



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Günter Schober WTH KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Erbin ihrer am 17. Februar 1997 verstorbenen Mutter. Der Nachlass, in der auch ein gemischt genutzte Grundstück enthalten war, wurde ihr mit Gerichtsbeschluss vom 28. April 1997 zur Gänze eingeworben.

Da die Bw. aus der Vermietung obiger Liegenschaft Einkünfte erzielte, beantragte sie in der Einkommensteuererklärung 1997 die Bemessung der Absetzung für Abnutzung auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten. Diese wurden dergestalt ermittelt, dass der Wert pro Quadratmeter Nutzfläche (806,34 m²) mit ATS 5.000,00 geschätzt wurde. Bei Anwendung eines AfA-Satzes von 2 % auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage von ATS 4.031.700,00 ergab sich somit eine jährliche AfA von ATS 80.634,00.

Nachdem die Veranlagungen 1997 und 1998 erklärungsgemäß erfolgten, wurden im Zuge der Durchführung der Veranlagung 1999 Ermittlungen hinsichtlich der zutreffenden AfA durchgeführt. Weiters wurde überprüft, ob die Vermietung eine Einkunftsquelle darstelle.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Jänner 2001 brachte der steuerliche Vertreter vor, die Daten der Hausverwaltung seien als realistisch anzusehen, weil die derzeit laufenden Verhandlungen über den Verkauf des Hauses als Basis ATS 5-6 Mio hätten; Baukosten (ohne Grundwert) von ATS 5.000 pro m² seien ein sehr niedriger Wert. Auch wenn man nur ATS 5 Mio erziele, seien extra für die 200 m² Grund noch ATS 5.000 pro m² zur Verfügung.

Weiters ging der steuerliche Vertreter in seiner für den Fall des Nichtverkaufs erstellten Prognoserechnung von jährlich erzielbare Einnahmen von ATS 291.000,00 aus (offenbar nach Renovierung von Wohnungen).

Als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung wurde ein Schreiben der Hausverwaltung vom 10. Jänner 2001 übermittelt, aus dem hervorgeht, dass Gespräche mit Vormerkkunden derzeit einen Verkaufserlös obiger Liegenschaft in der Größenordnung von ATS 5 bis 6 Mio. erwarten lassen. In diesem Schreiben wurde weiters darauf hingewiesen, dass für die Liegenschaft eine Sanierung der allgemeinen Teile vor allem auch der derzeit leerstehenden Wohnungen in Vorbereitung sei. Dabei würden die Wohnungen auf einen Standard gemäß Kategorie A MRG angehoben, als erzielbare Nettomiete werde mit ATS 80,00 bis 90,00 pro Quadratmeter Nutzfläche gerechnet. Davon seien fünf Wohnungen mit einer Gesamtnutzfläche von rund 235 m² betroffen.

Das Finanzamt führte sowohl die Umsatzsteuer- als auch den Einkommensteuerveranlagung vorläufig durch und wich überdies von der Einkommensteuererklärung insoweit ab, als es die geltend gemachte AfA nicht anerkannte.

Dies wurde wie folgt begründet:

“Die AfA wird, durch Nichtvorlage eines geeigneten Gutachtens, nach der Ertragswertmethode berechnet. Weiters wird bemerkt, dass lt. geltender Judikatur bei einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren der Anteil von Grund und Boden 40 % beträgt (= 2 % AfA). Einnahmen S 291.000,-- abzgl. Aufwendungen S 152.366,-- ergibt Reinertrag S 138.634,-- x 19,24 Kapitalisierungsfaktor = S 2.667.318,16 abzgl. 40 % Grund+Bodenanteil S 1.066.927,26 = S 1.600.390,90 x 2 % AfA = S 32.007,81 p.a. Der Bescheid ergeht gem. § 200 (1) BAO vorläufig, da noch nicht abgesehen werden kann, ob der Verlust aus der Vermietung des Objektes einer Einkunftsart zugeordnet (bevorstehender Verkauf des Objektes) werden kann.”

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wurden. Es wurde erklärungsgemäße Veranlagung beantragt und insbesondere auch die vorläufige Erlassung der Bescheide bekämpft.

Im Einzelnen war die Berufung wie folgt begründet:

“III.1. Zur Verletzung von Verfahrensvorschriften

a) Ermessensüberschreitung; Verletzung von Treu und Glauben

In einer Beilage (“Antrag auf Berücksichtigung fiktiver Anschaffungskosten”) zu der am 14.9.1998 eingereichten Einkommensteuererklärung 1997 unserer Klientin (Bw.) wurde die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten für das geerbte Gebäude und dessen Abschreibungsdauer offengelegt.

Die darauf aufbauenden Einkünfte und Umsätze unserer Mandantin wurden sowohl 1997 als auch 1998 laut eingereichten Abgabenerklärungen veranlagt.

Erst im Rahmen der Veranlagung 1999 beurteilte das Finanzamt die auf Basis fiktiver Baukosten von ATS 5.000,00 pro m² ermittelte, vollständig offengelegte und sowohl 1997 als auch 1998 akzeptierte Abschreibungsgrundlage als überhöht.

Im nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheid 1999 werden die fiktiven Anschaffungskosten (AfA-Bemessungsgrundlage) ohne weitere Begründung nach einer – den Verhältnissen des Einzelfalles nicht entsprechenden – Bewertungsmethode ermittelt, wobei der durchschnittlich erzielbare Mietertrag überdies um nicht regelmäßig anfallende Ausgaben 1999 und um Korrekturposten zu den Einnahmen 1999 vermindert wird.

Begründet wird dies (lediglich) mit der “Nichtvorlage” eines weder 1997 noch 1998 angeforderten Bewertungsgutachtens.

Diese Vorgangsweise verstößt zunächst gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Abgesehen davon, daß die Wertermittlung der steuerlichen Vertretung durchaus schlüssig erscheint (s.u.), hätte im vorliegenden Fall die auf den Einzelfall bezogene Interessensabwägung unter den Gesichtspunkten von Zweckmäßigkeit und Billigkeit auch unter dem Aspekt von Treu und Glauben zugunsten der Abgabepflichtigen ausfallen müssen.

Eine Begründung dafür, daß die Entscheidung gegen berechnete Interessen der Partei getroffen wurde, ist den bekämpften Bescheiden nicht zu entnehmen.

b) Verletzung des Parteigehörs

Nachdem der Fragenvorhalt vom 21.11.2000 am 25.1.2001 vollständig beantwortet und zu allen von Seiten der Veranlagungsabteilung aufgeworfenen Fragen Stellung genommen worden war, ermittelte

diese die AfA-Bemessungsgrundlage ohne weitere Begründung und unter Außerachtlassung der in den Einkommensteuerrichtlinien angeführten Grundsätze nach einer "modifizierten" Ertragswertmethode.

Diese Berechnung wurde vor Bescheiderlassung weder der Steuerpflichtigen noch ihrer steuerlichen Vertretung zur Stellungnahme vorgehalten. Laut Bescheidebegründung ergingen die nunmehr bekämpften Bescheide "aufgrund der Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens." Tatsächlich ergingen diese Bescheide jedoch, ohne daß die von der Finanzbehörde beabsichtigten Änderungen der AfA-Bemessungsgrundlage der Partei zur Kenntnis gebracht worden wären.

c) Mangelnde Bescheidebegründung

Die Wahl der von der Veranlagungsabteilung angewendeten Bewertungsmethode wäre entsprechend zu begründen gewesen. Eine derartige Begründung ist dem bekämpften Einkommensteuerbescheid nicht zu entnehmen.

Weiters fehlt dem Bescheid auch die Begründung dafür, warum von der bis dato akzeptierten und erklärungskgemäß veranlagten AfA-Berechnung der Vorjahre abgewichen wurde, ohne die Argumente der steuerlichen Vertretung entsprechend zu würdigen.

Schließlich wurden keine Gründe angeführt, warum die der Vorhaltsbeantwortung beigeschlossene Stellungnahme über den Verkehrswert des Mietobjektes nicht zumindest im Rahmen einer Substanzwertermittlung berücksichtigt wurde.

d) Unzulässigkeit der vorläufigen Veranlagung der Einkommensteuer 1999

Mit Fragenvorhalt vom 21.11.2000 wurde um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht, aus der "die Erreichung positiver Einkünfte aus dieser Vermietung" hervorgehen sollte. Dieser Aufforderung wurde seitens der steuerlichen Vertretung entsprochen und unter Ansatz der Mindesteinnahmen (!) laut u.a. Schreiben der Immobilienkanzlei ... vom 10.1.2001 schlüssig dargelegt, daß aus der gegenständlichen Vermietung nach Abschluß der Gebäudesanierung langfristig ein Einnahmenüberschuß von zumindest ATS 58.000,00 p.a. zu erwarten ist.

Im zitierten Schreiben der Kanzlei ... wird ein möglicher Verkaufserlös des Mietobjektes unter Berufung auf "Gespräche mit Vormerkkunden" mit ATS 5 Mio bis ATS 6 Mio beziffert.

Diese Bestätigung wird in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 1999 zur Rechtfertigung für die vorläufige Veranlagung herangezogen, da "noch nicht abgesehen werden kann, ob der Verlust aus der Vermietung des Objektes einer Einkunftsart zugeordnet werden kann (bevorstehender Verkauf des Objektes)." Offenbar soll zunächst beobachtet werden, ob die gegenständliche Vermietung als Einkunftsquelle beurteilt werden kann.

Für ein Abgehen von der Einkunftsquellenvermutung fehlen jedoch die rechtlichen Voraussetzungen:

Abgesehen davon, daß die Prognoserechnung keinen Zweifel an der Ertragsfähigkeit der Vermietung offenläßt, unterliegt die vermietete Liegenschaft gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen nach dem MRG. Dazu hat der VwGH mehrfach ausgesprochen, daß eine Vermietung unter derartigen Umständen als Einkunftsquelle zu gelten hat:

Bereits 1959 schränkte der VwGH ein, daß "ein Haus, das auf die Dauer gesehen niemals auch nur den bescheidensten Ertrag zu bringen vermag, als Voluptuarbesitz zu betrachten ist, soweit nicht wirtschaftliche Zwangsmaßnahmen (wie zB Mieterschutz und Mietrechtsgesetz) eingreifen (ÖStZ 1985, 26).

Im Erkenntnis vom 12.2.1986, 85/13/0008 (ÖStZB 1987, 4) hielt der VwGH fest, Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse nicht erwarten ließen, kämen als Einkunftsquelle nicht in Betracht... Eine andere Beurteilung "könnte nur dann Platz greifen, wenn die Mietzinsbildung gesetzlichen Beschränkungen unterliegt."

In späteren Judikaten bezeichnete es das Höchstgericht schließlich als "unzulässig, Liebhaberei anzunehmen, wenn Zwangsvorschriften auf dem Wohnungs- bzw. Mietensektor Überschüsse verhinderten" (VwGH 9.12.1992, 92/13/0077, ÖStZB 1993, 332; zuvor: VwGH 24.9.1986, 84/13/0039, ÖStZB 1987, 235; VwGH 26.6.1990, 89/14/0295, ÖStZB 1990, 417).

Auch Abschn. 12.3. der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) geht vom Erfordernis eines Totalgewinnes ab, wenn "sich ein Gesamtgewinn... lediglich deshalb nicht ergibt, weil von Sonderabschreibungen (z.B. § 8 Abs. 2, § 28 Abs 3 EStG 1988) Gebrauch gemacht wird, oder der Steuerpflichtige lediglich ein beschränktes Bestandsentgelt ... verlangen kann. Dies ist vor allem bei den sogenannten Kategoriemietzinsen und den Richtwertmietzinsen der Fall. Bei angemessenen Mietzinsen nach § 16 Abs. 1 MRG liegt eine gesetzliche Einnahmenbeschränkung dann vor, wenn glaubhaft gemacht wird, daß die Rahmenbedingungen voll ausgeschöpft wurden."

Da diese Voraussetzungen im Fall der Bw. gegeben sind, stellt die gegenständliche Vermietung eine Einkunftsquelle dar. Die vorläufige Veranlagung der Einkommensteuer 1999 ist daher zu Unrecht erfolgt.

e) Unzulässigkeit der vorläufigen Veranlagung der Umsatzsteuer 1999

Wie der VwGH mit Erkenntnis vom 3.11.1986, 86/15/0025, 0056 ausgesprochen hat, hat das für den Begriff "Liebhaberei" im Einkommensteuerrecht geforderte subjektive Gewinnstreben sowie das Erfordernis eines längeren Beobachtungszeitraums im Begriff der "Liebhaberei" des Umsatzsteuerrechtes "keine Berechtigung". Denn einerseits ist das Gewinnstreben für den Bereich des Umsatzsteuerrechtes keine Voraussetzung für die Beurteilung einer Tätigkeit als umsatzsteuerpflichtig - § 2 Abs. 1 UstG sieht jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen als gewerblich oder beruflich an, auch wenn die Absicht der Gewinnerzielung fehlt.

Andererseits steht für den Bereich des Umsatzsteuerrechtes idR kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung, weil insbesondere in jenen Fällen, wo am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, sofort getroffen werden muß.

Laut VwGH wird daher nur im Einzelfall und dann eine Tätigkeit i.S. des § 2 Abs 5 Z 2 UstG anzunehmen sein, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse "überhaupt nicht erwirtschaftet werden können".

Im Fall der Berufungswerberin wäre außerdem Liebhaberei schon deshalb (s.o.) nicht anzunehmen, da die Vermietung gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen unterliegt.

Die subjektive Absicht der Vermieterin zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen steht im Hinblick auf die bevorstehende Sanierung der Liegenschaft und die Standardanhebung der vermietbaren Wohnungen wohl außer Zweifel.

Zusammenfassend ist daher auch die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer 1999 zu Unrecht erfolgt.

III. 2. Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit der bekämpften Bescheide

III.2.1. Einkommensteuerbescheid 1999

a) Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten

Mit der Einkommensteuererklärung 1997 unserer Klientin wurde der Antrag auf Berücksichtigung fiktiver Anschaffungskosten gestellt. Die Ermittlung derselben wurde in einer Beilage zur Erklärung wie folgt erläutert:

Unter Zugrundelegung einer Gebäude-Nutzfläche von 806,34 m² und eines Quadratmeterpreises von ATS 5.000,00 (exklusive Grundanteil) betrugen die fiktiven Anschaffungskosten ATS 4.031.700,00).

Da die Errichtung des Gebäudes vor 1914 erfolgte, wurde eine jährliche AfA in Höhe von 2 % p.a., somit von S 80.634,00, beantragt.

Die Veranlagung wich von den erklärten Werten ab und nahm eine Neuberechnung der fiktiven Anschaffungskosten vor. Dabei wurde die AfA nach der Ertragswertmethode berechnet. Unter Zugrundelegung eines Reinertrages von ATS 138.634,00 und Anwendung eines Kapitalisierungsfaktors von 19,24 wurde ein Wert von S 2.667.318,00 ermittelt.

Dieser wurde pauschal um einen 40%-Anteil für Grund und Boden gekürzt. Unter Anwendung des unbestritten gebliebenen AfA-Satzes von 2 % p.a. betrug die jährliche AfA laut Veranlagung ATS 32.008,00.

Bevor auf die Eignung der Bewertungsmethode eingegangen wird, wäre auf folgende Mängel der vorliegenden Ertragswertermittlung hinzuweisen:

- Die langfristig zu erzielenden Mieteinnahmen wurden um die – aufgrund der Sanierung des Gebäudes derzeit nicht vermeidbaren Leerstehungen vermindert;
- die zukünftig zu erwartenden Aufwendungen wurden mit den überdurchschnittlich hohen Werten 1999 geschätzt (tatsächlich wäre ein durchschnittlich anfallender Betrag anzusetzen).

Der w.o. korrigierte Ertragswert (siehe Anlange) läge bei rd. ATS 3.623 Mio, die Jahres-AfA bei rd. ATS 72.500,00 (gegenüber rd. ATS 32.000,00 lt. Finanzamt).

Die reine Ertragswertmethode entspricht allerdings ausfolgenden Gründen nicht den Verhältnissen des Einzelfalles:

Wie auch in RZ 6442 der EStR 2000 zitiert, orientiert sich der Marktpreis von Mietobjekten grundsätzlich am erzielbaren Ertragswert. Allerdings halten die EStR ausdrücklich fest, daß die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode eine im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilende Sachverhaltsfrage ist.

Ausdrücklich wird Gleiches auch für den Bewertungsvorgang selbst gefordert.

Gerade diese Plausibilität läßt das Ergebnis der Bewertung nach der Ertragswertmethode im Anlaßfall vermissen:

Nach der Schätzungsmethode der Behörde verblieben als fiktive Anschaffungskosten inklusive Grundanteil rund S 3.308,00 je m² ; dies bei einem Objekt, dessen Neubaukosten nachweislich rund S 20.000,00 pro m² betragen!

Bei Kontrollberechnung der fiktiven Anschaffungskosten aus den Neubaukosten ist zu berücksichtigen, daß das Gebäude über 80 Jahre alt ist und unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren (= AfA 2 %) eine Gesamtnutzungsdauer von 130 Jahren unterstellt werden müßte.

Daraus ergibt sich bei linearer Verteilung ein Altersabschlag von rund 62 %, d.h. ein Baukostenanteil von rund S 7.600,00 je m² .Dieser Quadratmeterpreis entspricht fast exakt dem von der steuerlichen Vertretung zuvor inklusive Grundanteil angesetzten Betrag. Die daraus resultierende Jahres-AfA beträgt laut Beilage ATS 122.512,00.

Es wird daher die Beibehaltung der Absetzung für Abnutzung laut Einkommensteuererklärung 1999 beantragt.

b) Ermittlung des Grundanteils

Im Zuge der Veranlagung wurde der Anteil von Grund und Boden ohne weiteren Nachweis mit 40 % (= S 1,066.927,25 auf Basis Wertermittlung laut Finanzamt) angenommen. Dieser Ansatz geht von der Prämisse aus, daß der Anteil von Grund und Boden bei einem Miethaus mit einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren 20%, bei einem Abbruchgebäude dagegen 100 % beträgt.

Diese früher von der Verwaltungspraxis fallweise zugrunde gelegte Relation war schon bisher nicht anzuwenden, wenn aufgrund individueller Gegebenheiten ein abweichendes Verhältnis glaubhaft gemacht wurde.

Nach den EStR 2000 ist diese Methode bei Vorliegen eines konkreten Antrags auf Berücksichtigung eines Grundanteils von bis zu 20 % nicht mehr anzuwenden. RZ 6447: "Es bestehen keine Bedenken, bei Gebäuden, bei denen ein AfA-Satz von bis zu 2 % angesetzt wird, einen Anteil für Grund und Boden anzuerkennen, wenn dieser nicht weniger als 20 % beträgt."

Im Antrag zur Einkommensteuererklärung 1997 wurden diese fiktiven Anschaffungskosten seitens der Berufungswerberin inklusive Grundanteil mit S 7.500,00 pro m² beziffert; exklusive Grundanteil kamen S 5.000,00 pro m² zum Ansatz, was einem Grundanteil von rund 33 % entspricht.

Auch unter diesem Gesichtspunkt bestand daher seitens der Veranlagungsabteilung kein Anlaß, den erklärten Grundanteil zu erhöhen.

Zusammenfassend wird daher beantragt, die AfA erklärungskgemäß mit ATS 80.634,00 zu berücksichtigen.

c) vorläufige Veranlagung der Einkommensteuer 1999

Auf die Ausführungen unter Pkt. III.1.1.d) darf verwiesen werden.

d) Antrag auf Anwendung der EStR 2000

Laut Einführungserlaß sind die EStR 2000 auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere die Veranlagung 1999) anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben, oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen.

Im gegenständlichen Fall wären die EStR 2000 in folgenden Bereichen anzuwenden:

Einkunftsquellenvermutung:

Abschnitt 2.2., RZ 103 zu § 2 EStG erklärt die Liebhaberei-Richtlinien (LRL 1997) zum Bestandteil der EStR 2000. Demnach stellt die gegenständliche Vermietung infolge gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen jedenfalls eine Einkunftsquelle dar.

Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten:

Nach Abschnitt 21.2.2.2 zu § 28 EStG, RZ 6441 ff ist die Auswahl der richtigen Bewertung eine Sachverhaltsfrage; d.h. es muß eine den Verhältnissen des Einzelfalles entsprechende Bewertungsmethode gewählt werden.

Ermittlung des Grundanteils:

Laut Abschnitt 21.2.5 zu § 28 EStG, RZ 6447 ist ein Grundanteil von bis zu 20 % nicht zu beanstanden, sofern die AfA 1,5 % bzw. 2 % p.a. beträgt.

III.2.2. Umsatzsteuerbescheid 1999

Hinsichtlich der Einwendungen gegen die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer 1999 darf auf die Ausführungen unter Punkt III.1.1.e) verwiesen werden."

Aufgrund einer Grundbuchsabfrage ist ersichtlich, dass die in Rede stehende Liegenschaft per 31. März 2003 von der Bw. verkauft wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Grundsatz von Treu und Glauben

Wenn die Bw. zunächst den Grundsatz von Treu und Glauben deshalb verletzt sieht, weil das Finanzamt von der 1997 und 1998 zunächst anerkannten AfA im Streitjahr abgewichen ist, so ist sie zunächst darauf zu verweisen, dass dieser Grundsatz nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt (vgl. zB VwGH 18.12.1996, 94/14/0151; 19.11.1998, 98/15/0150; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², Rz 9ff zu § 114). Wenn weiters auf die "auf den Einzelfall bezogene Interessensabwägung unter den Gesichtspunkten von Zweckmäßigkeit und Billigkeit" hingewiesen wird, ist hierzu zu betonen, dass die in § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG geregelte Wertermittlung auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten der Abgabenbehörde keinerlei Ermessen einräumt. Dieser Vorwurf geht daher ins Leere.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes, von einer als unrichtig erkannten AfA-Bemessungsgrundlage auch in einem Folgejahr abzuweichen, ist somit vom Prinzip her nicht zu beanstanden.

2) Vorliegen einer Einkunftsquelle, vorläufige Veranlagung

2.1. Wie aus der oben in den relevanten Teilen wörtlich wiedergegebenen Berufungsschrift erkennbar ist, wendet sich die Bw. gegen die vorläufige Veranlagung mit der Begründung, für ein Abgehen von der Einkunftsquellenvermutung (Anm.: gemeint offensichtlich des § 1 Abs. 1 LiebHVO) fehlten die rechtlichen Voraussetzungen.

2.2. Hierzu ist an dieser Stelle festzuhalten, dass es sachverhaltsmäßig unbestritten feststeht, dass die streitgegenständliche Liegenschaft von Todes wegen im Februar 1997 erworben und im März 2003 veräußert wurde. Die Überschussrechnungen der Jahre 1997-2001 bieten folgendes Bild:

Bei Jahreseinnahmen von stets unter ATS 100.000 (ohne Versicherungsvergütungen) waren folgende Leerstehungen zu verzeichnen (jeweils in ATS):

1997	23.740
1998	51.510
1999	31.293
2000	32.279
2001	55.674

Daraus ist ersichtlich, dass die Leerstehungen – sieht man von einem kurzfristigen Rückgang im Jahr 1999 ab, der aber möglicherweise auf die im Vergleich zu 1998 unterschiedliche Behandlung der Hauseigentümerwohnung zurückzuführen ist – tendenziell ansteigen. Aus dem oben zitierten Schreiben der Hausverwaltung vom 10. Jänner 2001 ist überdies klar erkennbar, dass jedenfalls bereits zu diesem Zeitpunkt und mit Gewissheit auch schon im Jahr 2000 Verkaufsabsicht angenommen werden muss.

2.3. Hieraus ergibt sich, dass hinsichtlich der leerstehenden Wohnungen keinerlei Absicht bestanden hat, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (ab welchem Zeitpunkt, wird noch zu klären sein). Vielmehr kann schon wegen des langjährigen Leerstehens dieser Wohnungen angenommen werden, dass der Zweck hierfür darin zu sehen ist, das Miethaus günstiger zu veräußern, wofür auch spricht, dass offenkundig nur die notwendigsten Reparaturen durchgeführt wurden.

Trifft dies aber zu, und ist überdies der Veräußerungserlös wie in vorliegendem Fall wegen Ablaufs der Spekulationsfrist nicht steuerbar, so liegt insoweit keine Einkunftsquelle vor. Die mit den leerstehenden Wohnungen zusammen hängenden Aufwendungen wären daher nicht abzugsfähig. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang beispielsweise auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.4.2003, 98/13/0127, aus dem sich ergibt, dass sog. "vorweggenommene Werbungskosten" nur dann vorliegen, wenn der auf Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung tritt. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst wird.

2.4. Die Aufwendungen sind daher begrifflich im Vorfeld einer Liebhabereibeurteilung ange-

siedelt. Die Ausführungen des Bw. in Hinblick auf Einkunftsquellenvermutung und mietrechtliche Einschränkungen können daher als nicht entscheidungsrelevant auf sich beruhen.

3) Unterlassung von Ermittlungen

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO "kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides ... 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 ... können."

Das Finanzamt hat unter den oben abgeführten Aspekten nicht geprüft, ob auch bereits im Streitjahr die Vermietungsabsicht hinsichtlich der leerstehenden Wohnungen aufgegeben war. Sollte dies der Fall sein – was zwar wahrscheinlich ist, aber derzeit nicht mit Sicherheit feststeht – ist es weiters erforderlich, festzustellen, welche Aufwendungen den steuerlich nicht anzuerkennenden leerstehenden Wohnungen direkt zuordenbar sind. Nicht direkt zuordenbare Aufwendungen, wie etwa AfA, Verwaltungshonorar und die die allgemeinen Teile des Hauses betreffenden Instandhaltungsaufwendungen wären aliquot (idR nach dem Nutzflächenschlüssel) auf die vermieteten und die leerstehenden Wohnungen aufzuteilen. Ebenso ist in Hinblick auf den Vorsteuerabzug vorzugehen.

4) Bescheidaufhebung, Ermessensübung

Die angefochtenen Bescheide konnten somit gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 1. Instanz aufgehoben werden.

Für die Ermessensübung war maßgebend, dass auch hinsichtlich der endgültig zu erklärenden bzw. noch zu veranlagenden Folgejahre gleichartige Ermittlungen getätigt werden müssen, weshalb es zweckmäßig ist, diese gemeinsam für alle Veranlagungsjahre vorzunehmen.

Billigkeitsgründe, die gegen eine Aufhebung sprechen könnten, sind nicht ersichtlich.

Trotz Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte über die gegenständliche Berufung gem. § 284 Abs. 5 iVm Abs. 3 BAO in nichtmündlichem Verfahren abgesprochen werden.

5) Fiktive Anschaffungskosten

Für das fortzusetzende Verfahren ist festzuhalten, dass die von der Bw. vorgenommene Ermittlung der noch strittigen fiktiven Anschaffungskosten auf Basis des Ertragswertes – wie in der Beilage zur Berufung (S 38/1999) dargestellt – nicht unschlüssig erscheint. Zwar geht die Berechnung von einer Vollvermietung aus und berücksichtigt keine Leerstehungen; wenn es aber tatsächlich zu einem Ausscheiden der auf die leerstehenden Teile des Hauses entfallenden Aufwendungen kommt, ist der auf den Vermietungsbereich entfallende Anschaffungswert wohl als angemessen anzusehen. Keinesfalls könnten aber ungeprüft Rückschlüsse vom tatsächlich 2003 bezahlten Kaufpreis auf die fiktiven Anschaffungskosten erfolgen, da einerseits der zeitliche Abstand zum unentgeltlichen Erwerb zu groß ist, andererseits der Kauf offensichtlich im Rahmen eines Bauherrnmodelles stattgefunden hat, wofür andere kaufpreisbeeinflussende Faktoren maßgeblich sind als bei einem (privaten) ertragsorientierten Erwerber.

Wien, 27. Februar 2004