

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Mag. Richter 1***, den Richter ***Mag. Richter 2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stefan Pointecker Steuerberatung GmbH, Alfred-Kubin-Straße 19b, 4780 Schärding, über die Beschwerde vom 11. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Jänner 2022 betreffend Abweisung des Antrages vom 7.2.2022 betreffend Änderung der Einkommensteuerbescheide für 2016 (Beschwerdevorentscheidung), 2017 und 2018 jeweils vom 3.6.2019 gemäß § 293a BAO Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9.8.2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***14*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt hinsichtlich der Abweisung des Antrages vom 7.2.2022 betreffend Änderung der Einkommensteuerbescheide für 2016 (Beschwerdevorentscheidung), 2017 und 2018 jeweils vom 3.6.2019 gemäß § 293a BAO unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 18. August 2016 stellte die damalige steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers (im Folgenden: Bf.) beim Finanzamt ***1*** einen Antrag auf Zuteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuer sowie einer USt-ID-Nummer (Anmerkung: offenbar gemeint: auf Erteilung einer österreichischen UID-Nummer) und führte in diesem Schreiben folgendes aus:

Der Bf. hätte in ***2*** am ***3*** eine Immobilie erworben in der sich private Wohneinheiten sowie eine Gewerbeeinheit befinden würden. Die Gewerbeeinheit solle umsatzsteuer-optiert (-pflichtig) vermietet werden.

Der Bf. wäre deutscher Staatsbürger mit Wohnsitz in Österreich. Der Bf. wäre in Deutschland Gewerbetreibender mit Firmensitz in Deutschland. Seine Einkünfte würde der Bf. zu mindestens 90% in Deutschland erzielen, wo diese vollumfänglich der deutschen Einkommensteuer unterliegen würden.

Mit Vertrag vom ***4***2016 hätte der Bf. eine Immobilie in ***2*** erworben, die er kernsaniert und nach Fertigstellung (voraussichtlich im September 2017) vermieten/verpachten werde. Im Gebäude würden sich mehrere Wohneinheiten befinden, welche an Privatpersonen vermietet werden sollen. Des Weiteren wäre eine Gewerbeeinheit vorhanden. Diese solle umsatzsteuer-optiert an Gewerbetreibende verpachtet werden. Da dies nicht im Zusammenhang mit dem Unternehmen (Handelsvertreter) in Deutschland stehen würde, wäre der Bf. als Privatperson Unternehmer in Österreich.

In Deutschland würde der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung erzielen. Der voraussichtliche Jahresumsatz im Inland würde 2016 € 0,00 und 2017 € 30.000,- (Kaltmiete) betragen. Der voraussichtliche Gewinn würde 2016 und 2017 jeweils € 0,00 betragen.

Am 21. Dezember 2018 gab der Bf. eine Einkommensteuererklärung für 2016 für unbeschränkt Steuerpflichtige beim Finanzamt ***5*** ab in der er neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von minus € 80.511,47 erklärte. Die Anschaffungskosten des für die Vermietung/Verpachtung vorgesehenen Objektes gab er mit € 1.366.867,17 an, wobei auf das Gebäude laut Erklärung ein Betrag von € 1.093.493,74 entfallen soll. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wurden mit € 0,00 angegeben und Fremdfinanzierungskosten in Höhe von € 27.756,15 sowie übrige Werbungskosten in Höhe von € 52.755,32 erklärt. Im Formular „E 1b“ wurde angegeben, dass die Umsatzsteuer nach dem Bruttosystem berücksichtigt wird.

Mit Ergänzungsersuchen vom 11.2.2019 erbat das Finanzamt ***5*** bis 18.3.2019 vom Bf. die Vorlage folgender Nachweise:

Laut Schreiben des Bf. wären im Objekt ***2*** diverse Einzelobjekte zur Vermietung vorgesehen (Wohnungen, Büro, Restaurant).

Soweit bereits Einheiten vermietet sind, wären der bzw. die entsprechenden Mietverträge einzureichen.

Hinsichtlich (noch) nicht vermieteter Einheiten werde um Nachweis der Vermietungsabsicht bzw. Bemühungen der Mietersuche (Inserate u. dgl.) ersucht.

Die Erklärungsbeilage E1b für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würde den Hinweis

"Bitte pro Einkunftsquelle eine Beilage ausfüllen!" tragen. Der Bf. werde daher ersucht für jede gesonderte Mieteinheit (insbesondere unterschieden nach gewerblicher oder Wohnbedarfsnutzung) eine solche Erklärungsbeilage einzureichen und so die Gesamtaufwendungen auf die jeweiligen Einkunftsquellen aufzuteilen.

Betreffend Umsatzsteuer für 2016 übermittelte das Finanzamt ***5*** ebenfalls am 11.2.2019 einen weiteren Vorhalt, in dem folgendes ausgeführt wurde:

Der Bf. hätte in dem im Betreff genannten Schreiben u.a. ausgeführt, dass ab 2018 Umsätze erklärt würden bzw. bislang eine Wohnung vermietet sei. Allerdings wäre bisher keine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht, mithin auch keine Umsätze erklärt worden. Es wurde um Erläuterung des Vorganges ersucht und um Nachreichung von ggf. fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen einschließlich aller betreffenden Mietverträge.

Hinsichtlich der zu vermietenden gewerblich genutzten Räume wäre eine über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Vorvereinbarung mit zukünftigen Mietern vorzulegen, aus der hervorgeht, dass bereits im Zeitpunkt der Vorleistung die Absicht einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung bestand. Für den Fall, dass die gegenständlichen Gebäudeteile bereits vermietet sind, wäre der entsprechenden Mietvertrag einzureichen. Es wäre überdies genau darzulegen, welche Gesamtfläche das Objekt umfasst (Flächenplan) und wieviel davon auf die gewerblich genutzten Teile entfällt und wären die auf diese Gebäudeteile jeweils entfallenden Vorsteuerbeträge auszuweisen. Daneben wurde der Bf. um Vorlage von Rechnungen > € 20.000 Rechnungsbetrag (in Kopie) ersucht.

Mit Bescheid vom 8. April 2019 erfolgte die Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2016. In diesem Bescheid wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 angesetzt und das Einkommen wegen der Berücksichtigung des Pauschbetrages für Sonderausgaben mit - € 60,00 festgesetzt. In der Begründung dieses – von der Einkommensteuererklärung für 2016 abweichenden – Bescheides wurde ausgeführt, dass deswegen, weil der Bf. zu dem an ihn übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben hat, die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden wäre.

Mit Schreiben vom 12. April 2019, das beim Finanzamt ***5*** am 15.4.2019 eingelangt ist, erhob der Bf. u.a. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 8.4.2019 und führte in dieser Beschwerde aus, dass sich die Vermietung des Objekts ***2*** wegen einer fehlenden Genehmigung für die Baumaßnahme im Keller des Objektes verzögert hätte. Es wäre auch deswegen kurzfristig ein Baustopp erfolgt und die Fertigstellungserklärung hätte wegen der noch nicht erteilten Baugenehmigung nicht abgegeben werden können. Zwischenzeitlich wäre dies alles erledigt und es wären zwei Einheiten bereits vermietet. Anbei würde der Bf. die entsprechenden Mietverträge senden. Außerdem würde er die Vollendungsanzeige gemäß § 17 BauPolG übermitteln.

Der Bf. würde nochmals um Anerkennung der Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten und die Anerkennung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ersuchen.

Dieser Beschwerde waren folgende Unterlagen angeschlossen:

Befristeter Hauptmietvertrag zwischen dem Bf. als Vermieter und ***90*** als Mieterin vom 19.11.2018 betreffend die Wohnung Top W 1/1. OG an der Liegenschaft EZ ***7***, KG ***8*** ***2***, mit der Liegenschaftsanschrift ***2***, ***9***, mit einem Beginn des Mietverhältnisses am 15.1.2019 und einem Ende am 15.1.2022

Befristeter Hauptmietvertrag zwischen dem Bf. als Vermieter und ***10*** als Mieter vom 10.4.2019 betreffend die Wohnung Top 2 im 2. OG, der Liegenschaft EZ ***7***, KG ***11***, mit der Liegenschaftsanschrift ***2***, ***9***, mit einem Beginn des Mietverhältnisses am 1.8.2019 und einem Ende am 31.7.2022

Undatierte Vollendungsanzeige gemäß § 17 Salzburger Baupolizeigesetz betreffend die nachträgliche Bewilligung für die Erweiterung des Kellers samt bestehenden Wohnhaus auf Grundstück Nr. ***12*** KG ***2*** (EZ ***7***), ***9***, ***2***

Am 6. Mai 2019 langte beim Finanzamt ***5*** die Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2017 ein. In dieser erklärte der Bf. neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt minus € 239.617,00. Die Auslandseinkünfte mit Progressionsvorbehalt gab er mit € ***13*** an.

Nunmehr schloss der Bf. der Einkommensteuererklärung fünf Beilagen „E 1b“ an und zwar für folgende Objekte:

Objekt	Anschaffungskosten (in €)	auf das Gebäude entfallend (in €)
Gastro	1.115.533,74	892.426,96
Top 1	351.852,94	281.482,35
Top 2	362.419,94	289.935,95
Top 3	374.986,12	299.988,89
Top 4	651.156,40	520.925,12

Die Werbungskosten betreffend Vermietung und Verpachtung erklärte der Bf. wie folgt:

Objekt	Fremdfinanzierungskosten (in €)	übrige Werbungskosten (in €)	Summe Werbungskosten (in €)
Gastro	21.399,81	72.194,59	93.594,40
Top 1	6.749,76	22.771,05	29.520,81

Top 2	6.952,42	23.454,92	30.407,40
Top 3	7.193,54	24.268,18	31.461,71
Top 4	12.491,44	42.141,24	54.632,68

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wurden auch 2017 nicht erklärt.

Der Einkommensteuererklärung für 2017 war ein Kontoblatt betreffend Geschäftsbauten für den Zeitraum 2.1.2017 bis 20.12.2017, eine Aufteilung auf die angeführten fünf Objekte, eine Angabe der kumulierten Anschaffungskosten bis 2017, ein Kontoblatt betreffend Nebenkosten Geldverkehr und ein Kontoblatt Strom, Wasser und Kanal angeschlossen.

Am 8. Mai 2019 langte beim Finanzamt ***5*** die Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2018 ein. In dieser erklärte der Bf. neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt minus € 140.370,95. Betreffend die Auslandseinkünfte mit Progressionsvorbehalt führte der Bf. in dieser Erklärung an, dass diese noch nicht vorliegen würden.

Der Einkommensteuererklärung für 2018 waren ebenfalls fünf Beilagen „E 1b“ angeschlossen und zwar für folgende Objekte:

Objekt	Anschaffungskosten (in €)	auf das Gebäude entfallend (in €)
Gastro	1.182.149,53	945.719,62
Top 1	372.864,37	298.291,49
Top 2	384.062,40	307.062,40
Top 3	397.378,98	317.903,18
Top 4	690.041,19	552.032,95

Die Werbungskosten betreffend Vermietung und Verpachtung erklärte der Bf. wie folgt:

Objekt	Fremdfinanzierungskosten (in €)	übrige Werbungskosten (in €)	Summe Werbungskosten (in €)
Gastro	24.026,52	20.646,77	44.673,29
Top 1	7.578,26	6.512,24	14.090,50
Top 2	7.805,85	6.707,82	14.513,67
Top 3	8.076, 50	6.940,40	15.016,90

Top 4	14.024,70	12.051,88	26.076,58
-------------	-----------	-----------	-----------

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wurden 2018 betreffend das Objekt im 1. Obergeschoß (Wohnung) mit € 2.121,00 erklärt, sodass sich insgesamt negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von - € 112.249,95 ergeben. Der Einkommensteuererklärung für 2018 war eine Aufstellung der erklärten Fremdfinanzierungskosten, der übrigen Werbungskosten und der Summe der Werbungskosten, ein Kontoblatt betreffend Geschäftsbauten für den Zeitraum 30.10.2017 bis 20.12.2018 samt Aufteilung auf die fünf Objekte sowie eine Aufstellung der kumulierten Anschaffungskosten bis 2018 angeschlossen.

Betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 sowie auch den Umsatzsteuerbescheid 2016 jeweils vom 8.4.2019 übermittelte das Finanzamt ***5*** am 10. Mai 2019 ein Ergänzungsersuchen mit Frist zur Beantwortung bis 17.6.2019 mit folgendem Inhalt:

Zur Erledigung der Beschwerden gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2016, beide vom 8.4.2019, werde der Bf. nochmals um die vollständige Beantwortung der beiden amtlichen Ergänzungsersuchen vom 11.2.2019 (Zustellung mit Rückschein) und um Vorlage der darin jeweils angeführten Unterlagen ersucht.

Hinsichtlich der beantragten Vorsteuern wäre eine Aufteilung in:

- a) bereits vermietete Objekte
 - b) noch nicht vermietete Wohnungen
 - c) noch nicht vermietete sonstige Objekte (Büros, gewerblich genutzte Räume)
- vorzunehmen. Soweit einzelne Vorsteuerbeträge nicht zuordenbar wären, wäre auch eine aliquote Aufteilung nach Nutzfläche zulässig.

Dieses Ersuchen wurde mit Schreiben vom 20.5.2019 beantwortet, in dem ausgeführt wurde, dass wie telefonisch vereinbart, die Baurechnungen mit einem Gesamtbetrag über € 20.000,- übermittelt werden. Außerdem wurde ein Exposé der ***15*** zur Vermietung der Gastrofläche übermittelt. Seit dem 15.1.2019 wäre die Wohnung im 1. OG vermietet. Die Wohnung mit 103,95 m² im 2. OG würde ab dem 1.8.2019 vermietet werden.

Insgesamt waren diesem Schreiben sieben Rechnungen betreffend das Haus ***2***, ***9***, durch Bauunternehmen bzw. einer Ziviltechnikergesellschaft angeschlossen, die im Zeitraum Oktober bis Dezember 2016 an den Bf. ausgestellt wurden.

Am 3. Juni 2019 erließ das Finanzamt ***5*** eine Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 8.4.2019, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend der abgegebenen Erklärung mit minus € 80.511,47 festgesetzt wurden. Die Beschwerdevorentscheidung wurde wie folgt begründet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.“

Ebenfalls am 3. Juni 2019 erging ein erklärungskonformer Bescheid betreffend Einkommensteuer 2017.

Schließlich erließ das Finanzamt ***5*** am 3. Juni 2019 einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2018, in dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit minus € 112.249,94 angesetzt und keine ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt berücksichtigt wurden. Dieser Bescheid enthielt nachstehende Begründung:

„Die Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde anhand der Summen der einzelnen Erklärungsbeilagen E 1b berichtigt und angesetzt.

Die Festsetzung ergeht gem. § 200 BAO vorläufig, da hinsichtlich der Höhe der ausländischen Progressions- Einkünfte (Ihre Angabe unter Kennzahl 440 der Erklärung: "liegt noch nicht vor") Ungewissheit besteht.“

Bemerkt wird, dass es sich entgegen den wiedergegebene Ausführungen im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 3.6.2019 um eine erklärungskonforme Veranlagung betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehandelt hat, weil der Bf. betreffend das Objekt im 1. Obergeschoß (Wohnung) Einnahmen von € 2.121,00 erklärt hat.

Am 4.11.2020 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für 2019 auf elektronischem Weg ein, in der er neben Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € ***16*** – auch der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde begehrt - wiederum auch negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Gesamthöhe von minus € 27.204,35 erklärte, wobei sich diese Einkünfte wie folgt zusammensetzen:

Objekt	Einnahmen (in €)	AfA (in €)	Fremd- finanzierungs- kosten (in €)	Instand- haltungs- /setzungskosten	übrige Werbungs- kosten (in €)
***Gastro** *			23.936,55		
Top 1	34.232,85	4.734,00	7.549,88	2.928,90	14.767,76
Top 2	28.196,19	4.789,00	7.776,62	3.016,86	15.211,27
Top 3	30.103,56	4.910,00	8.046,26	3.121,46	15.738,69
Top 4	52.101,79	8.589,00	13.972,18	5.420,37	27.329,94

Am 4.2.2021 erging ein Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2019. Dieser wurde am 7.1.2022 gemäß § 299 BAO aufgehoben und am selben Tag ein neuer Sachbescheid Einkommensteuer 2019 erlassen, in dem nunmehr ausländische Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von € ***17*** angesetzt wurden. Am 7.2.2022 wurde gegen diesen Einkommensteuerbescheid Beschwerde erhoben sowie betreffend die ergangenen Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 ein Antrag gemäß § 293a BAO gestellt, der wie folgt begründet wurde:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurde vorgebracht, dass der Bf. nach eigenen Angaben und jenen von Frau ***18*** als Steuerberaterin in Deutschland eine Vielzahl an Immobilien im Eigentum und in der Vergangenheit erworben hätte, die er manchmal saniert, immer vermietet und einige wieder verkauft hätte ohne dass er irgendein persönliches Interesse an einem der Objekte gehabt hätte. So wäre er auch auf die gegenständliche Immobilie in bester Lage zentral in ***2*** und damit direkt am ***3*** aufmerksam geworden, zudem mit Potential zum Ausbau der beiden obersten Geschosse in einem nicht desolaten Zustand. Der Kauf wäre im ***19*** 2016 um ***20*** (ohne USt) erfolgt. Im Juli 2016 wäre eine Bauleistungsversicherung abgeschlossen worden, die 1. Teilrechnung des Architekten wäre im August 2016 erfolgt, jene des Bauüberwachers im Sept. 2016. Die planmäßigen Arbeiten wären in der Folge vor Frühlingsbeginn 2018 abgeschlossen worden.

Trotz des großen Potentials des Objektes in ***2*** hätte sich die mehrgleisige Vermarktung desselben nicht einfach gestaltet. Aus der Erfahrung des Bf. hätte dieser ca. 6 Monate vor Finalisierung bereits die Vermarktung begonnen und zwar sowohl mit der Bewerbung zum Kauf (gesamt und Einheiten) als auch zur Miete.

Hier hätte sich ua. die Kosten und Marktpreise, das Hauptwohnsitzerfordernis, Gastronomie im EG auf die Wohneinheiten, mit Beginn der Pandemie auch die Lockdowns und Verkehrsbeschränkungen für die Gastro-Einheit, kaum Kfz-Flächen und nicht geplante Küchen für eine Vermietung ausgewirkt.

In der Anfangsphase des Objektes wären 7 Teilobjekte vorgesehen gewesen. Eine Kleinwohnung wäre dann aber dem Gastro-Objekt zugerechnet, 2 Wohneinheiten im obersten Geschoss zu einer einzigen Penthouse-Wohnung zusammengefasst worden, sodass noch 5 Verkaufseinheiten verblieben wären.

Es werde auf die anhängende Tabelle zur Beschreibung des Objektes und der Aufteilung in Teilobjekte verwiesen, die am besten durch die Darstellung im Nutzwertgutachten von ***21*** vom 19.1.2021 zum Ausdruck kommen würde. Die Besichtigung dazu wäre bereits am 9.3.2020 erfolgt nachdem bereits die Pläne dazu am 14.8.2018 erstellt und zuvor andere Gutachter angefragt worden wären.

Beispielhaft würde die nach Außen zum Ausdruck gebrachte Interessenslage des Bf. durch folgende Umstände verdeutlicht werden (diese würde einer Auswahl an Mails/Anhängen entstammen die gerne in ausgedruckter Form bei Bedarf zur Verfügung gestellt werden könnte):

Werbung über die internationale Schule ***2***, Frau ***22*** zum Kauf ab Juni 2017 lt. Mail des Bf.

Immobilienanzeigen unter ***15***, über ***23*** ...

ab 23.7.2017 zum Kauf ***2*** - Modernes, komplett saniertes Wohn- & Geschäftshaus (1 GWE und 5 WE) direkt im Zentrum

ab 13.8.2017 zum Kauf ***2*** - 4-Zimmer-Neubau-Juwel im Zentrum intern. Schule nur einen Steinwurf entfernt (Wohnung)

ab 14.8.2017 zum Kauf Erstbezug nach Kernsanierung: Moderne, hochwertige Gastronomiefläche im Herzen von ***2***

ab 29.1.2018 zum Kauf ***2***/Zentrum: Stadthaus (1 GWE und 5 WE) mit Penthouse, Steinwurf zur internationalen Schule

idF auf ***41*** und ***42*** lt. Mail 8.11.2017 an ***24***, ***25***, ***26***

überdies auf ***70*** - Kleinanzeigen, ***27*** WP lt. Mail vom 17.11. v. ***28***,

ab 30.11.2017 zum Kauf ***2***: moderne, altersgerechte 4-Zimmer-NeubauWohnung im Zentrum - Ihr Wohnsitz für das Alter

Über ***29***, ***30*** - Frau ***31***

ab 22.12.2017 bis 20.2.2018 Wohn- und Geschäftshaus im Herzen von ***2***

und zusätzlich auf ***43***, ***39***, ***44***, ***40***, ***33***, ***32***, ***93***, ***34***, ***35***, ***36***, ***37***, ***38*** vom 17.-24.1.2018 (auch zum Kauf)

Vertrag Gemeinschaftsgeschäft ***23*** mit ***45***, ***46***

ab Mai 2018 zum Kauf Gesamtobjekt best, aus 1 GWE+Betriebswohnung/4 WE

Dazu Tabelle Kaufpreisvorschläge vom 17./24.5.2018

Und zusätzlich auf ***47*** u. idF ***48***, ***49***, ***50***

Ab Juli/Aug. Vorschlag zur Vermietung Miet-/Pachtpreise mittels Tabelle für alle Einheiten v. 23.7.2018 bis Ende Sept./Okt. 2018 lt. Vertragsentwürfe u. Exposees zur Vermietung

Hochglanzbroschüren, Schaufensteraushang, Transparent und Flyer mit Streuung in ***2*** ab Sept. 2018

Beginn Kucheneinbauplanung - iZm Mietinteressent Fam. ***52*** im Okt. 2018

Nachgebesserte Miet- und Kaufpreisvorschläge jew. alle Einheiten mit 9.1.2019

Der Auftrag hätte ua. wegen Eigeninitiative und Direkteinschaltungen des Bf. parallel zum Alleinvermittlungsauftrag mit 31.1.2019 geendet.

Beginn der Organisation einer Hausbetreuung Anfrage bei u. Angebote teilobjektbezogen Fa. ***53***, ***54*** Sept./Okt. 2018

Vermittlungsvertrag ***55***, ***56*** ab 17. Jän. 2019

Alle Objekte/Teilobjekte angeboten zum Kauf und zur Miete Kaufanbot Lokal ***2*** vom 2.3.2020

Der Bauprojektbetreuer Bm. ***57***, ***58*** - hätte auf persönliche Anfrage angegeben, dass der Bf. als Auftraggeber das Projekt immer ergebnisoffen dahingehend angegangen wäre, dass nach Um-/Ausbau die jeweils lukrativste Alternative (Verwertung gesamt, in Einzeleinheiten oder Verpachtung/Vermietung) zur Umsetzung gelangen würde.

Die Organisation auch dieser Aktivitäten betreffend Projekt ***2*** wäre durch den Bf. selbst von ***59*** aus erfolgt. Dort wäre der Bf. als ***60*** mit der Finanzierung von Immobilien beschäftigt. 2019 wären Provisionen für die Vermittlung eines Auftrages zur Errichtung eines Aufzugs durch Fa. ***61***, ***62*** vereinnahmt worden. Die Buchhaltung für Österreich wäre durch das Steuerbüro ***18*** im Rahmen einer doppelten Erfassung (System ***63***) auf Basis erhaltener u. geleisteter Zahlungen integriert in Deutschland vorgenommen worden, wäre ordnungsmäßig und wäre/würde so auszugsweise in die österreichischen Steuererklärungen übertragen worden/werden und würde dem System des § 4 Abs. 3 EStG entsprechen.

Rechtliche Würdigung:

Die Qualifikation dieser Einkünfte als solche gemäß § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG bzw. § 28 EStG wäre subsidiär vorzunehmen. Gleiches würde für die sonstigen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z. 7 und § 29/30 EStG gelten. Somit wäre zuvor eine Prüfung des Sachverhalts nach den Kriterien für die Einkunftsarten § 2 Abs. 3 Z. 1-5 vorzunehmen, wobei hierzu nur die betrieblichen Einkunftsarten Z. 1-3 und davon nur die Z. 3 (also keine Land- und Forstwirtschaft und keine selbständigen Tätigkeiten - lt. Katalog), jene aus Gewerbebetrieb in Fragen kommen würden.

Solche wären ua. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Diese Definition wäre per se in der Lage jede Form von Gewinnerzielungsabsicht einer natürlichen Person aufzufangen, die sich nicht als im wesentlichen Vermögensveranlagung darstellt, die also ein nicht nur untergeordnetes persönliches Engagement erfordert.

Als Indiz dafür wäre sicherlich auch die Gewerbeordnung heranzuziehen, die gerade für die Verwaltung eigenen Vermögens (sei es im Bereich der Kapitalveranlagung oder von Realitäten) keine Anwendungsfälle vorsehen würde. Für die Tätigkeit eines Bauträgers würde als wesentliches Kriterium die Verantwortlichkeit während der Objektentwicklung einem Auftraggeber gegenüber fehlen, da im Fall des Bf. Käufer erst gegen Ende der Fertigstellung gesucht worden wären. Hingegen würde der Tätigkeitsbereich des Immobilienmaklers auch den Handel mit Immobilien umfassen, einschließlich des Mietkaufes (einschließlich der Errichtung von Bauwerken zur nachfolgenden Veräußerung) - § 117 Abs. 2 Z.3 GewO.

Der OGH würde für eine unternehmerische Tätigkeit iS § 1 UGB die Grenze bei 5 Objekten sehen bzw. ob Hausbesorger bestellt werden, eine Buchführung nach kfm. Grundsätzen erfolgt, andere Unternehmen/Erfüllungsgehilfen eingesetzt werden,...

Der UFS RV/0054-I/09-RS1 würde bei Errichtung und Verkauf mehrerer Einheiten innerhalb von 5 Jahren (davon 4 innerh. 5 Monaten), in einem anderen Fall UFS 19.12.2016, RV/0726-L/03 bei Sofortverkauf einzelner Einheiten, daneben noch Vermietung anderer, deren Parifizierung und Bewerbung, diese als gewerbliche Einkünfte ansehen.

Die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz oder der auf die Ausnützung von Marktverhältnissen gezielte Erwerb ... die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung würden die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung herausheben und würden sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel machen (EStR Rz 5443). Im Gegensatz dazu wäre Kennzeichen der privaten Vermögensverwaltung die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes stehen kann, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als hinter der laufenden Fruchtziehung zurücktretender Effekt (EStR Rz 5447).

Des Weiteren wären folgende Kriterien erfüllt:

Zusammenhang mit den übrigen Aktivitäten des Steuerpflichtigen

Oftmalige Umschichtung und Wiederveranlagung von Veräußerungserlösen aus Immobilien

Große Dichte bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe

Planmäßige Schaffung von Rahmenbedingungen (hier ua. die Parifizierung)

Weitreichende Finanzierung durch Fremdmittel.

Alle diese Aspekte würden auf den vorliegenden Fall zutreffen.

Anträge:

Zumal die Art der Einkünfte (hier aus Gewerbebetrieb statt aus VuV) auch für den Umfang einer Beitragspflicht nach dem GSVG Bedeutung hätte, wäre allein durch die unrichtige Begründung im Einkommensteuerbescheid eine wesentliche Rechtsverletzung im Interesse des Bf. gegeben, die nach § 293a BAO ein entsprechendes Antragsrecht ab 1.1.2014 vorsehen würde, welches hiermit für die Jahre ab 2016 ausgeübt werde.

So könne selbst ein Bescheid mit negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb eine Beitrags- und Versicherungspflicht sicherstellen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würde die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt werden. Es würde damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt.

Der Ausspruch eines Verlustes oder eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte im betreffenden Einkommensteuerbescheid würde auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart einwirken, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich werde (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. April 1994, 93/13/0208, vom 20. November 1996, 94/13/0011, und vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0093, sowie Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7, Tz. 4; Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18, Tz. 297ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18, Tz. 106). Da hierfür auch die Einkunftsart des Verlustes maßgeblich wäre, würde sich auch daraus ein entsprechendes Antragsrecht nach § 293a BAO ergeben, das hiermit ebenso für die Jahre 2016 bis 2019 ausgeübt werden würde.

Durch die Änderung der Qualifikation der Einkünfte würde sich auch eine wesentliche Änderung in der Ermittlung der Einkünfte dahingehend ergeben, dass die Anschaffungs-, Umbau- und Errichtungskosten dem Umlaufvermögen zuzuordnen wären, was zum Zeitpunkt der Einkommensteuererklärung für 2016 erst Ende 2018 aber wegen des besseren Wissens über die bereits abgeschlossenen oder kurz bevorstehenden Vermietungen wohl für die Wohneinheiten eine rückreichende Zuordnung zum Anlagevermögen zulassen würde, nicht aber für den nie in Bestand gegebenen Gastronomieteil, der in voller Höhe der anteiligen Anschaffungs- und Errichtungskosten beim § 4 (3)-Ermittler Umlaufvermögen, aber einschließlich der wegen der bestehenden Unsicherheit noch nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge, was einen wesentlichen Unterschied für die Bruttoermittlung ergeben würde.

Überdies wäre, auch bei Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Aufteilung der Anschaffungskosten nach § 16 Abs. 1 Z. 8 d EStG und der GrundanteilV 2016 nicht entsprechend nur von den Anschaffungskosten (Kaufpreis ***20*** zzgl.

Kaufnebenkosten 39.306,70), sondern auch von den nachfolgenden, weitaus umfangreicheren Herstellungskosten, allerdings auch wieder fälschlich nur 20% anstatt der für ***2*** im Zentrum anzunehmenden Quadratmeterpreise von mehr als 400,--, 40% für auf Grund und Boden entfallend aus der AfA-Bemessung (fälschlich erst) ab 2019 vorgenommen worden.

Gemäß RV/5100054/2011-RS1 würden Netzbereitstellungsentgelte, die der Netzbenutzer an den Stromnetzbetreiber zu entrichten hat, Vorauszahlungen auf das Netznutzungsentgelt darstellen und wären im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 als Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, der verteilt über einen Zeitraum von 20 Jahren aufzulösen wäre. Gleiches müsse im Sinne des § 4 Abs. 6 EStG auch für Gewinnermittlungen nach § 4 (3) EStG gelten. In den Errichtungskosten 2017 wären 2.360,78, netto 1.967,32 solcherart Zahlungen an die ***64*** enthalten.

Ähnlich wäre es mit Nebenkosten zur Finanzierung worunter sich im Jahr 2016 Fremdmittelkosten für die Kreditbesicherung von rund 15.600,-- zugunsten der ***65***-Bank befinden würden, die entsprechend der Laufzeit (im Endeffekt 2016 bis teilweise aktuell) aufzuteilen wären, zumindest aber auf die Monate der Bauphase vom Erwerb Mai 2016 bis März 2018 monatsanteilig und nicht bereits als Sofortaufwand 2016.

Weiters wären die Strom-, Wasser- und Kanalkosten der Bauphase jedenfalls baubedingt und somit Teil der Baunebenkosten (auch noch 2018 mit anteilig rund 12.600,--) und nicht Sofortaufwand. Trotz Fertigstellung der 4 Wohneinheiten im ersten Halbjahr 2018, sowie Beginn der Vermietung der Wohnung im 1. OG wären unrichtiger Weise 2018 noch keine Abschreibungen erklärt und berücksichtigt worden.

Es würde deshalb auch Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7.1.2022 erhoben werden und würde auch die Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 für die Festsetzung der Einkommensteuer 2016-2018 beantragt werden, da die dargestellten Tatsachen und Beweismittel nicht nur als Folge der unrichtigen Einkunftsart auch im Spruch anderslautende Bescheide zur Folge gehabt hätten und würde diese ergänzend hiermit auch amtswegig angeregt. Es werde ersucht dabei zu berücksichtigen, dass Frau ***18*** als Steuerberaterin in Deutschland und nur für Deutschland keine genaue Kenntnis der steuerlichen Rahmenbedingungen für Immobilien in Österreich besitzen würde, was hier für den Steuerpflichtigen wirken würde, der ebenso mit Österreich noch keinerlei Erfahrung auf diesem Gebiet gehabt hätte, also Laie gewesen wäre.

Der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit hätte hier auch im Interesse des Steuerpflichtigen Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit und würde solcherart bei Feststellungen im Ergänzungsverfahren und bei Prüfungen durch die Abgabenbehörde auch so gelebt werden.

In diesem Zusammenhang würde noch darauf hingewiesen werden, dass zur Berücksichtigung der Progressionseinkünfte (wie zuletzt nachträglich für 2019) die Veranlagung der Jahre 2016 und 2018 noch unvollständig wäre.

Diesem Schreiben war ein Gutachten der ***66*** vom 19.1.2021 betreffend Ermittlung der Nutzwerte und Mindestanteile der wohnungseigentumstauglichen Objekte sowie der vorhandenen Abstellplätze für Kraftfahrzeuge auf der Liegenschaft ***2***, ***67***, ***9***, sowie ein Gutachten ebenfalls vom 19.1.2021 der ***66*** gemäß § 6 WEG 2002 betreffend die Liegenschaft ***2***, ***67***, ***9***, angeschlossen.

Mit Bescheid vom 6.4.2022 hat das Finanzamt Österreich den Antrag des Bf. vom 7.2.2022 betreffend Änderung der Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2019 gemäß § 293a BAO abgewiesen und diese Abweisung wie folgt begründet:

Gemäß § 293a BAO könne die Angabe der Einkunftsart in der Begründung eines Abgabenbescheides auf Antrag der Partei berichtigt werden, wenn deren rechtliche Interessen verletzt sind und eine Berichtigung nach § 293 BAO nicht zulässig ist.

Aus dem Wortlaut der Bestimmung würde hervorgehen, dass als Anwendungsvoraussetzung zunächst die Angabe der Einkunftsart unrichtig und zum anderen das rechtliche Interesse der Partei verletzt sein müsse.

Im Antrag würde der Bf. ausführen, es sei „allein durch die unrichtige Begründung im Einkommensteuerbescheid eine wesentliche Rechtsverletzung" gegeben, wobei aus dem Zusammenhang zu entnehmen ist, dass sich die Unrichtigkeit der Begründung auf die „Art der Einkünfte (hier aus Gewerbebetrieb statt aus VuV)" bezieht.

Am 22. August 2016 wäre beim Finanzamt ein Schriftsatz der steuerlichen Vertretung des Bf. überschrieben mit: „Antrag auf Zuteilung einer Steuer-Nummer für Umsatzsteuer sowie einer USt-ID-Nummer..." eingelangt, in welchem unter anderem ausgeführt wird: „Mit Vertrag vom ***68***2016 hat Herr ***Bf1*** eine Immobilie in ***2*** erworben, die er kernsaniert und nach Fertigstellung (voraussichtlich im September 2017 vermieten/verpachten wird. Im Gebäude befinden sich mehrere Wohneinheiten, welche an Privatpersonen vermietet werden sollen. Des Weiteren ist eine Gewerbeeinheit vorhanden. Diese soll umsatzsteuer-optiert an Gewerbetreibende verpachtet werden."

Am 21. Dezember 2018 wäre die Einkommensteuererklärung für 2016 eingereicht worden. Erklärt wären ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung worden.

Am 15. April 2018 wäre eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 eingelangt, in der unter anderem ausgeführt werde: „Ich bitte nochmals um ... die Anerkennung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung."

Am 6. Mai 2019 wäre die Einkommensteuererklärung für 2017 eingereicht worden; einzige erklärte inländische Einkunftsart: Vermietung und Verpachtung.

Am 8. Mai 2019: Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2018; erklärt wären wieder ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung worden.

Am 22. Mai 2019 wäre dem Finanzamt ein „Expose zur Vermietung der Gastrofläche“ der „***15***“ vorgelegt worden, laut welchem die gegenständliche Gastronomiefäche samt zugehöriger Wohnung im Obergeschoss der Liegenschaft – ausschließlich - „zur Vermietung“ angeboten wird.

Am 4. November 2020: Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2019. Die antragsgegenständlichen Einkünfte wären wiederum als solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden.

Die Veranlagungen zur Einkommensteuer der betreffenden Jahre wäre diesbezüglich durchweg erklärungskgemäß erfolgt.

Entsprechend würde sich die tatsächliche Bewirtschaftung darstellen: Alle im Verbund der Liegenschaft gelegenen Wohnungen wären letztlich vermietet worden.

Zu keinem Zeitpunkt während des Verfahrens wäre der Abgabenbehörde gegenüber eine andere Nutzung der Liegenschaft, denn als solche aus Vermietung und Verpachtung dargetan worden.

Im Lichte dessen wäre die Erfassung der Einkünfte unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht nur nicht unrichtig, sondern, indem der Abgabenbehörde keinerlei Umstände bekanntgemacht worden wären, auf Grund derer sie zu einer davon abweichenden Einschätzung hätte kommen können, diesbezüglich auch alternativlos.

Da fernerhin die entsprechenden Einkommensteuerveranlagungen durchweg erklärungskgemäß erfolgt wären, mithin der über Jahre hinweg wiederholt konkret geäußerte Parteiwille, die Einkünfte unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu erfassen, gleichsam in Bescheidform gegossen worden wäre, könne hierin auch keine Verletzung der rechtlichen Interessen der Partei liegen.

Die Voraussetzung für eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 2016 - 2019 gemäß § 293a BAO würden daher schon dem Grunde nach nicht vorliegen.

Ebensowenig wäre eine im Sinn der leg. cit. Verletzung der rechtlichen Interessen in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht gegeben, da die Entbindung von einer Verpflichtung für

sich keine Benachteiligung bewirken würde und zudem die Möglichkeit der freiwilligen Selbstversicherung in der Sozialversicherung gemäß § 16 (1) ASVG bestehen würde.

Gemäß § 18 (6) EStG wären als Sonderausgaben Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden und durch ordnungsgemäße Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 (3) EStG ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind.

Schon aus dem Gesetzestext würde klar hervorgehen, dass hiervon nur Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten betroffen wären. Desgleichen auch VwGH v. 28.V.2019, Ra 2018/15/0064 und VwGH v. 22.IV.2014, 2004/15/0043.

Auf Grund des unmissverständlich geäußerten Parteiwillens würden im Anlassfall aber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, mithin die Bewirtschaftung von Privatvermögen, also außerbetriebliche Einkünfte vorliegen. Ein periodenübergreifender Abzug der Werbungskostenüberschüsse wäre demnach ausgeschlossen.

Wenn der Bf. nun in einer Argumentation innerhalb derer er einen nicht bestehenden Sachverhalt, als gegeben voraussetzen würde, ein Antragsrecht gemäß § 293a BAO im Hinblick auf ein späteres Verlustabzugsverfahren ableite, so wäre dem das bereits oben Ausgeführte entgegenzuhalten: Es wären in den betreffenden Jahren keine „Verluste“ entstanden, da keine betrieblichen Einkünfte vorgelegen wären, daher würde auch kein den Antrag begründendes Recht auf Verlustabzug in einem späteren Veranlagungsjahr bestehen.

Insoweit dieser und andere Anträge (s. weiter unten) zur Durchbrechung der Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide für 2016 - 2018 mit der fachlichen Unzulänglichkeit der steuerlichen Vertreterin begründet werde, würde es die Abgabenbehörde mit dem Verweis auf § 84 BAO belassen, demgemäß sich nach dem Berufsrecht richtet, wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist (vgl. VwGH v. 15.1.2008, 2007/15/0232), sowie auf die §§ 6 und 8 WTBG 2017.

Hinsichtlich der dem Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 293a BAO angeschlossenen Eventualanträge Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 und Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 BAO für die Festsetzung der Einkommensteuer 2016 - 2018 werde ausgeführt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 07. Januar 2021 werde im - gesonderten - Rechtsmittelverfahren erledigt.

Eine Entscheidung über die Eventualanträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO zur Festsetzung der Einkommensteuer 2016 - 2018 wäre erst zulässig, wenn über diesen Hauptantrag rechtskräftig entschieden ist (vgl. VwGH v. 28.V.2014, 2013/07/0282 und 14.IV.2016, 2013/03/0152).

Ebenfalls am 6. April 2022 hat das Finanzamt Österreich betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7.1.2022 einen Mängelbehebungsauftrag mit Fristsetzung bis 6.5.2022 erlassen und zwar weil der Beschwerde eine Erklärung fehlt, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 (1) lit. c BAO).

Zur Erläuterung wurde in diesem Bescheid ausgeführt, dass wenngleich die Abgabenbehörde hinsichtlich der Bewirtschaftung der Liegenschaft im Jahr 2019 weiterhin von der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ausgehen würde, würden die beantragten Änderungen im Rahmen dieser Einkunftsermittlung zu berücksichtigen sein, soweit diese hinreichend präzisiert und belegt würden.

Mit Anbringen vom 6.5.2022 wurde um Verlängerung der Frist für die Mängelbehebung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2019 angesucht und zwar bis Ende der Rechtsmittelfrist betreffend 2016 bis 2018. Dieses Ansuchen hatte fristhemmende Wirkung (§ 245 Abs. 5 BAO idF FVwGG 2012). Am 7. Mai 2022 hat die steuerliche Vertretung des Bf. an den Sachbearbeiter des Finanzamtes Österreich ein Mail mit einer Excel-Tabelle übermittelt, die den Mangel der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2019 beheben sollte.

Laut dieser Excel-Tabelle sollen die Ergebnisse betreffend den gewerblichen Grundstückshandel laut Antrag vom 7.2.2022 für die Jahre 2016 bis 2018 wie folgt lauten:

Jahr	2016	2017	2018
laut Antrag	- 34.788,94 €	- 114.896,94 €	- 99.415,51 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut bisherigen Bescheiden Einkommensteuer 2016 - 2018	- 80.511,47 €	- 239.617,00 €	- 112.249,84 €

Am 11. Mai 2022 hat der Bf. eine Beschwerde betreffend die Abweisung des Antrages gemäß § 293a BAO betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2016 bis 2018 eingebracht. Die Abweisung des Antrages gemäß § 293a BAO für das Jahr 2019 ist hingegen in Rechtskraft erwachsen.

In dieser Beschwerde wird ausgeführt, dass die Zustellung der Abweisung mittels rsb am 12.4.2022 erfolgt wäre. Gleichzeitig und parallel zur Bearbeitung würde in Kombination mit den umfangreichen Eingaben zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 für die davor liegenden Jahre 2016-2018 ein Antrag gemäß 293b BAO gestellt bzw. würde diese amtswegig angeregt und würde auf die Bestimmung des § 4 A. 2 EStG sowie die Ausführungen

der EStR sowohl iHa auf die beantragten Einkünfte § 23 als auch in Bezug auf Einkünfte aus § 28 verwiesen. Es liegt im Interesse des Bf. möglichst frühzeitig über die Art und den Umfang dessen Einkünfte in Österreich Rechtssicherheit und -beständigkeit unter dem Aspekt der Rechtsrichtigkeit zu erlangen. Dies würde in Anbetracht der Umstände und Fehler in den Veranlagungen der Jahre 2016-2018 nur durch eine Wiederaufnahme der Verfahren zu erreichen sein, und wäre diesen nach überwiegender Auffassung der Vorrang vor den Berichtigungen dort einzuräumen, wo letztere nicht in vollem Umfang zum Ziel (Rechtsrichtigkeit) führen würden und dafür eine Durchbrechung der Rechtskraft in Kauf zu nehmen wäre. Vorweg würde dieser Lösung hier zugestimmt werden. Der Begründung in der Abweisung müsse entgegen gehalten werden:

In der Übermittlung vom 22.5.2019 wäre, so wie auch zuvor und danach, nie behauptet worden, dass der Bf. ausschließlich die Vermietung des Objektes in ***2*** verfolgt. Die Erklärung als Einkünfte aus Vermietung wäre nur eine, aus Sicht der Beraterin in Deutschland, Möglichkeit, diese in die Einkommensteuererklärung einfließen zu lassen, weil eine unbestimmte Zuordnung nicht vorgesehen wäre. Die Qualifikation von Einkünften wäre idR in der Entscheidung der FinVerw. und Ergebnis von Vorerhebungen, z.B. Aufforderung zur Planrechnung wie bei Verlusten aus VuV üblich. Auch wären nuW nie Fragen zu Verkaufsplänen gestellt und damit falsch beschieden worden. Eine freiwillige Versicherung zur KV würde keine Pflichtversicherung PV, KV, UV bei Gewerbeber. oder Gewinn ersetzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.7.2022 wurde die Beschwerde vom 11.5.2022 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 293a BAO Einkommensteuer 2016 bis 2018 abgewiesen und wie folgt begründet:

Zu den im Beschwerdeantrag vorgebrachten Einwänden würde ausgeführt werden: Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2016 bis 2018 würde Rechtssicherheit bestehen, da die diese Jahre betreffenden Einkommensteuerbescheide auf Grund der vom Bf. eingereichten Erklärungen ergangen und in Rechtskraft erwachsen wären.

Zum - auch zeitlichen - Umfang des Verfahrens würde festgehalten werden:

Am 7. Februar 2022 wäre bei der Abgabenbehörde ein mit „Rechtsmittel gegen Bescheid ESt 2016-2019; ***69*** ***Bf1***, ***Bf1-Adr***“ betitelter Schriftsatz eingelangt, in welchem folgende verfahrensrechtliche Anträge gestellt worden wären:

- a) Antrag auf Berichtigung gem. § 293a BAO für die Jahre „ab 2016“
- b) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO für die Jahre 2016 -2018
- c) Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO von Amts wegen für die Jahre 2016 -2018
- d) Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7. Januar 2022

Mit gegenständlicher Eingabe vom 11. Mai 2022 nun wäre zusätzlich zur Beschwerde gemäß § 243 BAO gegen den oben angeführten Abweisungsbescheid vom 6. April 2022 auch noch ein

Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 293b BAO bzw. die Anregung auf die Bescheidänderung gemäß § 293b von Amts wegen eingebracht worden. Ferner würde in diesem Schriftsatz die Zustimmung zu einer Wiederaufnahme der Verfahren 2016 - 2018 zum Ausdruck gebracht werden.

Wie derartige Eventualanträge nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Meinung zu behandeln wären, wäre in der Begründung zum Abweisungsbescheid vom 6. April 2022 hinreichend dargelegt worden.

Das Ausmaß des Verfahrens wäre hier wesentlich durch die Vielzahl der eingebrachten (Eventual-)Anträge bestimmt und würde daher insoweit in der Hand der antragstellenden Partei liegen und nicht in der der mit der Erledigung befassten Behörde.

Da mit dem Beschwerdeantrag weiter nichts - über den Antrag vom 7. Februar 2022 Hinausgehendes - erkennbar Substanzielles vorgebracht worden wäre, wäre dieser abzuweisen.

Am 22. August 2022 wurde vom Bf. ein Vorlageantrag betreffend die Beschwerde vom 11.5.2022 gegen die Abweisung der Anträge gemäß § 293a BAO Einkommensteuer 2016 bis 2018 eingebracht. Zur ergangenen Beschwerdeverentscheidung enthielt der Vorlageantrag folgende ergänzende Anmerkung: die übrigen Anträge, wie in der BVE aufgezählt, und sich ergänzend aus der Eingabe vom 7.2.2022 ergebend, wären nicht als Eventualanträge sondern als Parallelanträge gestellt worden und zum Ausdruck gebracht worden, dass der Partei an einer möglichst raschen sachgerechten Entscheidung, nach welcher Verfahrensbestimmung auch immer, im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gelegen wäre.

Im Vorlageantrag wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Beschluss vom 7. Juni 2023 wurde der Bf. um die Vorlage folgender Unterlagen ersucht:

- a. deutsche Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 bis 2018
- b. die im Schreiben vom 7.2.2022 auf den Seiten 2 bis 4 angeführten Unterlagen (Immobilienanzeigen unter ***15***, auf ***41***, ***42***; ***70***-Kleinanzeigen; ***29***; ***71*** u.a.)
- c. Nachweise betreffend Verkäufe von Immobilien in Deutschland (vgl. Seite 1 des Schreiben vom 7.2.2022)

Weiters wurde der Bf. mit diesem Beschluss um Bekanntgabe ersucht ab wann bzw. in welcher Form er als ***72***-Berater mit der Finanzierung von Immobilien beschäftigt war (vgl. Seite 4 des Schreibens vom 7.2.2022). Diesbezüglich sind ebenfalls entsprechende Nachweise vorzulegen (Vereinbarung mit der „***72***“ in ***59***).

Mit Mail vom 29.6.2023 wurde auf den Beschluss vom 7.6.2023 durch die steuerliche Vertretung des Bf. wie folgt geantwortet:

Es werden zum Beschluss vom 7.6.2023 die angeforderten Unterlagen zu den Punkten 1. und 2. innerhalb der dafür gem. Punkt 3. vorgegebenen Frist (Einlagen Rsb am 12.6.2023) übermittelt. Hinsichtlich Punkt 1.b. könnte durch Rückfragen und Anforderungen, falls erforderlich noch weitere Nachweise zu den tabellarisch bestätigten Einschaltungen beschafft werden, sofern dies für die Beweislage von entscheidender Bedeutung wäre und werde hiermit das Beweisanbot gemacht, aber vorerst in Anbetracht des Erfordernisses der Befassung Dritter keine weiteren Anstrengungen dazu unternommen.

Hinsichtlich Punkt 1.c. hätte sich der Bf. vorerst darauf beschränkt nur eine tabellarische Übersicht über die bisherigen Immobilienaktivitäten in Deutschland zu erstellen.

Selbstverständlich würde auch dazu das Beweisanbot gemacht werden erforderlichenfalls auch Dokumente darüber vorzulegen (wobei zweckmäßiger Weise idZ um eine Stichprobenauswahl gebeten werde).

Diesem Mail waren folgende Unterlagen angeschlossen:

Exposé zu Immobilie ***73*** vom 23.7.2017

Exposé zu Immobilie ***74*** vom 30.11.2017

Mail der ***75*** vom 17.11.2017 betreffend Aktivitäten zur 3-Zimmer-Wohnung

Mail von Herrn ***76*** von der ***77*** vom 17.5.2018

Aktivitätennachweis der ***78***

Alleinvermittlungsauftrag des Beschwerdeführers an die ***79*** vom 17.1.2019

Einkommensteuerbescheide der Jahre 2016 bis 2018 des Beschwerdeführers des Finanzamtes ***59***

Übersicht über die Objekte des Beschwerdeführers in der Bundesrepublik Deutschland (1 Seite)

Bescheid des Ordnungsamtes ***59*** vom 22.9.2020 betreffend Erlaubnis nach § 34c dt. GewO

Ernennungsurkunde ***80*** vom 6.4.2001 samt zusätzliche Provisionsbestimmungen für ***81***

Erlaubnis der Industrie- und Handelskammer ***82*** vom 14.2.2017 gemäß § 34i Absatz 1 Satz 1 dt. GewO

Mit Beschluss vom 12. Juni 2023 wurde das Finanzamt Österreich um Vorlage der Unterlagen ersucht, die laut der über Finanzonline eingebrachten Ergänzung zur Mängelbehebung

betreffend Beschwerde Einkommensteuer 2019 vom 10.5.2022 am Standort ***83*** ebenfalls am 10.5.2022 physisch eingeworfen worden sind.

Mit Schreiben vom 27.6.2023 beantwortete das Finanzamt Österreich dieses Ersuchen wie folgt:

Es werden die Eingaben übermittelt, die der Steuerberater am 07.05.2022, 10.05.2022 und 11.05.2022 per Finanzonline eingereicht hat. Im Schreiben vom 10.05.2022 (Ergänzung zur Mängelbehebung E 2019 - Beilagen) hätte der Steuerberater aufgrund von Schwierigkeiten bei der Übermittlung weiterer Eingaben den physischen Einwurf in ***83*** angekündigt, dann aber alle angekündigten Unterlagen doch per Finanzonline eingereicht. Das heißt, diese angekündigten Unterlagen sind ohnehin alle der Abgabenbehörde übermittelt worden.

Ein zusätzlicher Einwurf in ***83*** wäre zum Scanning gesendet worden und dort eingescannt worden.

Zusätzlich werden noch zur Vervollständigung folgende weitere noch nicht vorgelegte Unterlagen übermittelt, die ebenso in den Kontrollmaterialien hochgeladen sind:

- Bekanntgabe Jahresumsatz 2016 (per Post 20.03.2017)
- Umsatzsteuererklärung 2016 (Einwurf 21.12.2018)
- Bekanntgabe Jahresumsatz 2018 (per Fax 12.04.2019)
- Belege Umsatzsteuererklärung 2016 (per Post 22.05.2019; Anmerkung: Diese wurden bereits mit dem Vorlagebericht als Beilage 15 vorgelegt)

Am 9.8.2023 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird hinsichtlich des Verlaufes dieser Verhandlung auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Bf. wurde im Jahr 2000 vom Ordnungsamt ***59*** gemäß § 34c dt. GewO die Erlaubnis zur Ausübung folgenden Gewerbes erteilt:

die Vermittlung des Abschlusses und Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss von Verträgen über Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte sowie über Wohnräume und gewerblich genutzte Räume

die Vermittlung des Abschlusses und Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss von Verträgen über den Erwerb von Anteilscheinen einer Kapitalanlagegesellschaft und von ausländischen Investmentanteilen soweit die Voraussetzungen des § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 8 dt. KWG erfüllt sind sonstigen öffentlich angebotenen Vermögensanlagen, die für gemeinsame Rechnung der

Anleger verwaltet werden

öffentlich angebotenen Anteilen einer Kapitalgesellschaft (nur GmbH) oder Kommanditgesellschaft

Der Bf. war auch in den Jahren vor 2016 für die ***80*** in Deutschland als Vertreter tätig und hat ab 1.7.2001 auch die Funktion als Verkaufsleiter-***84*** (***85***) übernommen.

Am 14.2.2017 wurde ihm von der Industrie- und Handelskammer ***82*** die Erlaubnis nach § 34i Abs. 1 Satz 1 dt. GewO (Immobiliardarlehensvermittler) erteilt.

Der Bf. hat mit Kaufvertrag vom 6.5.2016 die Liegenschaft EZ ***7***, KG ***11***, bestehend aus den Grundstücken Nr. ***12*** und Nr. ***86***, mit der Anschrift ***2***, ***9*** (im Folgenden: Immobilie ***9***) von der Verlassenschaft nach dem am ***87*** verstorbenen ***88*** um € ***89*** erworben. Auf dieser Liegenschaft hat sich zum Zeitpunkt des Erwerbes ein Restaurant im Erdgeschoß sowie Wohneinheiten im ersten und zweiten Obergeschoß befunden. Die Übergabe der erworbenen Liegenschaft wurde mit 1.8.2016 vereinbart (Punkt VI. des Kaufvertrages vom ***4***2016).

In den Jahren 2016 bis 2018 war der Bf. ausschließlich in Deutschland als Handelsvertreter für die ***80*** sowie als Verkaufsleiter-***84*** tätig, woraus er Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog, und war auch in Deutschland sozialversichert (Krankenversicherung, Rentenversicherung, Pflegeversicherung).

Der Bf. hat mit Schreiben vom 18.8.2016 dem Finanzamt ***1*** mitgeteilt, dass er die Immobilie ***9*** erworben hat und diese Immobilie nach Kernsanierung voraussichtlich ab September 2017 vermieten bzw. verpachten wird. Die Vermietung der Wohneinheit wäre an Privatpersonen geplant und das Restaurant soll an Gewerbetreibende verpachtet werden.

Nach dem Erwerb der Immobilie ***9*** wurde mit der Planung der Kernsanierung und Aufstockung des dort befindlichen Wohnhauses begonnen. Diese Sanierung und Aufstockung (Dachgeschoß) war Mitte 2018 abgeschlossen.

Mit Mietvertrag vom 19.11.2018 wurde mit Beginn 15. Jänner 2019 die Wohnung W 1 im ersten Obergeschoß an ***90*** befristet bis 15.1.2022 vom Bf. vermietet.

Mit weiteren Mietvertrag vom 10.4.2019 wurde mit Beginn 1.8.2019 die Top 2 im zweiten Obergeschoß an ***10*** befristet bis 31.7.2022 vermietet.

Auch die übrigen beiden Wohnungen (Wohnung W 3 im zweiten Obergeschoß und die Wohnung im Dachgeschoß) wurden 2019 vermietet.

Nicht vermietet wurde das Restaurant im Erdgeschoß.

In den Jahren 2021 und 2022 erfolgte die Veräußerung von drei Wohnungen und des Restaurants im Erdgeschoß wie folgt:

Objekt	Kaufvertrag vom	Erwerber
Wohnung W 1	18.3.2021	***91***
Top 1 Restaurant	25.2.2021	***91***
Wohnung W 2	28.7.2021	***92***
Wohnung 2	23.3.2022	***91***

Für die Jahre 2016 bis 2019 erklärte der Bf. betreffend die Immobilie ***9*** gegenüber dem Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Finanzamt wie folgt für die Jahre 2016 bis 2019 veranlagt:

Jahr	Bescheid vom	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
2016	3. Juni 2019 (Beschwerdevorentscheidung)	- € 80.571,47
2017	3. Juni 2019	- € 239.617,00
2018	3. Juni 2019	- € 112.249,94
2019	7. Jänner 2022	- € 27.204,35

Mit Schreiben vom 7.2.2022 in Verbindung mit der Excel-Aufstellung, die der Mail der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 7. Mai 2022 angeschlossen war, beantragte der Bf. die Änderung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2016 bis 2019 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) gemäß § 293a BAO, wobei folgende betragliche Änderungen dieser Einkünfte begehrt wurden:

Jahr	Bisher laut Bescheiden des Finanzamtes	begehrte Höhe der Einkünfte
2016	- € 80.571,47	- € 34.788,94
2017	- € 239.617,00	- € 114.896,94
2018	- € 112.249,94	- € 99.415,51
2019	- € 27.204,35	- € 33.243,00

Diese begehrten betraglichen Änderungen wurden vom Bf. wie folgt begründet:

Behandlung des Gastronomieobjektes als Umlaufvermögen, das bisher als Anlagevermögen behandelt wurde

bisher in der Einkommensteuererklärung 2016 nicht berücksichtigte Gutschrift in Höhe von € 4.935,17

Aktivierung der Strom-, Wasser- und Kanalkosten während der Sanierung und der Aufstockung des Gebäudes ***9*** statt der bisher erfolgten sofortigen Absetzung im Jahr der Bezahlung Nichtansatz der auf das Gastronomieobjekt entfallenden Vorsteuer wegen der noch bestehenden Unsicherheit ob zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 optiert wird anstatt wie bisher im Zeitpunkt des Anfallens

Bisher nicht vorgenommene Abschreibung für Abnutzung im Jahr 2018 in Höhe von € 1.982,44

Verteilung der Fremdmittelkosten für die Kreditbesicherung in Höhe von € 15.628,22 gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988 auf die Laufzeit des bei der ***65***-Bank für die Sanierung und Aufstockung aufgenommenen Kredites statt bisher vorgenommene sofortige Absetzung in voller Höhe im Jahr 2016

3. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich – soweit im Folgenden nicht zu einzelnen Feststellungen gesonderte Ausführungen erfolgen – auf die vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht vom 26.5.2023 vorgelegten Unterlagen bzw. auf die Unterlagen, die der Bf. dem Bundesfinanzgericht am 29.6.2023 übermittelt hat.

Dass der Bf. in den Jahren 2016 bis 2018 ausschließlich in Deutschland als Handelsvertreter tätig war, woraus er Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog, ergibt sich aus den vom Bf. vorgelegten deutschen Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes ***59*** für diese Jahre.

Dass der Bf. in den Jahren 2016 bis 2018 sozialversichert war, ergibt sich ebenfalls aus den im Vorabsatz angeführten Bescheiden und zwar hat der Bf. im Jahr 2016 € 18.208, im Jahr 2017 € 20.109 und im Jahr 2018 € 22.119 an Vorsorgeaufwendungen iS des § 10 dt. EStG geleistet. Unter die Vorsorgeaufwendungen fallen Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen sowie auch zu den berufsständischen Versorgungseinrichtungen (§ 10 Abs. 1 Z 2 dt. EStG) sowie Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen (§ 10 Abs. 1 Z 3 dt. EStG).

Die im Antrag vom 7.2.2022 begehrten Änderungen gegenüber den bisherigen Einkommensteuerbescheiden 2016 bis 2018 ergeben sich aus den Ausführungen auf den Seiten 7 f dieses Antrages sowie aus der Excel-Tabelle für die Jahre 2016 bis 2019, die dem Finanzamt in Form eines „pdf-Dokuments“ am 7. Mai 2022 über FinanzOnline übermittelt wurde.

4. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 293a BAO idF BGBl I Nr. 14/2013 bestimmt:

Verletzt die Angabe der Einkunftsart in der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) eines Abgabenbescheides rechtliche Interessen der Partei (§ 78), so kann sie auf Antrag der Partei auch dann berichtigt werden, wenn eine Berichtigung nach § 293 nicht zulässig ist.

Die Aufnahme dieser ab 1.1.2014 (vgl. § 323 Abs. 37 BAO) geltenden Regelung in die BAO wurde in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (BlgNR 24. GP, 21, Z 44 des Gesetzesentwurfes) wie folgt begründet:

„Der neue § 293a BAO für Fälle, in denen zwar der Spruch des Bescheides richtig ist, aber dessen Begründung rechtliche Interessen der Partei verletzt, erfolgt primär zur Vermeidung von Rechtsnachteilen, die sich aus folgender Widersprüchlichkeit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt:

Die Qualifikation unter eine bestimmte Einkunftsart ist bei Einkommensteuerbescheiden kein Teil des Spruches, sondern gehört lediglich zur Bescheidbegründung (ständige Rechtsprechung zB VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057). Eine unrichtige Qualifikation ist daher (abgesehen von Anträgen gemäß § 293 BAO) nicht anfechtbar.

Die Judikatur im Sozialversicherungsrecht geht von einer Bindung der Sozialversicherung an die genannte Qualifikation in Einkommensteuerbescheiden aus (zB VwGH 24.1.2006, 2003/08/0231).

Diese Judikaturdivergenz geht zu Lasten des Abgabepflichtigen. Er kann im Abgabenverfahren die Einkunftsart (idR) nicht anfechten. Im Sozialversicherungsbereich wird ihm jedoch die Bindung an den Einkommensteuerbescheid entgegengehalten.“

Die als Ergänzung zu § 293 BAO geschaffene Regelung des § 293a BAO soll dazu dienen, eine Korrektur der in der Begründung eines Abgabenbescheides enthaltenen unrichtigen rechtlichen Qualifikation von Einkünften zu ermöglichen, **nicht** aber eine Korrektur des Spruches des Abgabenbescheides. Wird daher mit dem auf § 293a BAO gestützten Antrag neben einer anderen Einkünftequalifikation auch die Abänderung der Höhe der Einkünfte bezweckt, ist § 293a BAO nicht anwendbar, weil eine Abänderung der in den bisherigen Einkommensteuerbescheiden 2016 bis 2018 ausgewiesenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber den begehrten Einkünften aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) auch zu einer Änderung des Spruches der bisherigen Einkommensteuerbescheide führt (vgl. BFG 20.9.2017, RV/6100466/2017; Tanzer/Unger, BAO-Kommentar², Band 4, §§ 210-310 BAO, Rz 2 zu § 293a: „Allein in dem Fall, dass die Bemessungsgrundlage in einem Bescheid zufolge der unzutreffend angenommenen

Einkunftsart eine Änderung erfährt, ergibt sich eine Berechtigung zur Beschwerde. Sodann hat sich aber das Rechtsmittel (Anmerkung: damit ist eine Beschwerde gegen den Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbescheid gemeint) nicht gegen die Einordnung unter die (falsche) Einkunftsart zu richten. Die gem § 250 Abs 1 lit b BAO erforderliche Beschwerdeerklärung muss vielmehr die dadurch abweichende Bemessungsgrundlage als unabdingbaren Spruchbestandteil thematisieren. Nur in der Begründung (§ 250 Abs 1 lit d BAO) hat das Vergreifen der Einkunftsart als Wurzel des Bemessungsfehlers seinen Platz.“). Wie im festgestellten Sachverhalt dargestellt wird aber genau eine solche Vorgangsweise nämlich eine Änderung der bisher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesener Einkünfte der **Höhe nach** bei den begehrten Einkünften aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) begehrt und erfüllt ein solches Begehren, das auch auf die Abänderung des Spruches der Einkommensteuerbescheide 20916 bis 2018 (Höhe der Einkünfte) gerichtet ist, nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 293a BAO weswegen der Antrag vom 7.2.2023 vom Finanzamt zu Recht abgewiesen wurde und daher auch die dagegen gerichtete Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

Überdies dient die Regelung des § 293a BAO nicht dazu bei fehlenden Tatbestandsvoraussetzungen einer sonstigen im Siebenten Abschnitt unter Punkt B. der BAO angeführten Maßnahme zur Abänderung von Bescheiden wie zum Beispiel, dass eine Wiederaufnahme auf Antrag nicht zulässig ist, wenn aus Sicht des Antragstellers keine neuen Tatsachen iS des § 303 Abs. 1 lit. b) neu hervorgekommen sind (vgl. dazu VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058), eine Bescheidänderung bzw. –aufhebung zu ermöglichen.

Bezüglich der begehrten betraglichen Änderungen vermeint auch das Bundesfinanzgericht im Einklang mit der Ansicht des Bf., dass diese – bei Bejahung eines gewerblichen Grundstückshandels – vorzunehmen wären und zwar bis auf die Verteilung der Fremdmittelkosten für die Kreditbesicherung in Höhe von € 15.628,22 (siehe dazu die nachstehenden Ausführungen zu diesem Punkt) und wird dazu wie folgt ausgeführt:

Behandlung des Gastronomieobjektes als Umlaufvermögen, das bisher als Anlagevermögen behandelt wurde: Die Behandlung als Umlaufvermögen führt dazu, dass eine Absetzung für Abnutzung (§ 7 f EStG 1988) nicht zulässig ist und § 4 Abs. 3 vierter Satz EStG 1988 idF BGBl I Nr. 105/2014 zur Anwendung kommt.

bisher in der Einkommensteuererklärung 2016 nicht berücksichtigte Gutschrift in Höhe von € 4.935,17: Gutschriften sind bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung jedenfalls im Jahr des Zuflusses Jahr gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 als Betriebseinnahme anzusetzen.

Aktivierung der Strom-, Wasser- und Kanalkosten während der Sanierung und der Aufstockung des Gebäudes ***9*** statt der bisher erfolgten sofortigen Absetzung im Jahr der Bezahlung: Auch Energiekosten zählen zu den Fertigungsgemeinkosten bzw. zu den Materialeinzelkosten

(vgl. zB Urnik/Urtz/Fellinger/Niedermoser in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³, Rz 87/2 und 94 zu § 203 UGB) und sind daher Bestandteil der Herstellungskosten.

Nichtansatz der auf das Gastronomieobjekt entfallenden Vorsteuer wegen der noch bestehenden Unsicherheit ob zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 anstatt wie bisher im Zeitpunkt des Anfallens: Solange keine nachweisliche Absicht besteht, die Grundstücksveräußerung steuerpflichtig zu behandeln besteht, stehen keine Vorsteuern zu (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044) sodass bei einer bestehenden Unsicherheit, ob die Option gemäß § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 ausgeübt wird, kein Vorsteuerabzug betreffend die Kosten der Sanierung des Gastronomieobjektes zusteht.

Bisher nicht vorgenommene Abschreibung für Abnutzung im Jahr 2018 in Höhe von € 1.982,44 Verteilung der Fremdmittelkosten für die Kreditbesicherung in Höhe von € 15.628,22 gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988 auf die Laufzeit des bei der ***65***-Bank für die Sanierung und Aufstockung aufgenommenen Kredites statt bisher vorgenommene sofortige Absetzung in voller Höhe im Jahr 2016: Diesbezüglich findet sich in § 19 Abs. 3 EStG 1988 eine dem § 4 Abs. 6 EStG 1988 entsprechende Bestimmung und wäre daher eine entsprechende Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 im Spruch jedenfalls – unabhängig ob man von einem gewerblichen Grundstückshandel oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeht – vorzunehmen. Daraus folgt, dass aufgrund der unrichtigen Berücksichtigung dieser Fremdmittelkosten in voller Höhe in der Beschwerdeverentscheidung vom 3.6.2019 betreffend Einkommensteuer 2016 und der Nichtberücksichtigung entsprechend der Verteilungspflicht in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2017 und 2018 ebenfalls jeweils vom 3.6.2019 dem Bf. ein Beschwerderecht bzw. ein Recht auf Stellung eines Vorlageantrages zugestanden wäre um die spruchmäßig richtige Behandlung dieser Fremdmittelkosten zu erreichen. In diesem Beschwerdeverfahren hätte auch geprüft werden können, ob die bis dato betreffend das Immobilienobjekt ***9*** im Bescheid ausgesprochene Einkunftsart zutreffend ist oder nicht.

Auch das in der mündlichen Verhandlung vom 9.8.2023 vom Vertreter der Bf. vorgebrachte Wahlrecht betreffend Bauzeitzinsen (vgl. dazu Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, Tz 60 zu § 16 unter dem Stichwort „Bauzeitzinsen“ mwN) hätte bei dessen Ausübung auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu einer Änderung der Einkünfte geführt.

Soweit vom Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 9.8.2023 (vgl. Seite 5 Mitte der Niederschrift) vorgebracht wurde, dass es sich bei der detaillierten Darstellung der gebotenen Änderungen betreffend die Höhe der Einkünfte bloß um „Ungenauigkeiten“ handeln würde und es nur ein Aspekt gewesen wäre um aufzuzeigen, dass es auch wesentliche Gründe eine Wiederaufnahme vorzunehmen geben würde, ist festzuhalten, dass ein „Verzicht“ auf eine richtige Einkunftsermittlung, um die Anwendung des § 293a BAO zu erreichen, im

Gesetz nicht vorgesehen ist. § 293a BAO stellt gegenüber der Beschwerde, mit der Korrekturen in Bezug auf die Höhe der veranlagten Einkünfte geltend zu machen sind, einen subsidiären Rechtsbehelf dar. Daher steht die Berichtigungsmöglichkeit des § 293a BAO nur dann zu, wenn **ausschließlich** Unrichtigkeiten in der Begründung im zu berichtigenden Bescheid gegeben sind.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts fehlt es auch im Hinblick auf die im Antrag vom 7.2.2023 vorgebrachte Relevanz für eine Beitragspflicht nach dem GSVG an einem rechtlichen Interesse iS des § 293a BAO.

Der Bf. war im Beschwerdezeitraum nicht Mitglied der Wirtschaftskammer Österreich, weswegen aus einem gewerblichen Grundstückshandel auch keine Pflichtversicherung des Bf. gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG resultieren kann.

Eine Versicherungspflicht gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG (die Tatbestände des § 2 Abs. 1 Z 2 und Z 3 GSVG sind für den Bf. nicht denkbar) setzt voraus, dass die § 4 Abs. 1 Z 5 GSVG genannte Grenze (das Zwölfwache des Betrages gemäß § 25 Abs. 4 GSVG = Geringfügigkeitsgrenze [diese hat für 2016 € 415,72 betragen sohin $\times 12$ € 4.988,64; für 2017: € 425,70 $\times 12$ = € 5.108,40; für 2018: € 438,05 $\times 12$ = € 5.256,60]) übersteigt, woraus sich ergibt, dass bei negativen gewerblichen Einkünften nach diesem Tatbestand keine Pflichtversicherung besteht.

Überdies ist zu bedenken, dass der Bf. in den Jahren 2016 bis 2018 einer gewerblichen Tätigkeit in Deutschland nachgegangen ist und er in Deutschland sozialversichert war. Nach der VO Nr. 883/2004 kann nur eine Pflichtversicherung in der Sozialversicherung in einem Mitgliedstaat bestehen (Grundsatz der Exklusivität; Art. 11 Abs 1 der VO 883/2004). Aufgrund der Höhe der in den vorgelegten deutschen Einkommensteuerbescheiden für 2016 bis 2018 ausgewiesenen in Deutschland erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb ist davon auszugehen, dass jedenfalls der wesentliche Teil der gewerblichen Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wurde, sodass in Deutschland Versicherungspflicht besteht (Art 13 Abs. 2 VO 883/2004).

Soweit im Vorlageantrag vorgebracht wird, dass die übrigen Anträge, die in der Beschwerdeentscheidung aufgezählt sind, keine Eventualanträge wären, sondern als Parallelanträge gestellt worden wären (Wiederaufnahmeantrag bzw. Antrag gemäß § 293b BAO), ist auf die Bestimmung des § 279 Abs. 1 BAO zu verweisen, der folgendes normiert:

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die in § 279 Abs. 1 BAO vorgesehene Änderungsbefugnis ist durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. zB VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012; Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 10 zu § 279 BAO mwN). Da mit dem angefochtenen Bescheid lediglich über den Antrag vom 7.2.2022 betreffend Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2019 entschieden wurde, ist das Bundesfinanzgericht nicht berechtigt im gegenständlichen Beschwerdeverfahren erstmals über die anderen angeführten Anträge wie insbesondere jenen gemäß §293b BAO zu entscheiden. Abschließend ist zu diesem Punkt festzuhalten, dass der Antrag Berichtigung gemäß § 293b BAO erst im Schreiben vom 11. Mai 2022 gestellt wurde, dh. nach Ergehen des angefochtenen Bescheides.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage der Auslegung des § 293a BAO idF BGBl I Nr. 13/2014, nämlich der Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit, wenn neben der Umqualifikation von Einkünften auch betragliche Änderungen gegenüber dem gemäß § 293a BAO zu berichtigenden Bescheid begehrt werden, liegt bislang noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, weshalb die Revision zuzulassen war.

Linz, am 9. August 2023