



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1998 bis 2002 und Umsatzsteuer 1999 bis 2002 sowie über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum (UVA) September 2003, entschieden:

Die Berufung hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte für den Zeitraum 1998 bis 2002 sowie Umsatzsteuer 1999 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum September 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Weiters hat der Unabhängige Finanzsenat betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Hausgemeinschaft (Bw.) erzielt aus der Vermietung von bebauten Liegenschaften in Ö Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Ehegatten FH und ZH sind je zur Hälfte an der Hausgemeinschaft beteiligt und ermittelt diese den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Ab dem Kalenderjahr 1999 verzichtete die Bw. auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und erklärte die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 zu versteuern.

Mit Bescheid vom 20. August 2000 wurden die Einkünfte der Bw. für das Jahr 1998 der Erklärung folgend einheitlich und gesondert festgestellt.

Mit Bescheiden vom 6. Juli 2001, vom 7. Juni 2002, vom 24. September 2002 und vom 30. Oktober 2003 erfolgte die erklärungskonforme Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die erklärungskonforme Feststellung der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002.

Im Zuge einer die Jahre 1998 bis 2002 betreffenden Betriebsprüfung traf der Prüfer folgende berufsrelevante Feststellung:

Tz 15 Wohnung in K

Am ehemaligen Familienwohnsitz vermiete die Bw. eine 150 m² große Wohnung an Hrn. ML. Im Mietvertrag vom 7. November 1997 werde der Mietzins mit ÖS 3.000,-- inklusive Umsatzsteuer und die Betriebskosten mit ÖS 2.000,-- monatlich vereinbart. Im Mietvertrag sei die Mitbenützung der Garage sowie des Gartens mitvereinbart worden. Die erklärten Einnahmen belaufen sich auf ÖS 4.800,-- brutto (Miete, Betriebskosten, Umsatzsteuer).

Auf mehrmaliges Befragen der mit der Abwicklung der Mietenverrechnung zuständigen ZH, habe diese ausdrücklich festgehalten, dass für die gegenständliche Wohnung nur die Miete von ÖS 2.800,-- vereinnahmt worden sei und es keine weiteren Zuzahlungen des Mieters gegeben habe. Der monatlich vereinnahmte Gesamtbetrag belaufe sich auf ÖS 4.800,-- und verstehe sich "inclusive allem".

Im Zuge durchgeführter Erhebungen beim Mieter der Wohnung zur Überprüfung der Richtigkeit der wiederholt getätigten Angaben der ZH habe sich herausgestellt, dass der monatliche übergebene Gesamtbetrag des Mieters ÖS 8.500,-- (€ 617,42) und nicht wie ausgeführt ÖS 4.800,-- betragen habe. Über diese Barzahlung des Mieters seien keine Belege von der Bw. ausgestellt worden.

Mit diesen Erhebungsergebnissen konfrontiert, gab die Bw. bekannt, dass neben dem schriftlichen Mietvertrag noch ein weiterer mündlicher Mietvertrag mit Hr. ML über die im

Erdgeschoss befindlichen Räumlichkeiten sowie die Nutzung des Gemüsegartens abgeschlossen worden sei. Der Differenzbetrag von ÖS 3.700,-- betreffe jedenfalls diesen vermieteten Teil des Hauses und hätte dieser Betrag bei der Mutter der Miteigentümer erfasst werden müssen, zumal diese noch das Nutzungsrecht aufgrund eines vereinbarten "Ausgedinges" am Erdgeschoss innehave bzw. Eigentümerin des Gemüsegartens sei.

Diese Verantwortung der Bw. werde von der Betriebsprüfung als nicht glaubwürdig beurteilt. Einerseits sei bereits im Rahmen einer Vorbetriebsprüfung – allerdings beim Einzelunternehmen der ZH, bei dem die in den schriftlichen Mietverträgen vereinbarten Mieten einen Bruchteil der tatsächlich erlösten Mieten ausmachten – eine gleichartige Erlösverkürzung festgestellt worden. Andererseits habe der Mieter Hr. ML unmissverständlich zu Protokoll gegeben, dass ÖS 8.500,-- als Miete für die im (schriftlichen) Mietvertrag genannten Räume gezahlt worden sei.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme des jeweiligen Verfahrens am 17. Dezember 2003 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend Einkünftefeststellungsbescheide für den Zeitraum 1998 bis 2002 sowie Umsatzsteuerbescheide für den Zeitraum 1999 bis 2002 und setzte die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum September 2003 dementsprechend fest.

Mit Schriftsatz vom 19. Jänner 2004 erhob die Bw. gegen die im Zuge der Betriebsprüfung erlassenen Sachbescheide Berufung und führte dabei begründend aus:

Beim Einzug des Mieters habe es Probleme mit der Unterbringung des Übersiedlungsgutes gegeben. Man sei sodann mündlich übereingekommen, über den schriftlichen Mietvertrag hinaus, weitere Räumlichkeiten im Erdgeschoss und im Keller – insbesondere die gesamte Garage – dem Mieter zur Nutzung zu überlassen. Darüber hinaus sei eine umfangreiche Nutzung des Gemüsegartens (in etwa 500 m²) vereinbart worden. Für diese Räumlichkeiten sei jedoch der Mutter des FH das Nutzungsrecht eingeräumt gewesen. Nachdem diese mit der Vermietung dieser Räumlichkeiten einverstanden gewesen sei, habe man vereinbart, dass der Mehrbetrag der Miete der Mutter als Entgelt für die Überlassung der Räumlichkeiten zustehe. Aufgrund dieser getroffenen mündlichen Vereinbarung werde beantragt, die Differenz der Mutter zuzurechnen.

Entgegnend hielt der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung im Wesentlichen fest, der schriftliche Mietvertrag sei von den Miteigentümern der Liegenschaft abgeschlossen worden. Weitere mündliche Vereinbarungen seien demnach auch mit diesen getroffen worden.

Nach Angaben des Mieters habe dieser gegenüber anderen Interessenten den Vorzug deswegen bekommen, weil er mit der verkürzten Angabe des Mietzinses (ÖS 5.000,-- im

Mietvertrag einverstanden gewesen sei, obwohl dieser in der tatsächlichen Höhe von monatlich ÖS 8.500,-- vereinbart gewesen sei.

Die von den Bw. beantragte Zurechnung der Differenz zu den tatsächlich geleisteten Mietenzahlungen bei der Mutter des FH hätte eine entsprechende Erfassung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei ihr zur Folge. Derartige Einkünfte habe die Mutter bisher nicht erklärt und werde dies als Schutzbehauptung der Bw. beurteilt. Es gebe keine Veranlassung von der bisherigen Beurteilung des Sachverhaltes abzuweichen.

Auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung replizierend, verweisen die Bw. im Wesentlichen auf das bisher Vorgebrachte.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Bescheiden vom 11. Dezember 2008 erfolgte die gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufige (erklärungsgemäße) Festsetzung der gemeinschaftlichen Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie der Umsatzsteuer 2003, wobei die Feststellungen der Betriebsprüfung in den Steuererklärungen der Bw. bei den Bemessungsgrundlagen bereits Berücksichtigung fanden. Den Umsatzsteuerbescheid 2003 begründend führte das Finanzamt aus, dass der Umfang der Abgabepflicht vom Ausgang des anhängigen Rechtsmittelverfahrens abhängige, weswegen die Abgabefestsetzung vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erfolge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Am 7. November 1997 schlossen die Bw. und Hr. ML nachstehenden, auszugsweise wörtlich wiedergegebenen, Mietvertrag ab:

"... abgeschlossen zwischen FH und ZH ... als Vermieter einerseits, ...

1. Mietgegenstand:

1.1. Die Vermieter sind je zur Hälfte Eigentümer des Wohnhauses K.

1.2. Die Vermieter vermieten an die Mieter die Wohnung im 1. Stock im Haus K mit dem Recht der Teilbenützung des Gartens und des festgelegten Teiles der Garage.

...

3. Mietzins:

3.1. Der monatliche Mietzins beträgt ÖS 3.000,-- inkl. der gesetzlichen MWSt. und ist am 5. eines jeden Monats im vorhinein zur Zahlung fällig.

...

3.3. Der Mieter erklärt sich einverstanden, dass für die Betriebskosten lt. § 21 des Mietrechtsges. monatl. Pauschbeträge gegen einmalige jährliche Verrechnung entrichtet werden (ÖS 2.000,-- monatl.). ... "

In der am 1. Dezember 2003 durchgeführten Zeugenbefragung des Hr. ML gab dieser nach dementsprechender Belehrung zu Protokoll:

*" ... Ich bin mit meiner Lebensgefährtin ... seit November 1997 in dieser Wohnung im OG, diese umfasst etwa 150 m². Der Mietvertrag, abgeschlossen mit 10. November 1997, liegt in Kopie vor und beinhaltet pro Monat ÖS 3.000,-- an Miete und ÖS 2.000,-- an Betriebskosten-Pauschale. Wir haben die Wohnung unmöbliert gemietet, lediglich die Küche wurde vom Vormieter ... abgelöst.
Die monatlichen Mietzahlungen erfolgen in bar und betragen derzeit € 617,72 gesamt.
Diese Angaben entsprechen der Wahrheit."*

Festzustellen bleibt weiters, dass Mieteinnahmen der Mutter des FH zu keinem Zeitpunkt – auch nicht nach den gegenständlichen Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bw. bzw. während des Rechtsmittelverfahrens – erklärt wurden.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen unter anderem vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Gemäß § 167 Abs. BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt es, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; VwGH vom 14.5.1991, 89/14/0195).

Betrachtet man die Feststellungen im Lichte obige Ausführungen, so beurteilt der unabhängigen Finanzsenat den Umstand, dass die erklärten monatlichen Mieteinnahmen der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum um ÖS 3.700,-- von den tatsächlich erlösten Mieteinnahmen verkürzt wurden, als erwiesen. Dies ergibt sich nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates einerseits schlüssig und implizit aus dem Berufungsvorbringen der Bw., wonach der verkürzte (Mehr-)Betrag der Mutter des FH zustehe. Andererseits ist aus der glaubwürdigen und eindeutigen Aussage des Mieters der Bw., an deren Inhalt kein Grund

zum Zweifeln besteht, abzuleiten, dass er ÖS 8.500,-- als Miete für eine 150 m² große Wohnung monatlich in bar der Bw. übergeben hat.

Das bewusste Verschweigen des Mieters, einen weiteren – wenn auch mündlichen – Mietvertrag abgeschlossen zu haben, lässt sich in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar erklären. Im Gegenteil ist vielmehr davon auszugehen, dass ein (wirtschaftliches) Interesse des Mieters, einen von ihm abgeschlossenen weiteren Mietvertrag nicht zu erwähnen, nicht ersichtlich ist. Aus dieser nicht in Zweifel zu ziehenden Zeugenaussage ist vielmehr abzuleiten, dass ein mündlicher Mietvertrag zwischen dem Mieter und der Mutter des FH bzw. der Bw. nicht abgeschlossen wurde. Der unabhängige Finanzsenat erachtet dieses von der Bw. erstattete Vorbringen als durch keine Umstände unterstützte Schutzbehauptung.

Die bekämpften Bescheide stellen sich somit in diesem Berufungspunkt als nicht rechtswidrig dar und erfolgte die umsatzsteuer- und ertragssteuermäßige Erfassung der verkürzten Mieterträge bei der Bw. zu Recht.

Verfahrensrechtlich ist abschließend festzuhalten, dass der bekämpfte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum September 2003 am 17. Dezember 2003 erlassen wurde.

Nach erfolgter Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat wurde – nach Einlangen der Steuererklärungen – am 11. Dezember 2008 die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 vom Finanzamt durchgeführt.

Gemäß § 274 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I 2002/97 gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber insoweit nur eine zeitlich begrenzte Wirkung, als er mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft gesetzt wird. Nach Wirksamwerden des Jahresbescheides ergehende Berufungserledigungen hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides würden keine Rechtswirkung entfalten und somit ins Leere gehen. Eine meritorische Berufungserledigung wäre mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der Behörde belastet (*Ritz*, BAO, § 273 Tz 14 und die dort genannte Rechtsprechung).

Auf Grund der Wirksamkeit des Umsatzsteuerjahresbescheides 2003 gehört daher im gegenständlichen Fall der angefochtene Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum September 2003 nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid ist somit nach § 273 Abs. lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zur Frage der Weitergeltung einer Berufung gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Umsatzsteuerjahresbescheid hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr entschieden, dass § 274 BAO auch auf den Umsatzsteuerjahresbescheid, durch welchen ein angefochtener Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet, anzuwenden ist (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). Die Berufung vom 19. Jänner 2004 gilt daher auch als gegen den später ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2003 vom 11. Dezember 2008 gerichtet.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Da mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung über den Umfang der Abgabepflicht der Bw. abgesprochen wurde – Beseitigung der die Vorläufigkeit begründenden Ungewissheit –, war die Umsatzsteuer für 2003 endgültig festzusetzen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. März 2009