682,45 € festsetzte. Der Ansatz fiktiver Anschaffungskosten sei eine offensichtliche Unrichtigkeit i.S. von § 293 b BAO. Mit diesem Bescheid setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2002 in Höhe von 1.430,21 € fest.

Mit einem dritten Bescheid vom 26.11.2004 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2003 gem. § 293 b BAO, soweit die Einkünfte aus Vermietung betroffen waren. Das Finanzamt setzte diese Einkünfte in Höhe von 5.246,67 € an. Der Ansatz der AfA auf der Grundlage der fiktiven Anschaffungskosten stelle eine offensichtliche Unrichtigkeit i.S. von § 293 b BAO dar. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für 2003 in Höhe von 642,35 € fest.

Mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2004 erhob die Bw. Berufung gegen den Bescheid vom 26.11.2004, mit dem der Einkommensteuerbescheid 2001 gem. § 293 b BAO berichtigt worden war. Sie wies auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1980, 1690/79 hin.

Sie brachte vor: die Bw. habe 810/994 Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft zum 1.1.2001 in der Form einer gemischten Schenkung erworben. In Bezug auf die von der Bw. behauptete Höhe der fiktiven Anschaffungskosten brachte sie vor: Es sei das Ertragswertverfahren unter Zugrundelegung der im Jahre 2001 mietvertraglich vereinbarten Mieten der jeweiligen vermieteten Wohnungseinheiten angewendet worden.

Mit Schriftsatz vom 27.12.2004 berief die Bw. gegen die Bescheide vom 26.11.2004, kraft derer die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gem. § 293 b BAO berichtigt worden waren. Es liege eine durchgehende Vermietung vor. Das erste Kalenderjahr, in dem eine AfA anzusetzen gewesen wäre, sei 2001 gewesen. Für das Jahr 2001 sei noch im Berufungsverfahren der Antrag auf Ansatz fiktiver Anschaffungskosten gestellt worden. Die ursprünglich eingereichten Einkommensteuererklärungen für 2002 und 2003 hätten bereits die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage beinhaltet. Die Bw. beantragte die Festsetzung der Einkommensteuer wie in den Erstbescheiden 2002 vom 6.5.2004 und 2003 vom 11.5.2004.

Mit Schreiben vom 9.2.2005 betreffend die Berufungen der Bw. in Bezug auf Einkommensteuer 2001-2003 gab das Finanzamt Näheres zu der von ihm für richtig erachteten AfA-Bemessungsgrundlage nach Maßgabe des Einheitswertes bekannt.

Das Finanzamt legte die Berufung der zweiten Instanz vor und brachte in seinem Schreiben vom 9. März 2005 vor: Da die Bw. im ersten Jahr der Vermietung vom Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der AfA die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, nicht Gebrauch gemacht habe, sei dieses Wahlrecht konsumiert. Ein solches Wahlrecht könne zwar auch noch im Rechtsmittelverfahren ausgeübt werden, allerdings nur im Rechtsmittelverfahren betreffend die erstmalige Veranlagung. Das Wahlrecht werde auch durch Untätigkeit konsumiert. Es sei der Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage beantragte das Finanzamt eine Abänderung des bekämpften Bescheides zum Nachteil der Bw. Tatsächlich seien nur 57,14 % des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist nicht strittig, dass das Finanzamt grundsätzlich berechtigt war, den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11. März 2003 gemäß § 293 b zu berichtigen, da in diesem Bescheid auf Grund der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit in der ursprünglichen Abgabenerklärung 2001 keine Gebäude- AfA angesetzt worden war, obwohl die Bw. ab 2001 mit Wissen des Finanzamtes ein Gebäude vermietet hatte. Strittig ist jedoch, ob für die Streitjahre 2001 – 2003 fiktive Anschaffungskosten oder der Einheitswert als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen waren.

Die Bw. hat für 2002 und 2003 in ihren Steuererklärungen und deren Beilagen die Gebäude-AfA erkennbar auf der Grundlage fiktiver Anschaffungskosten bekannt gegeben. Dies tat die Bw. auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht: Die Bw. hat das Mietobjekt, das sie im ursächlichen Zusammenhang mit dem Schenkungsvertrag vermieten durfte, erstmals ab 1.1.2001 vermietet. Sie erzielte erstmals ab 1.1.2001 deshalb positive Einkünfte aus Vermietung. Sie hatte daher das Recht, bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2001 die AfA des Mietobjektes für dieses Jahr und die Folgejahre unter Zugrundelegung fiktiver Anschaffungskosten anzusetzen oder sich innerhalb dieser Frist für den Einheitswert als AfA-Bemessungsgrundlage zu entscheiden (§ 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988; VwGH vom 23.4.1980, 1690/79).

Zwar trat die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2001 ein Monat nach Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 11.3.2003 ein, ohne dass die Bw. von ihrem Wahlrecht zum Ansatz der AfA auf der Grundlage fiktiver Anschaffungskosten oder des Einheitswertes Gebrauch gemacht hatte. Da der rechtskräftig gewordene Erstbescheid 2001

vom 11.3.2003 wegen des gänzlichen Unterbleibens des Ansatzes einer Gebäude- AfA gem. § 293 b BAO in Bezug auf die Einkünfte aus Vermietung mit Bescheid vom 26.11.2004 berichtigt wurde, ist in Bezug auf den Ansatz der Gebäude- AfA bei den Einkünften aus Vermietung 2001 jedenfalls bis zur Rechtskraft des Berichtigungsbescheides vom 26.11.2004 betreffend Einkommensteuer 2001 keine Rechtskraft mehr gegeben, die die Ausübung des Wahlrechtes gem. § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 verhindern könnte. Da die Bw. bereits vor Erlassung des Bescheides gem. § 293 b BAO vom 26.11.2004 betreffend Einkommensteuer 2001 die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage wählte, erscheint die Rechtsansicht vertretbar, dass sie mit Wirksamkeit für das Jahr 2001 ihr Wahlrecht zum Ansatz einer AfA-Bemessungsgrundlage auf Grund fiktiver Anschaffungskosten rechtzeitig ausgeübt hat. Daher hat die Bw. auch für die Jahre 2002 und 2003 auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt, indem sie die fiktiven Anschaffungskosten als AfA- Bemessungsgrundlage ansetzte. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

28. März 2007