



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat nach Rücklangen des aufhebenden VwGH-Erkenntnisses vom 25. Juli 2013, 2011/15/0152, im fortgesetzten Verfahren über die Berufung des Bw., inX, vertreten durch Kastler Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 4320 Perg, Schulrat-Stöckler-Straße 19, vom 3. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 9. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der bisher ermittelte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den Seiten 2 bis 9 der zuerst ergangenen, angefochtenen Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates vom 11. August 2011, RV/0298-G/09 und RV/0299-G/09, worauf zwecks Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird.

Gegen diese Berufungsentscheidungen erhob der Berufungswerber (Bw.) Beschwerden beim Verwaltungsgerichtshof, welcher mit Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151 und 0152 die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufhob. In seinen Erwägungen sprach der Verwaltungsgerichtshof u.a. aus, dass bei der Entscheidung über die Berufung zu prüfen gewesen wäre, ob der Beschwerdeführer nach Maßgabe der Grundsätze

der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Fachliteratur Subjekt der Zurechnung der Einkünfte bzw. umsatzsteuerlicher Leistungserbringer in Bezug auf die Vermietung der drei Wohnungen an Dritte gewesen ist.

Vor dem Hintergrund dieses Erkenntnisses ist daher zu beurteilen:

1) Ob die Einkünfte/Umsätze aus der Vermietung der drei Wohnungen dem Bw. zuzurechnen sind.

Betreffend Zurechnung der Einkünfte/Umsätze wird neben der bereits im Erkenntnis angeführten VwGH-Rechtsprechung und Literatur noch auf folgende UFS-Rechtssätze und Literatur verwiesen:

Das sog. wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gesehen. Gerade bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend. Wird somit das wirtschaftliche Eigentum förmlich mit Vertrag eingeräumt, ist dennoch inhaltlich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu prüfen, ob tatsächlich wirtschaftliches Eigentum vorliegt (UFS vom 14.12.2005, RV/0346-L/03-RS2).

Mieter sind idR nicht wirtschaftliche Eigentümer des Mietgegenstandes (zB VwGH 18.5.1995, [93/15/0095](#)), Beispiele für wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten siehe zB Stoll, BAO, 293 und 296; Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 115 ff. (Ritz, BAO-Kommentar, Rz 9 zu § 24).

2) Ob der Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und seiner Tochter fremdüblich ist, hat im ggst. Fall nur insoweit Bedeutung (siehe Ausführungen im VwGH-Erkenntnis), dass die Mietzahlungen an die Tochter beim Bw. zu Werbungskosten führen und dass der Bw. aus den von der Tochter in Rechnung gestellten Mieten Vorsteuern geltend machen kann.

3) Im Falle, dass die Mietverträge zwischen dem Bw. und seinen Mietern steuerlich anzuerkennen sind (Vorliegen der Fremdüblichkeit der Vermietungstätigkeit des Bw.), wäre bei Zweifel über die Einkunftsquelleneigenschaft eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen, wobei zuerst die geplante Dauer der Vermietungstätigkeit des Vaters (Bw.) zu ermitteln wäre.

4) Falls die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit des Bw. zu bejahen ist, wäre die steuerliche Absetzbarkeit der Investition rechtlich zu beurteilen, und zwar ob es sich um Herstellungsaufwand handelt, der gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) begünstigt oder gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e) EStG 1988 mit Normal-AfA, oder um Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988, die auf 10 Jahre abzusetzen sind.

Um die dementsprechenden rechtlichen Erwägungen anstellen zu können, sind nicht nur ergänzende Ermittlungen notwendig, sondern sind für die sachverhaltsmäßigen Grundlagen umfassende Ermittlungen durchzuführen.

[§ 289 Abs. 1 BAO](#) lautet: „Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“

Eine aufhebende Berufungsentscheidung ist kein Abspruch über das Bestehen oder Nichtbestehen der Abgabenschuld, sie steht einer späteren Abgabenfestsetzung nicht entgegen (VwGH 24.1.2002, [2001/16/0472-0475](#)).

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass im gegenständlichen Verfahren umfassende entscheidungswesentliche Sachverhaltsermittlungen ([§ 115 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden hätte können. Daraus ergibt sich die Berechtigung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Berufung gemäß § 289 Abs. 1 BAO durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu erledigen. Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würde, wenn es wegen des unzureichenden Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung eines Großteils des Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde.

Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO, § 289 Rz 5).

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes war wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 9. Dezember 2013