



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die von Bw, gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheide des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 vom 30. August 2006 eingebrachte und gemäß § 274 BAO als gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Änderung der Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2004 gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 25. Jänner 2011 gerichtete sowie gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes X betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 vom 30. August 2006 erhobene Berufung vom 16. Oktober 2006 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 wird gemäß § 274 BAO insoweit als gegenstandslos erklärt, als dem Berufungsbegehren mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid vom 25. Jänner 2011 Rechnung getragen worden ist. Im Übrigen wird der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und ergehen endgültig gemäß 200 Abs. 1 BAO.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Betreffend die Jahre 2003 und 2004 erklärte der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) unter anderem negative Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken und Gebäuden in Höhe von - 11.426,70 € (2003) und - 3.977,15 € (2004). Im Konkreten beantragte er in der Beilage zur den Erklärungen den Abzug folgender Posten als Werbungskosten:

2003: Fremdfinanzierungskosten in Höhe von 7.684,64 € und übrige Werbungskosten in Höhe von 3.742,06 €

2004: Fremdfinanzierungskosten in Höhe von 3.326,67 € und Afa in Höhe von 650,48 €

Mit Bescheid vom 17. November 2004 veranlagte das Finanzamt den Bw. vorerst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für 2003, wobei der diesbezügliche Bescheid in Rechtskraft erwuchs.

In der Folge übermittelte der Bw. über Aufforderung vom 14. Dezember 2004 eine Kopie der von der GmbH. ausgestellten und mit 29. Oktober 2004 datierten Eingangsrechnung, mit der ihm "für die Errichtung der Wohnung Top 24 und des Garagenabstellplatzes Nr. 24 in Bundesland, Gasse 9" (in der Folge mit Objekt Gasse abgekürzt) ein Betrag von EUR 115.640,00 (Kaufpreis gemäß Kaufvertrag) sowie 20 % an Umsatzsteuer (23.128,00 €), sohin insgesamt eine Summe von 138.768,00 € in Rechnung gestellt worden ist.

Bezugnehmend auf die Einkommensteuerveranlagung 2003 und 2004 wurde mit Vorhalt vom 27. Jänner 2006 folgendes Ersuchen an den Bw. gerichtet:

"Geben Sie die gesamten Anschaffungskosten inkl. Gebühren für das Objekt in Bundesland , Gasse 9, Top 24 bekannt.

2)Wie wird das Objekt in Zukunft zur Erzielung von Einnahmen genutzt? Zur Anerkennung von Werbungskosten müssen Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und klar und deutlich nach außen in Erscheinung treten.

3)Legen Sie eine Prognoserechnung für das o.a. Objekt vor."

In Beantwortung dessen legte der Bw. mit Eingabe vom 15. Mai 2006 eine Berechnung der AG vor, aus der betreffend das Objekt Gasse Anschaffungspreis und der zu erwartende Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ersehen sind. Aus der mit "Vorsorge Wohnung Bundesland , Gasse 9" betitelten Aufstellung der Bank finden sich der Vermerk, dass der Bw. die Wohnung in Vermietungsabsicht erworben habe, sowie insbesondere folgende Daten:

Projektkosten

Top	Nutzfläche	Balkon	Abstellplatz	EUR Netto
24	41,01 m ²	6,48 m ²		101.100
			1 Stk.	14.5210
Projektkosten netto				115.640

Finanzierung

Zinsvorauszahlungen	01.12.2003 -31.12.2004	3,875 % fix	5.085
Kredit	1.12.2003		117.086
Kredit	1.01.2005		98.086

Mieterträge

Erwartete Miete pro m ² /Monat	9,50
Erwartete Miete/Monat	420,38
Erwartete Miete pro Stellplatz/Monat	80,00
Erwarteter Jahresmieterlös	6.005

Nachdem zwei weitere Vorhalte unbeantwortet geblieben sind, erfolgte nach vorangegangener Wiederaufnahme des diesbezüglichen Verfahrens die Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 30. August 2006 unter Aberkennung der im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnanlage in der Gasse geltend gemachten Werbungskosten von 11.426,70 €. Begründend hieß es, dass der Bw. es trotz mehrfacher Aufforderung zum Nachweis des Vorliegens einer Einkunftsquelle betreffend die Vermietung des Objektes in Bundesland , Gasse 9, verabsäumt habe, die entsprechenden Unterlagen vorzulegen.

Mit der gleichen Begründung verweigerte die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 30. August 2006 auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2004 die Berücksichtigung der begehrten Fremdfinanzierungskosten und Afa von insgesamt € 3.977,15 als Werbungskosten. Auch dieser Bescheid erging vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Die Einkünfteermittlung stellt sich in den obigen Einkommensteuerbescheiden wie folgt dar:

2003

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	56.333,52 €
Einkünfte aus Vermietung aus als Beteiligter	- 265,95
Gesamtbetrag der Einkünfte	56.067,57 €

2004

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	72.518,49 €
Einkünfte aus Vermietung aus als Beteiligter	1.657,87 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	74.176,36 €
----------------------------	-------------

Darüber hinaus ließ das Finanzamt auch die auf die Errichtung der Wohnung und Garagenplatz entfallende Vorsteuer in Höhe der mit Rechnung vom 29. Oktober 2004 fakturierten Umsatzsteuer von 23.128,00 € im Rahmen der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig durchgeführten Umsatzsteuerveranlagung für 2004 vom 30. August 2006 nicht zum Abzug zu.

Mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2006 berief der Bw. gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2004 und führte ins Treffen, dass die Liegenschaft in Bundesland, Gasse 9 seit Dezember 2004 vermietet werde und daher beginnend ab 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diesem Objekt erzielt würden, weshalb entgegen der Auffassung des Finanzamtes, wonach eine betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen worden sei, sehr wohl eine Einkunftsquelle vorliege. Der Bw. beantragte außerdem die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat im Falle der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Nachweis für das Vorliegen einer Einkunftsquelle wurden die folgenden Unterlagen vorgelegt:

a) Zwischen dem Bw. als Käufer und der GmbH. als Verkäuferin abgeschlossener Kaufvertrag, in dem auszugsweise folgendes festgehalten wurde:

"§1 PRÄAMBEL

1.1 Die Verkäuferin ist grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft ...bestehend aus Grundstücken.... und der Grundstücksadresse 'Gasse.. 9'...

1.2 Die Verkäuferin errichtet als Bauträger im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes BGBl. I/1997/7 auf diesem Grundstück eine Wohnhausanlage mit 36 Wohnungen sowie eine Tiefgarage im Kellergeschoß mit 37 KFZ-Abstellplätzen...

§ 2 KAUFGEGENSTAND

2.1 Die GmbH. verkauft und übergibt, BW,...kauft und übernimmt die ...Miteigentumsanteile...an der in der Präambel unter Punkt 1.1 genannten Liegenschaft, mit welchen Anteilen gemäß dem durchzuführenden Nutzwertfestsetzungsverfahren das Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nr. B 24 im Ausmaß von ca. 41 m2 mit Balkon im Ausmaß von ca. 6 m2 samt Zubehör sowie dem KFZ-Abstellplatz in der Garage Top Nr. 24 untrennbar verbunden werden wird...

§ 3 KAUFPREIS

3.1. Der Nettokaufpreis für den in § 2 angeführten Kaufgegenstand beträgt

*Für die Wohnung samt Zubehör EUR 101.100,--
für 1 KFZ-Abstellplatz in der Garage EUR 14.540,--
Nettokaufpreis insgesamt sohin EUR 115.640,--*

Der Nettokaufpreis ist ein Fixpreis, in dem sowohl die Grund - als auch die Baukosten der schlüsselfertigen, den Bestimmungen dieses Vertrages entsprechende Einheit einschließlich der Kosten der Erschließung des Grundstückes enthalten sind...

Zusätzlich zum Nettokaufpreis hat der Käufer die Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe von derzeit 20 % für den in § 2 angeführten Kaufgegenstand in Höhe von EUR 23.128,-- zu entrichten, wobei die Verkäuferin sich verpflichtet, dem Käufer eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes auszustellen. Der Gesamtkaufpreis inklusive Umsatzsteuer beträgt daher EUR 138.768,--

Die Vertragsparteien halten einvernehmlich fest, dass der Käufer die vertragsgegenständliche Wohnung zum Zwecke der Vermietung erwirbt...."

b) Zwischen der Ag (BANK) und dem Bw. als Kreditnehmer anlässlich der Finanzierung des Kaufes des Objektes in der Gasse. . 9 im November 2003 abgeschlossener Kreditvertrag, mit dem die BANK dem Bw. einen Einmalkredit bis zum Betrag von 98.086,00 € zur Teilfinanzierung des Ankaufes der genannten Liegenschaftsanteile und der Errichtung eines Wohnhauses auf dieser Liegenschaft eingeräumt hat.

c) Mietvertrag vom November 2004 über das zwischen dem Bw. als Vermieter und Herrn Mag. C als Mieter abgeschlossene Mietverhältnis, dem auszugsweise nachstehender Inhalt zu Grunde liegt:

"1. Der Vermieter ist Miteigentümer der Liegenschaft...mit der Grundstücksadresse Bundesland , Gasse 9. Das auf der Liegenschaft befindliche Wohnhaus samt Tiefgarage wurde ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel in den Jahren 2002 bis 2004 neu errichtet..."

I. MIETGEGENSTAND

1. Der Vermieter vermietet und der Mieter mietet die Wohnung Top 24 im DG des Hauses Bundesland , Gasse 9, im Ausmaß von 40,97 m² zuzüglich Balkon im Ausmaß von 6,48 m² gemäß Plan Beilage A. bestehend aus Vorraum, Bad, WC, Wohnraum mit Kochnische samt Herd und Spüle, 1 Zimmer..."

II. MIETZWECK

Der Mieter mietet das Mietobjekt für Wohnzwecke...

III. MIETZEIT

1. Das Mietverhältnis beginnt am 01.12.2001. Ab diesem Zeitpunkt ist für die Dauer des aufrechten Mietverhältnisses das Entgelt gemäß Pkt. V. dieses Vertrages zu entrichten..."

Ergänzend zum Berufungsvorbringen stellte der Bw. mit Eingabe vom 6. November 2006 klar, dass es keinen Mietvertrag betreffend den Garagenplatz gebe und stellte – dokumentiert durch beigelegte Kontoauszüge der Ag - die Entwicklung der Fremdfinanzierungskosten 2003 und 2004 wie folgt dar:

"2003: € 7.684,64

2004: € 3.326,67

Die Fremdfinanzierungskosten für 2003 setzen sich wie folgt zusammen

Zinsvorauszahlungen für 2004 € 5.085,35

Darlehensnebenkosten € 2.599,29

insgesamt € 7.684,64

Die Fremdkapitalkosten für 2004 in Höhe von € 3.326,67 resultieren aus einer

Zinsvorauszahlung für das Kalenderjahr 2005."

Außerdem gab der Bw. an, dass sich die sonstigen Werbungskosten des Kalenderjahres 2003 in Höhe von € 3.742,06 aus Ausfertigungsgebühr (€ 980,86) und Vermietungsvermittlung (€ 2.761,20) zusammensetzen, die ersten Mieterlöse vertragskonform mit 1. Dezember 2004 in Rechnung gestellt worden seien und der Zufluss mit 4. Februar 2005 erfolgt sei.

Weiters wurde die mit 29. Oktober 2003 datierte Eingangsrechnung vorgelegt, mit der dem Bw. von der ImmobilienGmbH für die "Vermietungsvermittlung (im Nov. 2003) der Eigentumswohnung Top 24, in Bundesland, Gasse 9, inkl. Garagenstellplatz Nr. 24" ein Honorar von 2.726,00 € verrechnet worden ist.

Ausgehend davon, dass laut vorgelegtem Kaufvertrag ein anteiliger Betrag von € 14.540,--, sohin 12,57 % des Nettopreises auf den Garagenplatz entfällt, wurde dem Berufungsbegehren mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 und betreffend Umsatzsteuer 2004 vom 19. Dezember 2006 insofern nur teilweise Rechnung getragen, als zwar die auf die Vermietung der Wohnung Top Nr. 24 bezogenen Werbungskosten (2003: Fremdfinanzierungskosten von 6.718,68 € und 2004:

Fremdfinanzierungskosten von 2.908,51 € bzw. Afa von 568,71 €) und Vorsteuer (2004: 20.220,00 €) sowie die übrigen Werbungskosten für 2003 (3.742,06 €) zum Abzug zugelassen wurden, den begehrten Aufwendungen jedoch im anteilig mit 12,57 % errechneten Ausmaß die Anerkennung weiterhin versagt blieb. Diese Kürzung wurde mit der Nichtvermietung der Garage begründet.

Im Vorlageantrag vom 5. Jänner 2007 richtete der Bw. erneut sein Vorbringen gegen die Nichtanerkennung der erklärten Fremdkosten, Afa und Vorsteuern und betonte, die in Rede stehende Wohnung sei samt Garagenplatz in der Absicht erworben worden, diesen Komplex

im Gesamten zu vermieten. Die Mietersuche sowie die Abwicklung des Mietvertrages sei durch die beauftragte Hausverwaltung, die ImmobiliengmbH vorgenommen und abgewickelt worden. Es habe sich jedoch herausgestellt, dass der Mieter am Abstellplatz nicht interessiert gewesen sei. Dies ändere jedoch nichts an der Tatsache, dass der Garagenplatz Bestandteil des Kaufvertrages über das Objekt Gasse gewesen sei. Im Übrigen führten nach Richtlinien und Rechtsprechung auch vergebliche Aufwendungen zu Werbungskosten, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften vorliege.

Mit Vorlagebericht vom 19. Jänner 2007 wurde die gegenständliche Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004, alle vom 30. August 2006, zur Entscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Im dazugehörigen Veranlagungsakt liegt die vom Finanzamt am 1. Dezember 2006 durchgeführte Behördenanfrage an das Bundesministerium für Inneres auf, wonach im KFZ-Zentralregister keine Vormerkung betreffend C aufscheine.

Darüber hinaus findet sich im Verwaltungsakt das Schreiben vom 2. Februar 2007, mit dem der Bw. bekannt gab, im Jahr 2007 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr zu erzielen.

Auf Grund der zwischenzeitig eingelangten, geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung der anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung des Bw. an der Personengesellschaft mit der Steuernummer xxx vom 29. November 2011 nahm das Finanzamt mit gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheiden vom 25. Jänner 2011 die Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 im Betrag von 22.939,27 € sowie für 2004 in Höhe von 24.809,80 € vor. Dabei gelangten Einkünfte aus Gewerbebetrieb im gegenüber dem angefochtenen Bescheid geänderten Ausmaß von nunmehr € 73.179,63 (2003) bzw. € 68.013,34 € (2004) sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert gebliebenen Betrag von € - 10.726,69 € (2003) und € - 1.819,35 €(2004) zum Ansatz.

Auf Befragung durch die Referentin im Rahmen des am 11. September 2013 mit dem Bw. geführten Telefonates gab dieser an, dass der Erstmieter der Wohnung beruflich überwiegend im Ausland beschäftigt und deswegen nicht an einer Anmietung des Garagenplatzes interessiert gewesen sei. Den weiteren Ausführungen nach sei der Mietvertrag ohnehin nach drei Jahren gekündigt und die Wohnung danach samt Garage vermietet worden.

Mit Eingabe vom 29. November 2013 wurde von der steuerliche Vertretung des Bw. der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt des Berufungsverfahrens ist, in welchem Ausmaß die im Zusammenhang mit der Vermietung des Objektes Gasse geltend gemachten Werbungskosten von € 11.426,70 (2003) bzw. € 3.977,15 (2004) und Vorsteuern von € 23.128,00 (2004) im Rahmen der Einkommensteuer -bzw. Umsatzsteuerermittlung der Berufungsjahre zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der hier relevanten Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Der gesetzliche Werbungskostenbegriff ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Schrifttum und Rechtsprechung weit zu fassen (siehe VwGH 20.9.2001, 96/15/0231). So können Aufwendungen auf zur Einkünftezielung bestimmte Objekte auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen noch oder vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind zwar einerseits nicht anzunehmen, wenn Objekte überhaupt nicht als Einkunftsquelle anzusehen sind, können aber andererseits bereits vorliegen, bevor noch Einnahmen aus Vermietung erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung besteht. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann (siehe VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096). Dabei muss der auf Vermietung von Objekten gerichtete Entschluss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0060). Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten bereits vor Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (VwGH 27.3.1996, 93/15/0210 oder 28.5.2008, 2008/15/0013).

Das Finanzamt stellt im vorliegenden Fall keineswegs die Einkunftsquelleneigenschaft des Objektes Gasse in Abrede. Schließlich ist laut Aktenlage unstrittig, dass die vom Bw. erworbene Wohnung Top 24 beginnend ab Dezember 2004 vermietet worden ist und daraus Erträge erzielt worden sind, was in der Folge auch zur Anerkennung der auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten und Vorsteuern im Rahmen der Berufungsvorentscheidung führte.

Die Abgabenbehörde verweigerte jedoch die Abzugsfähigkeit der mit dem Kauf des KFZ-Abstellplatzes zusammenhängenden und im Ausmaß von 12,57 % der Gesamtaufwendungen errechneten Kosten und Vorsteuern und stützt ihre Rechtsansicht einzig auf den letztlich auch vom Bw. unbestritten gebliebenen Umstand, dass der Garagenplatz im Berufungsjahr keiner Vermietung zugeführt worden ist.

Dieser Rechtsansicht kann aber vom unabhängigen Finanzsenat bei der hier gegebenen Sachlage nicht gefolgt werden.

Wie bereits dargestellt, können Werbungskosten und Vorsteuern für ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt auch dann Berücksichtigung finden, wenn vorübergehend (noch) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüber stehen, sofern sie im Zeitpunkt der Herausgabe auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen, was zudem nach außen hin klar und deutlich in Erscheinung treten muss (siehe VwGH 31.1.2001, 99/13/0249 oder 19.9.2007, 2004/13/0096).

Der für die Anerkennung solcher vorweggenommener Werbungskosten und Vorsteuern verlangte ernsthafte Wille zur Einkunftszielung ist aber bezogen auf die Streitjahre nach Auffassung der Referentin mit hinreichender Deutlichkeit aufgezeigt worden.

So vermeinte der Bw. sein Vorbringen, die gesamte Wohneinheit sei mit der Absicht erworben worden, den gesamten Komplex zu vermieten, zum einen durch Vorlage des von der kreditgebenden Ag erstellten Finanzierungsplans zu untermauern. Aus der von der Bank dargestellten Aufstellung der Kosten und Mieträge geht nämlich zweifelsfrei hervor, dass die Vermietung des gesamten Mietobjektes geplant war. Schließlich umfassen die darin aufgenommenen Berechnungen und Daten auch den Garagenplatz. Darüber hinaus ergibt sich bereits aus der Bezeichnung der Berechnungsblätter mit "Vorsorge Wohnung" durch die Bank, dass die Eigenschaft vom Bw. primär als Finanzanlage erworben worden ist. Im Hinblick auf den mit dem Ankauf des Objektes verfolgten Zweck, daraus Mieträge zu erzielen, erscheint es wirtschaftlich gesehen aber nur sinnvoll, die gesamte Wohnanlage zu vermieten. Es ist daher nicht realistisch, dem Bw. das Vorhaben zu unterstellen, den Garagenplatz von Anfang

an von der Vermietung auszuschließen, zumal sich weder aus der Aktenlage noch aus den Parteienvorbringen ein Hinweis auf eine Eigennutzung ergibt.

Demgegenüber ist das Vorbringen des Bw., der Erstmieter sei trotz Bemühungen durch die vermittelnde Immobiliengesellschaft nicht an einer Anmietung des KFZ-Platzes interessiert gewesen, in Zusammenschau von Berufungsvorbringen und Aktenmaterial (auswärtige Berufstätigkeit des Mieters, negative KFZ-Daten im BMI, ausreichende Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel) objektiv nachvollziehbar und schlüssig.

Der Umstand, dass der Garagenplatz im Gefolge dessen keine Aufnahme in den Mietvertrag gefunden hat, spricht aber noch nicht gegen das ursprüngliche Bestreben, auch daraus Mieteinkünfte beziehen zu wollen und kann daher nicht als Grund für die Nichtgewährung der begehrten Abzugsposten herangezogen werden. Die auf die gesamte Wohneinheit gerichtete Vermietungsabsicht wurde zudem durch Vorlage der von der vermittelnden Immobiliengesellschaft ausgestellten Rechnung dokumentiert. Daraus geht nämlich hervor, dass das verrechnete Vermittlungshonorar auch die Abgeltung der Bemühungen um die Vermietung des Garagenplatzes enthält.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Ausführungen gelangte der unabhängige Finanzsenat daher zu der Auffassung, dass der Bw. im Zeitpunkt des Ankaufes des Wohnobjektes danach getrachtet hat, aus der Vermietung der gesamten Wohneinheit künftig Einkünfte zu erzielen, sodass es gegenständlich auch nicht schadet, wenn im Ergebnis der Garagenplatz nicht vom Mietvertrag umfasst war.

Ausgehend davon sind die vom Finanzamt bisher nur im Ausmaß von 12,57 % anerkannten Werbungskosten und Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnung und Garagenplatz in der Gasse im erklärten und ziffernmäßig unbestritten gebliebenen Ausmaß wie folgt im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksvermietung zu berücksichtigen:

2003:

Fremdfinanzierungskosten: 7.684,64 €

Übrige Werbungskosten: 3.742,06 €

2004:

Fremdfinanzierungskosten: 3.326,67 €

Afa: 650,48 €

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (kurz V+V) lt. Berufungsentscheidung stellen sich daher wie folgt dar:

2003

Einkünfte aus V+V aus Beteiligung lt. Erklärung bzw. lt. Änderungsbescheid		- 265,95 €
Fremdfinanzierungskosten aus Gebäudevermietung lt. Erklärung	- 7.684,64 €	
Übrige Werbungskosten aus Gebäudevermietung lt. Erklärung	- 3.742,06 €	
Einkünfte aus Gebäudevermietung gesamt		- 11.426,70 €
Einkünfte aus Vermietung gesamt		- 11.692,65 €

2004

Einkünfte aus V+V aus Beteiligung lt. Erklärung bzw. lt. Änderungsbescheid		+ 1.657,87 €
Fremdfinanzierungskosten aus Gebäudevermietung lt. Erklärung	- 3.326,67 €	
AfA aus Gebäudevermietung lt. Erklärung	- 650,48 €	
Einkünfte aus Gebäudevermietung gesamt		- 3.977,15 €
Einkünfte aus Vermietung gesamt		- 2.319,28 €

Die abziehbare Vorsteuer für 2004 wird wie folgt errechnet:

	2000
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. angefochtenem Bescheid:	19.274,81 €
Zuzügl. Vorsteuern aus Garagenvermietung	+ 23.128,00 €
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer lt. BE:	42.402,81 €

Verfahrensrechtliche Vorgangsweise bei der Berechnung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer laut Berufungsentscheidung:

Zufolge § 295 Abs. 1 erster Satz BAO ist ein von einem Feststellungsbescheid abzuleitender Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Wird nun ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO wegen nachträglicher Abänderung der zu Grunde liegenden Bescheide angepasst, so tritt dieser Änderungsbescheid an die Stelle des geänderten Einkommensteuerbescheides.

Ist der so geänderte Einkommensteuerbescheid im Zeitpunkt der Erlassung des Anpassungsbescheides mit Berufung angefochten, so gilt diese Berufung als gegen den Änderungsbescheid gerichtet. Gemäß § 274 BAO gilt eine Berufung nämlich dann, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung demnach als gegenstandslos zu erklären.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies folgendes:

Der Bw. bekämpft gegenständlich die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 30. August 2006, die gemäß § 295 Abs. 1 BAO im Hinblick auf die geänderten Feststellungsbescheide zur Steuernummer xxx vom 29.11.2010 jeweils mit Anpassungsbescheiden vom 25. Jänner 2011 abgeändert wurden. Dies hat zur Folge, dass die so geänderten Einkommensteuerbescheide an die Stelle der ursprünglich bekämpften Bescheide vom 30. August 2006 getreten sind. Damit gilt die gegen die solcherart geänderten Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 erhobene und durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wieder unerledigte Berufung vom 16. Oktober 2006 ex lege (gemäß § 274 BAO) als gegen die Änderungsbescheide betreffend Einkommensteuer vom 25. Jänner 2011 gerichtet.

Weil weiters in den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden für die berufungsgegenständlichen Jahre vom 25. Jänner 2011 die vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsansicht (Anerkennung der im Zusammenhang mit der Vermietung des Objektes in Gasse beantragten Werbungskosten im Ausmaß von 6.718,68 € und 3.742,06 € für 2003 und von 3.477,22 € für 2004) beibehalten und damit dem Berufungsbegehren teilweise entsprochen wurde, ist die Berufung insoweit gemäß § 274 BAO als gegenstandslos zu erklären. Dem darüber hinausgehenden Berufungsbegehren im Ausmaß von 12,57 % der erklärten Fremdfinanzierungskosten und Afa wird im Rahmen der Berufungsentscheidung Folge gegeben.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte berechnet sich daher wie folgt:

Einkommensteuer 2003:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Änderungsbescheid		73.179,63 €
--	--	-------------

vom 25.1.2011		
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Änderungsbescheid vom 25.1.2011	- 10.726,69 €	
Abzüglich bisher aberkannte Werbungskosten aus Vermietung Garagenplatz (12,57 % der geltend gemachten Fremdkapitalkosten)	- 965,96€	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE		- 11.692,65 €
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BE		61.486,98 €

Einkommensteuer 2004:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Änderungsbescheid vom 25.1.2011		68.013,34 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Änderungsbescheid vom 25.1.2011	- 1.819,35 €	
Abzüglich bisher aberkannte Werbungskosten aus Vermietung Garagenplatz (12,57 % der geltend gemachten Afa und Fremdkapitalkosten)	- 499,93 €	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	-	- 2.319,28 €
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BE		65.694,06 €

Da nach dem Ergebnis des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens weder das Bestehen der Abgabepflicht, noch deren Umfang ungewiss erscheint, ergehen die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 im Rahmen der Berufungsentscheidung endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 29. November 2013