

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb, vom 5. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 19. November 2008, mittels welchen eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 vorgenommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erklärte zudem negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus welchen sich laut der im Jahr 2004 übermittelten Prognoserechnung Werbungskostenüberschüsse für 2004 in Höhe von € 1.506,04 für 2005 und 2006 in Höhe von € 502,51 für 2007 und 2008 in Höhe von € 412,51 ergeben sollten.

Auf Basis dieser Prognoserechnung ermittelte der Bw. für einen 23-jährigen Beobachtungszeitraum (2004-2027) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen von € 9.959,79.

Entsprechend den erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2004 - 2006 (vom 03.10.2005, 12.03.2007 und 31.10.2007) betrugen die Werbungskostenüberschüsse für

2004 und 2005 € 1.354,16 und € 509,28 sowie für das Jahr 2006 € 1.190,43. Der Werbungskostenüberschuss für das Jahr 2007 betrug laut Erklärung € 1.812,12. In den ebenfalls erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheiden 2004 - 2006 fanden die erklärten Vorsteuerbeträge Berücksichtigung.

Mit **Bedenkenvorhalt vom 06.10.2008** betreffend Einkommensteuer 2004-2006 teilte das Finanzamt dem Bw. mit:

Im Jahr 2004 wurde eine Wohneinheit erworben und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Bis dato sind ausschließlich Verluste erzielt worden, die AFA und die Zinsen sind höher als die erzielten Einnahmen.

Die laut der im Jahr 2004 vorgelegten Prognoserechnung errechneten Einnahmen wurden nicht erreicht, es liegt somit Liebhaberei im Sinne der Verordnung vor... .

Der Bw. führte hiezu aus, der Anstieg der Werbungskostenüberschüsse sei auf den Anstieg der Fremdkapitalzinsen zurückzuführen, die in der Prognoserechnung angeführten Einnahmen seien mit einer geringfügigen Ausnahme im Jahr 2007 erreicht worden. Der Anstieg der Fremdkapitalzinsen stelle jedoch kein rückwirkendes Ereignis dar.

Mit **Bescheiden vom 19.11.2008** änderte das Finanzamt die ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004-2006 **gemäß § 295a BAO** ab und begründete:

Im Jahr 2004 wurde eine Eigentumswohnung gekauft und vermietet. Aus der vorgelegten Prognoserechnung geht hervor, dass sich im 19. Jahr erstmalig ein kleiner Gesamtüberschuss ergeben hätte. Die veranschlagten Prognosen wurden 2004-2007 bei weiten nicht erfüllt und ist auch bei Weiterrechnung der Prognose objektiv gesehen kein Gesamtüberschuss erzielbar.

§ 295a Bundesabgabenordnung lautet:

Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Ereignisse im Sinne des § 295a sind Sachverhalte und damit zusammenhängende rechtliche Beurteilungen, die nach dem Entstehen des Abgabenanspruches eintreten und die – wären sie bereits zuvor (im entsprechenden Veranlagungsjahr) eingetreten – bei der Abgabenbemessung für vorangegangene Zeiträume zu berücksichtigen wären.

Da die Prognosen nicht erfüllt werden können, liegt Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vor.

In der gegen die streitgegenständlichen Bescheide fristgerecht erhobenen **Berufung** führte der Bw. aus:

... Ich habe im Jahr 2004 eine Eigentumswohnung zum Zwecke der Vermietung erworben. Die von mir für den Erwerb dieser Wohnung bezahlte Umsatzsteuer habe ich in meiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 als Vorsteuer geltend gemacht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Umsätze aus der Vermietung habe ich ab dem Jahr 2004 in den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen erklärt.

Im Jahre 2004 habe ich dem Finanzamt eine Prognoserechnung vorgelegt, welche innerhalb des Beobachtungszeitraumes einen Totalgewinn ausweist. Das Finanzamt Villach hat daraufhin die Jahre 2004, 2005 und 2006 endgültig veranlagt.

Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2007 hat das Finanzamt Villach in einem Ergänzungssuchen festgestellt, dass bis dato nur Verluste erzielt wurden und die AfA und die Zinsen höher seien als die Einnahmen. Die laut Prognoserechnung errechneten Einnahmen wurden nicht erreicht, es liege daher Liebhabelei im Sinne der Verordnung vor. Am 19.11.2008 erließ das Finanzamt Villach dann oben zitierte geänderte Bescheide für die Jahre 2004 bis 2006 und veranlagte das Jahr 2007 ohne Berücksichtigung der Einkünfte und Umsätze aus Vermietung und Verpachtung.

*Voraussetzung für die Änderung von rechtskräftig veranlagten Bescheiden ist gem. § 295a BAO, dass ein **rückwirkendes Ereignis** eingetreten ist, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches hat. Das Finanzamt Villach führt in seiner Bescheidbegründung nicht an, welches Ereignis eingetreten ist, das eine nachträgliche Änderung der Bescheide rechtfertigt. Es wird lediglich lapidar darauf hingewiesen, dass die Prognosen nicht erfüllt werden können und daher Liebhabelei gem. § 1 Abs. 2 der LVO vorliege.*

Die Feststellung des Finanzamtes im Ergänzungssuchen der Veranlagung 2007, dass die Einnahmen laut Prognoserechnung nicht erreicht wurden, ist unrichtig. Die Prognoserechnung geht von jährlichen Mieteinnahmen in Höhe von € 3.000,00 aus, die in den Folgejahren um die durchschnittlichen Indexanpassungen erhöht wurden. Die Steuererklärungen der Jahre 2005 und 2006 weisen genau die prognostizierten Mieteinnahmen von € 3.000,00 aus. Für das Jahr 2007 weist die Prognoserechnung Einnahmen von € 3.090,00 aus. In der Steuererklärung dieses Jahres wurden Einnahmen in Höhe von € 3.000,00 erklärt. Dies deshalb, weil der Mieter im Jahr 2007 nur € 3.000,00 bezahlt hat und die Indexanpassung mit der Nachverrechnung der Indexerhöhung für 2007 erst im Jahr 2008 zugeflossen ist. Die Mieteinnahmen einschließlich dieser Indexanpassung für 2007 und die laufenden Mieten für 2008 liegen sogar über denen der Prognoserechnung.

Die Abweichung zur Prognoserechnung ergibt sich einzig und allein aus dem nicht vorhersehbaren Anstieg der Fremdkapitalzinsen. Dieser Anstieg stellt jedoch kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Diese Ansicht vertritt auch Doralt in seinem Artikel Nr. 97 in der Zeitschrift Recht der Wirtschaft 2/2004, in dem er ausführt, „Kein rückwirkendes Ereignis wird allerdings dann anzunehmen sein, wenn etwa die Marktzinsen ansteigen und sich daraus eine höhere Zinsbelastung ergibt als in der Prognoserechnung vorgesehen war oder wenn nicht vorhersehbare Erhaltungsaufwendungen erforderlich werden.“.

Da meinerseits kein Akt gesetzt wurde, der eine Veränderung in der Vermietung herbeigeführt hat (Aufgabe der Tätigkeit etc.), sämtliche Parameter der Prognoserechnung mit Ausnahme der Fremdkapitalszinsen erfüllt wurden bzw. auch weiterhin werden, bin ich der Meinung, dass kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO eingetreten ist, welches eine Änderung der rechtskräftig veranlagten Bescheide der Jahre 2004 bis 2006 rechtfertigt. Hier ist sicherlich das Gut der Rechtssicherheit über jenes der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung zu stellen.

Eine neue den geänderten Verhältnissen, insbesondere der Zinsentwicklung Rechnung tragende Prognoserechnung ergibt für einen 23-jährigen Beobachtungszeitraum einen Einnahmenüberschuss im Ausmaß von € 4.662,86.

Bereits der ursprünglichen Prognoserechnung legte der Bw. zwei Sondertilgungen (2014 und 2024) zugrunde (vgl. Zinsverminderung ab 2014 und Zinsentfall ab 2024).

Um der Zinsentwicklung Rechnung zu tragen, wurde der Kredit im Jahr 2007 von ursprünglich Schweizer Franken auf US Dollar konvertiert. Am 12.03.2008 erfolgte eine neuerliche Konvertierung von USD auf Euro mit Euriborbindung. Die Zinsbelastung verminderte sich hierdurch beträchtlich.

Mit Schreiben vom 22.03.2010 zog der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zugrunde gelegter Sachverhalt:

Die dem Finanzamt am 20.10.2004 übermittelte Prognoserechnung wies Werbungskostenüberschüsse für 2004 in Höhe von € 1.506,04 für 2005 und 2006 in Höhe von € 502,51 für 2007 und 2008 in Höhe von € 412,51 aus.

Für einen 23-jährigen Beobachtungszeitraum (2004-2027) war ein Einnahmenüberschuss von € 9.969,79 ermittelt worden.

Entsprechend den erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2004- 2006 (vom 03.10.2005, 12.03.2007 und 31.10.2007) betragen die Werbungskostenüberschüsse für 2004 € 1.354,16 für 2005 € 509,28 sowie für das Jahr 2006 € 1.190,43.

In der eingereichten Erklärung für das Jahr 2007 war ein Werbungskostenüberschuss von € 1.812,12 ausgewiesen.

Die abweichenden höheren Werbungskostenüberschüsse resultieren aus einem Anstieg der Fremdkapitalzinsen. Die prognostizierten Einnahmen wurden in den Streitjahren erreicht.

Laut einer den geänderten Verhältnissen, insbesondere der Zinsentwicklung Rechnung tragenden Prognoserechnung ergibt sich für einen 23-jährigen Beobachtungszeitraum ein Einnahmenüberschuss im Ausmaß von € 4.662,86.

B) Rechtliche Würdigung:

Bescheidänderung gem. § 295a BAO:

§ 295a BAO, eingeführt durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, lautet:

Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Motive, die zur Schaffung dieser Bestimmung geführt haben, ergeben sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (GP XXII RV 238 S 38), in denen Folgendes ausgeführt wird:

"Im Unterschied zu § 175 Abs. 1 Z 2 (deutsche) Abgabenordnung enthält die BAO keinen Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse. Gemeint sind Ereignisse, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Dies gilt beispielsweise für die (nachträgliche) Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind. Diesfalls ist zweifelhaft, mit welchem Verfahrenstitel eine nachträgliche Berücksichtigung erfolgen kann (vgl. Ritz, BAO 2, § 295 Tz 25, VwGH 2006/16/0098)".

Das Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, muss nachträglich eintreten, weil nur dann die Notwendigkeit besteht, die Bestandskraft zu durchbrechen. Folglich darf das Ereignis bei Erlass des ursprünglichen Bescheides noch nicht eingetreten sein (Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 175 Tz. 23).

Da sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben muss, ist § 295a BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden (Ritz, BAO-Kommentar, § 295a Tz. 3). Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (Ritz, aaO, Tz. 4).

Unter Ereignissen im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge zu verstehen, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (vgl. dazu Ritz, BAO3, § 295a BAO Tz 3ff).

Nur Umstände, die dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt waren, stellen ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (vgl. dazu Ritz, BAO3, § 295a Tz 1 mit Verweis auf SWK 2003, S 880, Tz 4). Tritt ein solches Ereignis vor Bescheiderlassung ein, so ist es in diesem Bescheid zu berücksichtigen.

Gegenständlich waren nun dem Finanzamt bei Erlassung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 die im Jahr 2004 übermittelte Prognoserechnung sowie die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse des Bw, also auch das Auseinanderklaffen zwischen Prognose und tatsächlichen Ergebnissen, bekannt. Wie vom Bw. eingewendet, war insbesondere aus den Abgabenerklärungen deutlich erkennbar, dass die Fremdkapitalzinsen in den Jahren 2006 und 2007 wesentlich höher waren als in der Prognoserechnung ausgewiesen und dass daraus die Abweichung gegenüber dem Ergebnis der Prognoserechnung resultiert.

Wie der den geänderten Verhältnissen (insbesondere der Zinsentwicklung) Rechnung tragenden Prognoserechnung zu entnehmen ist, steht dem in den Streitjahren (bzw. bis 2009) entstandenen wesentlich höheren Zinsaufwand in den folgenden Jahren ein wesentlich niedrigerer Zinsaufwand gegenüber. (Anm.: Sondertilgungen, die ansonsten als eine Änderung in der Bewirtschaftungsart zu betrachten wären, waren bereits in der ersten Prognoserechnung enthalten). Wenn sich aber infolge der Zinsentwicklung nach wie vor innerhalb des 23 jährigen Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen ergab bzw. ergibt, fehlte bei Erlassung der bekämpften Bescheide das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses, das - zielführend - für die intendierte Bescheidänderung gemäß § 295a BAO herangezogen werden konnte. Denn ein abgabenrelevantes Ereignis muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen ist (BFH vom 13.11.2003, V R 79/01, BStBl 2004 II 375, 378). Demzufolge bedeutet Ereignis in diesem Zusammenhang eine Änderung im abgabenrechtlichen Sachverhalt.

Fehlt ein solcher geänderter abgabenrechtlicher Sachverhalt, fehlt – wie hier streitgegenständlich zu bejahen - auch die Voraussetzung für die Anwendung des § 295 a BAO.

Stützt sich das Finanzamt auf Tatsachen, die dem Finanzamt bereits bei Erlassung der Erstbescheide bekannt waren (Zinsanstieg) und führt es weiters aus, dass auch bei Weiterrechnung der Prognose objektiv gesehen kein Gesamtüberschuss erzielbar wäre, ist hiezu anzumerken, dass diese seitens des Finanzamtes vorgenommene Betrachtung durch die Ergebnisse der der geänderten Zinsentwicklung Rechnung tragenden Prognoserechnung nicht gedeckt ist. Zutreffend ist, dass die Fremdkapitalzinsen in den Jahren 2005 – 2007 anstiegen,

jedoch ab 2009 wieder rückläufig sind. Auf Basis der neuen Prognoserechnung ergibt sich für den Beobachtungszeitraum weiterhin ein Einnahmenüberschuss.

Festzuhalten ist weiters, dass bei der zugrunde gelegten Bestimmung des § 295a BAO eine Ermessensentscheidung zu treffen ist. Das Ermessen ist iSd § 20 BAO zu begründen.

Der angeführten Bescheidbegründung kann eine derartige Ermessensbegründung nicht entnommen werden, sodass es der entscheidenden Behörde nicht möglich ist, zu überprüfen, welche Erwägungen hinsichtlich des Ermessens das Finanzamt seiner Entscheidung zugrunde legte.

Aufgrund dieser Darlegungen ist der Berufung Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. März 2010