

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, E-Straße-xx, über die Beschwerden vom 15. Februar 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, Gde X, S-Straße-yy, vom 10. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2014 sowie über die Vorlageanträge vom 5. April 2019 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 vom 11. März 2019 werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

II. beschlossen:

Die Vorlageanträge betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014, Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2014 jeweils vom 5. April 2019 werden gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO iVm § 264 Abs. 5 BAO idgF als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog in den Beschwerdejahren als FB Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Vertrag vom 30. November 1999 erwarb der Bf. die 1.051 m² große Liegenschaft EZ abc Grundbuch xyz Z, bestehend aus GSt. defg und GSt. hijk (mit Beschluss vom 21.5.2002 wurden beide Grundstücke zu GSt. hijk vereinigt), gegen monatliche

Leibrentenzahlungen iHv 2.200,00 ATS (= 159,88 €; lt. vorgelegter Berechnung des Bf. beträgt der diesbezügliche Rentenbarwert 22.889,00 €). Ein 502 m² großer Teil der gegenständlichen Liegenschaft wurde bereits im September 1999 in Bauland umgewidmet (vgl. entsprechende Anfragebeantwortung der Marktgemeinde Z vom 5.12.2018). Mit Kaufvertrag vom 25. Juni 2014 hat der Bf. die in Rede stehende Liegenschaft an die Ehegatten LT um pauschal 250.000,00 € veräußert; es wurde diesbezüglich Immobilienvertragssteuer iHv 8.750,00 € abgeführt.

Mit Bescheiden vom 10. Dezember 2018 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (datiert ebenfalls mit 10.12.2018). Dabei ging es im Hinblick auf die gegenständlichen Wiederaufnahmen davon aus, dass es sich beim erst im Vorhalteverfahren bekanntgegebenen Rentenbarwert iHv 22.889,00 €, bei dem auf Basis eines Immobilienpreisspiegels 2002 mit 152.758,00 € (145,35 € pro m²) ermittelten gemeinen Wertes und (allein 2014 betreffend) hinsichtlich der im September 1999 erfolgten Umwidmung um neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 BAO handle; einkommensteuerlich ging die Abgabenbehörde damit davon aus, dass der Rentenbarwert unter 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes liege, dementsprechend von keiner angemessenen Gegenleistung bzw. von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen sei und folgedessen die jährlichen Rentenzahlungen iHv 1.918,68 € nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien; gleichzeitig versagte das Finanzamt auch den geltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel (PC-Abschreibung, Büromaterial, etc.; 2012: 710,13 €, 2013: 730,28 €, 2014: 632,78 €) die Anerkennung als Werbungskosten, zumal der Arbeitgeber des Bf. sämtliche erforderlichen Arbeitsmittel für seine Tätigkeit zur Verfügung stelle. Unter Berufung auf § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ermittelte die Abgabenbehörde die Immobilienvertragssteuer 2014 mit 22.482,16 € [vgl. die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in den (zusätzlichen) Bescheidebegründungen (Verf67) vom 10.12.2018].

Auf Grund der aus dem (neuen) Einkommensteuerbescheid 2014 vom 10. Dezember 2018 resultierenden Nachforderung in Höhe von 14.778,00 € wurden dem Bf. mit Bescheid vom selben Tag außerdem Anspruchszinsen für das Jahr 2014 iHv 689,89 € vorgeschrieben.

Nach entsprechender Fristverlängerung erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 15. Februar 2019 *"Beschwerde betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, der Immobilienvertragssteuer 2014 sowie der Festsetzung von Anspruchszinsen vom 10.12.2018"* und führte dazu Folgendes (wörtlich) aus:

"Im Zuge einer Vorbescheidkontrolle betreffend Werbungskosten und Sonderausgaben (Renten), vermutlich wegen einer Kennzahlenänderung in der Einkommensteuererklärung erfolgte im e-mail-Verkehr und persönlicher Vorsprache meinerseits eine genaue Sachverhaltsdarstellung den Fall betreffend. Ein gesonderter Vorhalt wie in der Bescheidebegründung angegeben im Zusammenhang mit den Renten und der

Immobilienenertragsteuer ist an mich nie ergangen bzw. habe ich einen solchen zu den in Streit stehenden Punkten nicht erhalten.

Bereits im Rahmen des Wechsels von der allgemein- zur betrieblichen Veranlagung wegen den Vermietungseinkünften und dem damaligen Grundstücksverkauf, mit dessen Erlös das gekaufte Mietobjekt finanziert worden ist, wurden alle Unterlagen und Sachverhalte offen gelegt.

Wiederaufnahmen der Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014

Immobilienenertragsteuer und Sonderausgaben (Renten)

Beim betreffenden Grundstück (Grundbuch xyz, EZ abc, GSt hijk) handelt es sich um einen entgeltlichen Erwerb mittels Leibrentenvertrag. Zwischen Käufer und Verkäufer besteht kein (verwandtschaftliches) Naheverhältnis und ist somit fremdüblich.

Ursprünglich bestand das Grundstück aus den GSt defg und GSt hijk. Ein Teil der Liegenschaft wurde bereits vor dem Erwerb am 30.11.1999 mit Leibrentenvertrag im Sept. 1999 vom Rechtsvorgänger in Bauland umgewidmet, da beide Grundstücke einzeln zu klein gewesen wären, um ein Einfamilienhaus bauen zu können. Mit Beschluss vom 21.05.2002 des Bezirksgerichts X wurden beide Grundstücke zu GSt hijk vereinigt. Vor Kauf des Grundstückes erfolgte eine mehrmalige gemeinsame Begehung von Käufer und Verkäufer und es war beiden Seiten klar, dass wenn man das Grundstück bebauungsfähig machen will, noch sämtliche Zusatzkosten entstehen, wie Zufahrt, Stützmauer wegen den topographischen Verhältnissen usw. Diese Zusatzkosten waren meinerseits zu tragen, welche eine Summe von € 12.890,49 betragen haben.

Zur Höhe der monatlichen Leibrente wären ursprünglich ATS 2.000,00 zwischen Verkäufer und Käufer vereinbart gewesen mit jährlicher Indexanpassung. Da dies jedoch bankentechnisch (Dauerauftrag) zu kompliziert gewesen wäre, jedes Jahr neu anzupassen und ebenso einen passenden Indexwert jährlich zu finden, wurde eine von Anfang an monatliche Pauschalsumme in Höhe von ATS 2.200,00 vereinbart.

Laut Wiederaufnahmebescheide wurde einfach ein Wert aus dem Immobilienpreisspiegel 2002 im Bezirk X herangezogen und prozentual auf einen Wert auf das Jahr 1999 zurückgerechnet und als gemeiner Wert angegeben. Dies entspricht niemals den tatsächlichen Verhältnissen und Begebenheiten oder Beschaffenheit und konkrete Lage bezogen auf ein einzelnes Grundstück im Besonderen, da es sich nur um allgemeine Richtwerte in einem Bezirk oder einer Region handelt. Lt. Auskunft der Marktgemeinde Z konnte das Bauamt keine Angaben machen, wie hoch die Grundstückspreise in den 90er Jahren in Z, gegenständlich in GT in etwa waren, bzw. waren keine Unterlagen über Grundstücksverkäufe vorhanden. Auch ist gesagt worden

vom Bauamtsleiter, dass die Grundstückspreise generell total unterschiedlich je nach Grundstück und Beschaffenheit ausfallen und dementsprechend auch sehr unterschiedlich zu bewerten sind. Der errechnete gemeine Wert lt. Wiederaufnahmebescheide ist viel zu hoch. Dazu muss man die Beschaffenheit des Grundstückes genauer betrachten. Es ist oberhalb eine kleine Flachfläche, fällt dann runter in einen Steilhang, dann kommt eine Rinne bzw. Mulde, wo sich das ganze Wasser, welches vom "PL" runter kommt,

ansammelt, und läuft dann vorne zu einem Dreieck zusammen. Es handelt sich nicht um ein gutes und formgerechtes Grundstück zum Bebauen, da oberhalb der Bauabstand zu klein wäre, unterhalb sich Wasser ansammelt und vorne wieder zu schmal Richtung Dreieck auslaufend ist. Auch muss bei einer Bebauung die Zufahrt entsprechend berücksichtigt werden. Aufgrund dessen war es notwendig, eine Stützmauer zu bauen sowie eine akzeptable Zufahrt war zum Kaufzeitpunkt noch nicht gegeben und die bezahlten € 12.890,49 sind zum Rentenbarwert in Höhe von € 22.889,00 hinzuzurechnen (die bereits tatsächlich geleisteten Leibrentenzahlungen sind zwischenzeitlich wesentlich höher). Damit das Grundstück überhaupt bebaubar ist, müsste man noch die Mulde professionell auffüllen lassen, was bei einem "normalen" Grundstück nicht der Fall ist und Abwasserrohre, Drainagen und Gummiabdichtungen sowie einen Schutz und Ableitung gegen das von oben drängende Wasser machen, welche zu den bereits geleisteten Kosten in Höhe von € 12.890,49 noch eine weitere Summe an Zusatzkosten verursachen würde und dies mit dem Verkäufer beim Begehen des Grundstückes und der Kaufpreisfindung zur Rentenzahlung besprochen worden ist und dass diese Kosten dann jedenfalls der Käufer zu tragen hat.

Die unmittelbar an mein Grundstück angrenzende Liegenschaft GSt-Nr. Imno mit einer Grundstücksfläche von 880 m² wurde am 7.6.1994 um ATS 803.000,00 (€ 58.356,00) fremdüblich verkauft, was einen m²-Preis von € 66,00 ergibt. Umgerechnet auf meine Grundstücksgröße wären dies € 69.366,00, d.h., der Rentenbarwert mit den bereits geleisteten Zusatzkosten übersteigt die Hälfte dieses Wertes. Dabei handelt es sich nicht nur um einen gemeinen Richtwert, sondern um einen tatsächlichen realen vergleichbaren Wert eines Grundstückverkaufs, nämlich als unmittelbares Nachbargrundstück.

Dabei muss berücksichtigt werden, dass bei diesem Grundstück die topographischen Verhältnisse wesentlich besser sind und das Problem mit dem Wasser nicht hat und die Grundstücksfläche eine bessere und schönere Form hat wie meine. Würde man nun diesen Preis hochrechnen mit einem Indexwert bis zum Kauf meines ehemaligen Grundstückes 1999, müsste man noch allfällig anstehende und notwendige und noch nicht geleistete Zusatzkosten (wegen Wasserdruck, Mulde, etc.) für eine Bebauung bei meinem Grundstück ebenfalls hinzurechnen, was bei dem Nachbargrundstück nicht der Fall war, sowie ein entsprechender Abschlag wegen der ungünstigen Flächenform. Sohin kann mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Rentenbarwert zuzüglich der bereits geleisteten Kosten und zuzüglich der noch anfallenden Kosten für eine Bebauung und einem Abschlag in Vergleich gestellten Kaufpreis samt Index mehr als die Hälfte überstiegen hätte.

Als weiteres Beispiel wird das übernächste unmittelbare Nachbargrundstück GSt-Nr. pqrs angeführt, welches ebenso fremdüblich am 18.10.1994 verkauft wurde. Hier war der Kaufpreis ATS 611.240,00 (€ 44.420,00) für eine Fläche von 1.036 m². Dies ergibt ein m²-Preis von € 43,-, umgerechnet auf mein Grundstück einen Wert von € 45.193,00. Der Wert des Grundstückes GSt-Nr. pqrs im Vergleich zu GSt-Nr. Imno ist deswegen niedriger, weil dieses Grundstück am Ende auslaufend in zwei Zacken mündet und deshalb keine

ideale Grundstücksform bzw. -fläche aufweist. Auch bei diesem Vergleich übersteigt der Rentenbarwert samt Zusatzkosten zuzüglich noch nicht geleisteten notwendige Kosten für eine Bebauung deutlich mehr als die Hälfte dieses Kaufpreises und Vergleichswertes. Hier handelt es sich um real erzielte Kaufpreise in gleicher Gegend und unmittelbarer Lage und nicht wie vom Finanzamt viel zu hoch angesetzten Richtwert im Bezirk X. Deshalb war die bereits bezahlte und pauschale Ermittlung der Immobilienertragsteuer 2014 gem. § 30 Abs. 4 Z 2 EStG der XY Wirtschaftstreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft richtig berechnet. Es war nie beabsichtigt, mein Grundstück zu verkaufen, jedoch sind viele Jahre später, als das Grundstück noch in meinem Eigentum war, Nachbarn unerlaubt über das Grundstück gefahren, wodurch ich gezwungen war, einen 2-jährigen Prozess zu führen, welchen ich in 1. und 2. Instanz gewonnen hatte. Da ich dann zu diesem Zeitpunkt bereits eine Wohnung hatte und der nachbarschaftliche Frieden gestört war, war für mich eine Bebauung des Grundstückes hinfällig geworden. Im Zuge dieses Prozesses hatte ein weiterer Grundstücksnachbar, der vor Gericht auch als Zeuge geladen war, an meinem damaligen Grundstück ein sehr hohes Interesse, es zu kaufen, falls ich es eben verkaufe, damit niemand neben seinem Haus bauen kann. Aus diesem Grund erzielte ich auch einen sehr guten und weitaus auch erhöhten Verkaufspreis, mit dessen Erlös ich dann folglich die inzwischen vermietete Wohnung finanzierte. Zudem ist in GT erst die letzten 10 Jahre massiv zugebaut worden, da Grundstücke immer knapper werden. Mein ehemaliges Grundstück ist bis zum jetzigen Zeitpunkt nach wie vor unbebaut. Es handelt sich somit eindeutig um einen entgeltlichen Erwerb und einer Kaufpreis- und nicht Unterhalts- oder Versorgungsrente. Die Rentenzahlungen wurden zu Recht ab dem Zeitpunkt der Überschreitung der Hälfte eines wahren (und nicht nur "gemeinen") Wertes bei den Sonderausgaben als Kaufpreis- bzw. Leibrente in Abzug gebracht.

Arbeitsmittel als Werbungskosten

Im Zuge einer Besprechung ist mir hieramtlich gesagt worden, dass jedenfalls auch bei Fb Kosten für Arbeitsmittel (Computer, Internet, etc.) unter Abzug von 40% Privatanteil lt. Steuerbuch abgesetzt werden können, sofern ein privater PC vorhanden ist. Ab diesem Zeitpunkt machte ich diese Ausgaben auch geltend. Ich verwende den privaten PC zB für amtliche e-mails, auch im Urlaub. Dazu muss auch erwähnt werden, dass ich während des 2-jährigen Prozess wie bereits geschildert nur über den Privatlaptop Schriftverkehr mit meinem Anwaltsbüro führte, ebenso den gesamten

Verwaltungsverkehr im Zusammenhang mit dem Grundstück und in Folge mit dem Kauf meiner Wohnung, sowie in weiterer Folge für den Schriftverkehr im Zusammenhang mit der Vermietung selbst, mit Firmen und vor allem mit der Haus- und Mietverwaltung und der Zusammenstellung meiner Steuererklärung sowie der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für die Mieteinkünfte (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

Sollte jedoch die Meinung vertreten werden, dass dies nicht zulässig ist und die Arbeitsmittel (im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften) zur Gänze vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird und somit auch nicht durch obige Erklärung und

Verwendung des PC nicht nur im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften nicht abzugsfähig ist, so nehme ich dies zur Kenntnis."

Das Finanzamt wies in der Folge die Beschwerden vom 15. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014 mit Beschwerdevorentscheidungen vom 11. März 2019 wie auch die Beschwerde vom 15. Februar 2019 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Mai 2019 als unbegründet ab; auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde in den entsprechenden Bescheidbegründungen wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 5. April 2019 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht, wiederholte dabei das oben dargestellte Beschwerdevorbringen und brachte in Erwiderung zu den Beschwerdevorentscheidungen 2012, 2013 und 2014 noch Nachstehendes (wörtlich) vor:

"Klar und deutlich wurde in meiner Beschwerde, im Gegensatz zur widersprüchlichen Behauptung und "Begründung" in der Beschwerdevorentscheidung, genau erläutert und ausgeführt und nicht nur glaubhaft gemacht, sondern durch eine Tatsache mit Zahlenmaterial bewiesen und nachgewiesen, wie es zur fremdüblichen Entgeltlichkeit im Zusammenhang des Grundstückserwerbes gekommen ist und zwar mit zwei realen Vergleichswerten und nicht einem allgemein gemeinen durchschnittlichen Richtwert im Bezirk X und dass die Hälfte des Rentenbarwertes mit zusätzlichen Kosten die beiden realen Vergleichswerte um mehr als die Hälfte überschreitet. Dies wurde in der Beschwerdevorentscheidung keinesfalls gewürdigt oder darauf eingegangen. Es wurde klar und deutlich dargelegt, warum der Wert meines ehemaligen Grundstückes von einem aus dem Immobilienpreisspiegel im Bezirk X "gemeinen Wert" abweicht und warum man nicht einen allgemeinen Richtwert als Vergleich heranziehen kann, bzw. wurde klar und deutlich durch zwei Nachbargrundstücke ein unmittelbarer Vergleich angestellt, die nicht irgendwo im Bezirk X liegen, sondern unmittelbar an meinem ehemaligen Grundstück und somit auch in gleicher Lage und Ortschaft liegen, der Wert und im Vergleich im Einzelnen die Abweichungen und Sonderheiten zu meinem ehemaligen Grundstück erläutert. Es ist nicht Aufgabe des Beschwerdeführers, den durch das Finanzamt festgesetzten gemeinen Wert in der Wiederaufnahme zu widerlegen oder zerplücken, denn dies wurde ohnehin durch die 2 Beispiele der beiden Nachbargrundstücke verdeutlicht. Und dabei handelt es sich um reale und keine

Richtwerte, die eine Richtung oder Einschätzung vorgeben. Bei mehrmaligen Besprechungen mit dem zuständigen Veranlagungsteam wurden die 2 Nachbargrundstücke angesprochen als Vergleichswert, dessen Werte und Kaufpreise ich erst im nach hinein erhalten hatte und somit in der Beschwerde angeführt hatte. Die Beschwerdevorentscheidung liegt im Widerspruch in ihrer Aussage und Begründung zu dem, was in der Beschwerde angeführt und nachgewiesen worden ist. Weiteres wurde in der Beschwerdevorentscheidung angeführt, die allfällig erzielten Kaufpreise könnten nicht unmittelbar durch Umrechnung auf die Anzahl der m² des gegenständlichen Grundstücks

als gemeiner Wert herangezogen werden. Dazu ist zu sagen, dass es 1. nicht nur um irgendeinen gemeinen "Richtwert im Bezirk X wie in der Wiederaufnahme herangezogen, handelt, sondern vor allem um reale und fremdüblich erzielten Werte in unmittelbarer Lage und Ortschaft handelt und 2. wurde in der Wiederaufnahme auch nichts anderes gemacht, als einen gemeinen Wert auf die Anzahl der m² umzurechnen. Wie auch sonst soll man einen Wert oder m²-Preis ermitteln können, ohne ihn auf die Grundstücksgröße umzurechnen und somit einen Vergleich anstellen können, ob der Rentenbarwert samt Zusatzkosten um mehr als die Hälfte dieser realen Kaufpreise übersteigt?!!

Dasselbe betrifft die Arbeitsmittel und Werbungskosten. Am 22.10.2018 wurde im Zuge der Vorbescheidkontrolle eine Aufstellung vorgelegt über die Arbeitsmittel und Werbungskosten. In der Beschwerde selbst wurde die Verwendung von Arbeitsmitteln begründet, auch im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften und wie und warum diese Werbungskosten und Arbeitsmittel abgesetzt worden sind (siehe Beschwerde!). In Bezug auf die Prozessführung, den Grundstücksverkauf oder anschließenden Wohnungskauf zur Vermietung könnte man das auch unter nachträgliche Werbungskosten fassen. Ebenso wurde am Schluss der Beschwerde angeführt: "Sollte jedoch die Meinung vertreten werden, dass dies nicht zulässig ist und die Arbeitsmittel (im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften) zur Gänze vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird und somit auch nicht durch obige Erklärung und Verwendung des PC nicht nur im Zusammenhang mit nichtselbständigen Einkünften nicht abzugsfähig ist, so nehme ich dies zur Kenntnis." Darüber hat die Abgabenbehörde zu entscheiden. Nicht aber zur Kenntnis nehme ich den Spruchinhalt in der abweisenden Begründung in der Beschwerde vorentscheidung.""

Das Finanzamt legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 15. Mai 2019 verwies die Abgabenbehörde betreffend der Berücksichtigung der Leibrentenzahlungen als Sonderausgaben, zumal im Vorlageantrag inhaltlich kein neues Vorbringen erstattet worden sei, auf die Begründung der Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 sowie die jeweils entsprechende Beschwerde vorentscheidung. Hinsichtlich der Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten (Arbeitsmittel) werde sowohl in der Beschwerde als auch im

Vorlageantrag vorgebracht, dass der private Computer sowie das Internet unter Abzug eines 40%igen Privatanteils für amtliche E-Mails, auch im Urlaub, verwendet worden sei. Darüber hinaus sei der Schriftverkehr mit dem Anwaltsbüro im Rahmen eines zweijährigen Prozesses über die widerrechtliche Befahrung des gegenständlichen Grundstücks durch Nachbarn über diesen Computer geführt worden, ebenso der Verwaltungsverkehr in Zusammenhang mit dem Grundstück sowie der Kauf einer Wohnung, der Schriftverkehr in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung sowie der Erstellung der Steuererklärung und der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Mieteinkünfte. Zur dargestellten Begründung der Geltendmachung dieser Arbeitsmittel sei auszuführen, dass die Argumentation, dass "amtliche E-Mails" auch im Urlaub

verschickt würden - insbesondere da auch keine Vereinbarung über Teleworking bestehe - eine berufliche Verwendung des privaten Computers und Internets nicht zu begründen vermöge. Der darüber hinaus geführte Schriftverkehr stehe einerseits nicht in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. und handle es sich andererseits auch nicht um zu berücksichtigende Werbungskosten in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie privater Grundstücksveräußerung. Weder Ausgaben im Zusammenhang mit der Führung eines Prozesses über die widerrechtliche Befahrung eines Grundstücks noch der "Verwaltungsverkehr" bezüglich des Grundstücks noch bezüglich des Kaufs der Wohnung würden Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung darstellen. Ebenso wenig stellten diese - wie im Vorlageantrag angeführt worden sei - nachträgliche (gemeint seien eventuell vorweggenommene) Werbungskosten in Zusammenhang mit der am 1. August 2015 begonnenen Vermietung einer Wohnung dar. Insbesondere sei der Kaufvertrag über die Wohnung seitens des Bf. am 1. Dezember 2014 unterzeichnet worden. Es sei daher davon auszugehen, dass Schriftverkehr in Zusammenhang mit der späteren Vermietung der Wohnung nicht im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 bis 2014 angefallen sei und somit nicht als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen sei. Insgesamt werde daher weder nachgewiesen noch glaubhaft dargelegt, dass das in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit angesetzte Werbungskostenpauschale übersteigende Werbungskosten angefallen seien oder diese Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entstanden seien.

Hinsichtlich der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung im Jahr 2014 werde ebenfalls mangels eines erweiterten Vorbringens des Bf. im Rahmen des Vorlageantrags auf die Ausführungen in der Begründung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheids 2014 sowie der entsprechenden Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Hinsichtlich der Anspruchszinsen 2014 sei der Vorlageantrag vom 5. April 2019 eingebracht worden, als über die Beschwerde vom 15. Februar 2019 noch nicht mittels Beschwerdeverentscheidung abgesprochen worden sei. Die entsprechende Beschwerdeverentscheidung sei nachträglich am 14. Mai 2019 abgefertigt worden.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss eine Bescheidbeschwerde enthalten: a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet; b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und d) eine Begründung.

Bei Beurteilung der Frage, gegen welchen Bescheid eine Beschwerde als erhoben anzusehen ist, ist der gesamte Inhalt der Beschwerdeschrift, nicht nur die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides und die Anfechtungserklärung, sondern auch der dazu

allenfalls in Widerspruch stehende Beschwerdeantrag und die Beschwerdebegründung, zu berücksichtigen [vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 250 E 34 (Stand: 1.9.2014, rdb.at)]. Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Bescheidbeschwerde hervorgeht, wogegen sie sich richtet (vgl. Ritz, BAO⁶, § 250 Tz 5, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 7, mit Verweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen. Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; VwGH 22.12.2005, 2001/15/0004; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170). Die Entscheidung über beide Beschwerden kann auch in einer Entscheidung verbunden werden (vgl. VwGH 24.6.1986, 86/14/0014). Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid aber unerledigt gelassen und lediglich über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung *inhaltlich rechtswidrig* (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193; siehe dazu auch Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 7).

Im konkreten Fall ist aus den vorgelegten Akten klar erkennbar und ergibt sich nach Einsicht in den elektronischen Veranlagungsakt des Finanzamtes zweifelsfrei, dass der Bf. auch gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014 vom 10. Dezember 2018 Beschwerde erhoben hat und keine diesbezüglichen Beschwerdeverentscheidungen ergangen sind. Es hat diese Beschwerden auch nicht (direkt) an das BFG vorgelegt (vgl. den Vorlagebericht vom 15.5.2019). Das Finanzamt ging offenbar davon aus, dass mit den Beschwerden vom 15. Februar 2019 nur die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 sowie der Anspruchszinsenbescheid 2014 angefochten wurden (vgl. dazu die Beschwerdeverentscheidungen des Finanzamtes vom 11.3.2019 bzw. vom 14.5.2019).

Das Anbringen des Bf. vom 15. Februar 2019 ist - wie im Verfahrensgang dargestellt - mit "*Beschwerde betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, der Immobilienertragsteuer 2014 sowie der Festsetzung von Anspruchszinsen vom 10.12.2018*" bezeichnet.

Damit hat der Bf. grundsätzlich eindeutig die angefochtenen Bescheide (§ 250 Abs. 1 lit. a BAO) bezeichnet und ist sohin klargestellt, dass die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014, der Einkommensteuerbescheid 2014 und der Anspruchszinsenbescheid 2014, jeweils vom 10. Dezember 2018, angefochten

sind. Eine Anfechtung der Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013, ebenfalls vom 10. Dezember 2018, ergibt sich allein hieraus nicht.

In der Begründung dieses Anbringens (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO), in welcher der Bf. im Übrigen - fett unterlegt - wiederum ausdrücklich auf die Wiederaufnahmen (**"Wiederaufnahmen der Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014"**) Bezug nimmt, kommt hinreichend klar zum Ausdruck, dass der Bf. der Ansicht ist, dass der Rentenbarwert nicht unter 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes liege, dementsprechend von einer angemessenen Gegenleistung bzw. von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen sei, und er sich damit zweifelsohne auch gegen den von der Abgabenbehörde auf Basis eines Immobilienpreisspiegels 2002 mit 152.758,00 € ermittelten und als neu hervorgekommene Tatsache gewerteten gemeinen Wertes wandte. Die in Rede stehenden Ausführungen sind, nimmt der Bf. darin klar auch auf den strittigen Sonderausgabenabzug der in Rede stehenden Rentenzahlungen, auf den fraglichen Werbungskostenabzug betreffend Arbeitsmittel sowie in der Überschrift auf die Immobilienertragsteuer Bezug, jedenfalls geeignet, Beschwerden auch gegen die entsprechenden Sachbescheide (Einkommensteuer 2012 bis 2014) zu begründen.

Dadurch, dass das Finanzamt nur über die Sachbescheide entschieden und die Beschwerden betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2012 bis 2014 unerledigt gelassen hat, hat es seine Entscheidungen (Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014 vom 11. März 2019) mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und waren diese entsprechend den obigen Ausführungen als rechtswidrig aufzuheben.

Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine im Rechtsbestand befindliche Beschwerdevorentscheidung voraus (vgl. Ritz, BAO⁶, § 264 Tz 6, mit Verweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Da einerseits im Hinblick auf die Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren 2012 bis 2014 keine Beschwerdevorentscheidungen erlassen wurden und andererseits betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 die erlassenen Beschwerdevorentscheidungen infolge Aufhebung aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, erweisen sich die diesbezüglichen Vorlageanträge (nach Ansicht des erkennenden Richters richten sich die Vorlageanträge aus den oben dargelegten Gründen zweifelsfrei auch gegen die Wiederaufnahmebescheide) als unzulässig und waren diese daher gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO iVm § 264 Abs. 5 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014 mit Beschluss als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. dazu auch BFG 14.1.2015, RV/1100275/2012; BFG 8.7.2015, RV/5100506/2014; BFG 9.11.2015, RV/7102428/2013; BFG 17.1.2018, RV/1100955/2015).

Es wird in weiterer Folge Sache des Finanzamtes sein, zunächst mit Beschwerdevorentscheidungen die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide und dann über jene (durch die Aufhebung noch unerledigten Beschwerden) gegen die

Einkommensteuerbescheide zu entscheiden, alternativ die Entscheidung über beide Beschwerden in einer Entscheidung zu verbinden.

Festsetzung von Anspruchszinsen für 2014:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (vgl. Ritz, SWK 2001, Seiten 27 ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. dazu Ritz, BAO⁶, § 205 Tzen 32 ff; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu Recht, da der neue (im wieder aufgenommenen Verfahren ergangene) Einkommensteuerbescheid 2014 (mit Ausfertigungsdatum 10.12.2018) gegenüber der erstmaligen Abgabenfestsetzung im Einkommensteuerbescheid vom 16. Februar 2015 eine zinsenrelevante Nachforderung zur Folge hatte. Der dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid zu Grunde gelegte Nachforderungsbetrag in Höhe von 14.778,00 € wurde im Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2014 (mit Ausfertigungsdatum 10.12.2018) festgesetzt. An diesen Betrag war das Finanzamt bei der nicht in Streit gestellten Berechnung (der Berechnungsmodus als auch die Dauer der Verzinsung blieben gegenständlich jeweils unangefochten) der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe des Nachforderungsbetrages nicht mit Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid Berücksichtigung finden können.

Ein Vorlageantrag setzt - wie bereits oben dargelegt - unabdingbar eine Beschwerdeverentscheidung voraus. Vorher gestellte Vorlageanträge sind vom Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Ein vor Zustellung der Beschwerdeverentscheidung gestellter Antrag ist nur dann wirksam, wenn er nach Zustellung der (separaten) Begründung der Beschwerdeverentscheidung

eingebraucht wird (vgl. Ritz, BAO⁶, § 264 Tz 6, mit Verweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Wie die Abgabenbehörde im Vorlagebericht richtig ausführt, wurde im konkreten Fall der Vorlageantrag vom 5. April 2019 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen zu einem Zeitpunkt eingebracht (beim Finanzamt eingelangt am 8.4.2019), als über die entsprechende Beschwerde vom 15. Februar 2019 noch nicht mittels Beschwerdeverentscheidung abgesprochen worden ist; die entsprechende Beschwerdeverentscheidung ist vielmehr erst am 14. Mai 2019 abgefertigt worden.

Vor dem Hintergrund der obigen rechtlichen Ausführungen war der vorher gestellte Vorlageantrag daher als unzulässig zurückzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Februar 2020