



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.F., D-... S, X-str. 17, vertreten durch Baumgartner Buchprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 9400 Wolfsberg, Sporergasse 9, vom 13. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 13. Oktober 2003 betreffend den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für 1998 bis 2001 sowie Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist beschränkt einkommensteuerpflichtig. Er errichtete in den Jahren 1998 bis 2001 in 9... V im U-tal, Z 132, ein Wohnhaus. In den am 12. Juli 2002 für 1998 bis 2000 und den am 15. April 2003 für 2001 eingereichten Steuererklärungen sowie in jenen der Folgejahre wies der Bw. nachfolgend angeführte Ergebnisse aus, die in die Bescheide wie folgt Eingang fanden:

1998 (in ATS)	Erklärung	Bescheid vom 20.11.2002 endgültig	Bescheid vom 30.06.2004 § 200 (1) BAO
Entgelte	-	-	-
Vorsteuern	114.888,27	114.888,27	114.888,27
Gutschrift	114.888,00	114.888,00	114.888,00
Einkünfte	keine Einkünfte erklärt	kein Bescheid	kein Bescheid

1999 (in ATS) in ATS	Erklärung	Bescheid vom 20.11.2002 endgültig	Bescheid vom 30.06.2004 § 200 (1) BAO
Entgelte	-	-	-
Vorsteuern	113.009,68	113.009,68	113.009,68

Gutschrift	113.009,68	113.010,00	113.010,00
Einkünfte	keine Einkünfte erklärt	kein Bescheid	kein Bescheid

2000 (in ATS)	Erklärung	Bescheid vom 20.11.2002 endgültig	Bescheid vom 30.06.2004 § 200 (1) BAO
Entgelte	25.454,55	25.454,55	25.454,55
Vorsteuern	162.069,75	162.069,75	145.791,29
Gutschrift	159.524,00	159.524,00	143.246,00
Einkünfte	- 4.871,06	- 4.871,00	- 1.414,00

2001 (in ATS)	Erklärung	Bescheid vom 16.06.2003 endgültig	Bescheid vom 30.06.2004 bzw. 01.07.2004 § 200 (1) BAO
Entgelte	-	-	-
Vorsteuern	33.587,03	33.587,03	29.059,90
Gutschrift	33.587,00	33.587,00	29.060,00
Einkünfte	- 37.622,18	- 37.622,00	- 36.045,00

2002 (in €)	Erklärung	Bescheid vom 16.12.2003 endgültig	Bescheid vom 06.07.2004 § 200 (1) BAO
Entgelte	1.572,10	1.572,10	1.572,10
Vorsteuern	649,97	649,97	649,97
Gutschrift	492,76	492,76	492,76
Einkünfte	- 3.579,47	- 3.579,47	- 3.579,47

2003 (in €)	Erklärung	24.01.2005 bzw. 07.02.2005 § 200 (1) BAO
Entgelte	2.403,10	2.403,10
Vorsteuern	336,39	336,39
Gutschrift	96,08	96,08
Einkünfte	- 3.474,40	- 3.474,40

2004 (in €)	Erklärung	17.10.2005 § 200 (1) BAO
Entgelte	3.222,34	3.222,34
Vorsteuern	420,23	420,23
Gutschrift	98,00	98,00
Einkünfte	- 3.034,91	- 3.034,91

Über **Vorhalt** legte der Bw. am 22. August 2002 eine **Prognoserechnung** für die Jahre 2002 bis 2022 vor, in der er zu Gesamteinnahmen von rd. € 209.152,00 und zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von € 67.356,00 gelangte:

in €	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Einnahmen	9.000,00	9.090,00	9.180,90	9.272,70	9.365,40	9.459,10	9.553,70
sonstige WK	3.600,00	3.636,00	3.672,40	3.709,10	3.746,20	3.783,70	3.821,50
Zinsen	2.200,00	12.471,20	11.734,20	10.945,60	10.101,80	9.198,90	8.232,80
abzgl. 3%							
Privatanteil	- 6.162,00	- 8.053,60	- 7.703,30	- 7.327,30	- 6.924,00	- 6.491,30	- 6.027,10
Afa	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00
Überschuss	- 2.938,00	- 1.263,60	- 822,40	- 354,60	141,50	667,80	1.226,50

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Einnahmen	9.649,20	9.745,70	9.843,20	9.941,60	10.041,10	10.141,40	10.242,80
sonstige WK	3.859,70	3.898,30	3.937,30	3.976,60	4.016,40	4.056,60	4.097,00
Zinsen	7.199,10	6.093,00	4.909,60	3.643,20	2.288,30	838,40	-
abzgl. 3%	- 5.529,40	- 4.995,70	- 4.423,40	- 3.809,90	- 3.152,30	- 2.447,50	- 2.048,60

Privatanteil							
Afa	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00
Überschuss	1.819,80	2.450,00	3.119,80	3.831,70	4.588,70	5.393,90	5.894,30

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Einnahmen	10.345,30	10.448,70	10.553,20	10.658,70	10.765,30	10.873,00	10.981,70
sonstige WK	4.138,10	4.179,50	4.221,30	4.263,50	4.306,10	4.349,20	4.392,70
Zinsen abzgl. 3%	-	-	-	-	-	-	-
Privatanteil	- 2.069,10	- 2.089,70	- 2.110,60	- 2.131,70	- 2.153,10	- 2.174,60	- 2.196,30
Afa	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00
Überschuss	5.976,20	6.059,00	6.142,60	6.227,00	6.312,30	6.398,40	6.485,40

Das Finanzamt veranlagte in den **endgültigen Umsatzsteuerbescheiden 1998 bis 2001** sowie in **den endgültigen Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001** erklärungsgemäß.

In einem **Aktenvermerk vom 18. März 2003** hielt das Finanzamt fest, dass die Ferienwohnung des Bw. 2003 in den Tourismuskatalog des U-tales aufgenommen worden sei. Weiters hätte der Bw. ein Werbeblatt gedruckt, das er in seiner näheren Umgebung in Deutschland verteilen werde. Ob in Zukunft ein Überschuss erzielt werden könne, lasse sich nicht abschätzen. Das Haus sei direkt in Z und somit doch relativ weit weg von B oder W entfernt, es sei auch für Bergwanderungen nicht sehr günstig gelegen. Die Infrastruktur für Wintersport sei in diesem Gebiet nicht vorhanden. Die nächste Einkaufsmöglichkeit sei in W . Für die Vermietung seien die Räumlichkeiten im Erdgeschoß und im Keller vorgesehen, die Zimmer und der Aufenthaltsraum "Wohnzimmer" seien durchwegs mit alten Möbeln ausgestattet, Fernseher und Radio seien vorhanden. Die Küche, WC und Bad seien neu eingerichtet. Das Obergeschoß im Ausmaß von 115,9 m² bewohne der Bw. selbst. Die Wohnfläche des Erdgeschoßes betrage 124,3 m², jene des Kellers 73,8 m².

Anlässlich der am **11. Juni 2003** mit dem Bw. aufgenommenen **Niederschrift** gab er an:

Ursprünglich habe er die Wohnung im Erdgeschoß an einen Dauermieter vergeben wollen, das habe jedoch nicht funktioniert. Dieser sei nach kurzer Zeit ausgezogen, da ihn seine Freundin verlassen habe. Daraufhin habe er beschlossen, die Wohnung und die zwei Zimmer als Ferienwohnung zu vermieten. Er habe jedoch die Wohnung erst einrichten müssen. 2002 habe er die Wohnung nur sporadisch vermieten können, zB über Ostern, und an Wochenenden wenn beim Gasthaus Zoller alles ausgebucht gewesen sei. Ab 2003 sei er im Tourismuskatalog der Stadtgemeinde aufgenommen. Er habe auch für seine deutschen Arbeitskollegen und Bekannten ein Werbeprospekt drucken lassen. Dieses Prospekt liege in der Ferienwohnung auf und werde vor allem in seiner Umgebung in Deutschland (S) verteilt. 2003 sei die Wohnung in der Osterwoche und in der Pfingstwoche vermietet gewesen, nächste Woche sollten weitere Mieter kommen. So wie es derzeit aussehe, sei er bis ca. Ende August ausgebucht, er möchte auch die Wohnung über seinen Halbbruder, der Polizist in Y sei, in Y bewerben. Im November 2002 hätte er einen schweren Unfall gehabt und er sei nicht

mehr voll arbeitsfähig. Er sei immer im Krankenstand und hoffe in Pension gehen zu können. Seine Frau sei ebenfalls in Pension. Wenn ihm die Pension zugesprochen würde, würden sie die meiste Zeit in Z verbringen. Auf jeden Fall möchte er die Vermietung weiterhin ausbauen.

In dem mit 25. August 2003 datierten **Bericht über das Ergebnis einer Erhebung gemäß § 143 BAO** ist festgehalten, dass 1998 und 1999 keine Vorsteuerkorrekturen vorzunehmen seien, wohl jedoch in den Jahren 2000 und 2001.

Mit **Bescheid von 13. Oktober 2003** hob das Finanzamt die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 sowie die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 **gemäß § 299 BAO** wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Bei der gegenständlichen Vermietung würde es sich um eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung handeln, für die grundsätzlich die Liebhabereivermutung gelte. Der Bw. habe zwar eine Prognoserechnung vorgelegt, wegen des kurzen Zeitraumes sei eine endgültige Beurteilung jedoch nicht möglich gewesen. Da noch ungewiss sei, ob eine Liebhaberei oder Einkunftsquelle vorliege, hätte keine endgültige, sondern – der Unsicherheit Rechnung tragend – nur eine vorläufige Veranlagung vorgenommen werden dürfen. Die gegenständlichen Bescheide seien daher inhaltlich rechtswidrig. Die Rechtswidrigkeit sei keines geringfügige, weshalb im Rahmen des Ermessens dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber über dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen gewesen sei. Zudem hätten Erhebungen des Finanzamtes im Juni 2003 gezeigt, dass sich die ursprünglichen Erwartungen schon für 2002 nicht erfüllt hätten.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung** hielt der Bw. den Ausführungen des Finanzamtes entgegen, dass er im Zuge der Abgabe der Abgabenerklärungen auf Grund eines Vorhaltes der Finanzbehörde eine Prognoserechnung vorgelegt habe. Nach Prüfung des Sachverhaltes durch den Beamten habe das Finanzamt endgültige Bescheide erlassen. Der Veranlagung sei daher eine Überprüfung der Finanzbehörde bereits vorausgegangen, sodass keine die Aufhebung rechtfertigenden Gründe vorgelegen seien. Mit der Verarbeitung der Daten für 2003 sei begonnen worden, es dürfte in diesem Jahr ein positives Ergebnis entstehen.

In den sodann vom Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassenen **vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden 1998 bis 2001** sowie **Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001** behandelte das Finanzamt die Vermietung als Einkunftsquelle und brachte in den Steuerbescheiden für 2000 und 2001 geänderte Vorsteuern und Einkünfte in Ansatz. Dagegen erhob der Bw. keine Einwendungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO idF BGBI. I 97/2002** auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. ...

Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO ist nicht, ob der aufzuhebende Bescheid im Zeitpunkt seiner Erlassung inhaltlich rechtswidrig war. Für § 299 BAO ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der amtswegigen Aufhebung maßgebend (Ritz, BAO-Handbuch, S. 248).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der *Spruch* des Bescheides *nicht dem Gesetz entspricht*. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht von Belang. Die Aufhebung setzt weder ein *Verschulden* der Abgabenbehörde noch ein *Verschulden* (bzw. *Nichtverschulden*) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte dem *Verschulden* der Behörde bzw. dem der Partei Bedeutung zukommen. Die Aufhebung setzt die *Gewissheit der Rechtswidrigkeit* voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, Tz. 10 f. und Tz. 13 zu § 299 BAO).

Die Bezeichnung der *Vorläufigkeit* eines Bescheides ist Spruchbestandteil und mit Berufung anfechtbar (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, Tz. 7 zu § 200 BAO). Das Finanzamt vertritt nun im Aufhebungsbescheid die Ansicht, dass der Spruchbestandteil "endgültig" unrichtig und der Spruchbestandteil "vorläufig" der richtige war. Angesichts der bestehenden ungewissen Sachlage sollte dem Finanzamt die endgültige Qualifikation als Liebhaberei nicht von vornherein verwehrt sein.

Im Zuge der erklärungsgemäßen endgültigen Erstveranlagung ist das Finanzamt vorerst unkritisch der Rechtsansicht des Bw. gefolgt, was sehr wohl zu einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Bescheides führen kann (vgl. VwGH vom 19. 1. 1988, 87/14/0034). Wollte man darin ein "Verschulden" der Behörde erblicken, dass sie die endgültige Veranlagung nach Vorliegen der Prognoserechnung vornahm, so steht dies einer Aufhebung – weil von einem "Nicht-/Verschulden" unabhängig – nicht entgegen. Abgesehen davon, lässt

sich nicht nachvollziehen, dass die Prognose tatsächlich vor Erlassung der endgültigen Bescheide hinreichend "gewürdigt" worden wäre.

Vor der Aufhebung der endgültigen Bescheide hat das Finanzamt sehr wohl *Ermittlungen zur Erforschung des maßgeblichen Sachverhaltes* durchgeführt. Diese haben ergeben, dass die vom Bw. geplante Vermietung an Dauermieter nicht zu realisieren war, das Objekt eine schlechte Lage hat und die für 2002 prognostizierten Ergebnisse nicht realisiert werden konnten. Weiters stellte das Finanzamt fest, dass der Bw. eine geänderte Leistung, nämlich die Vermietung an wechselnde Mieter, anbot und diverse Maßnahmen setzte, diese in Gang zu bringen.

Bei einem Mietobjekt kann die für die Ertragsfähigkeit maßgebliche Frage, ob die Tätigkeit einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, idR erst nach Ablauf eines mehrjährigen Beobachtungszeitraumes beurteilt werden. Eine Liegenschaftsvermietung ist dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von rd. 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (vgl. VwGH vom 3. 7. 2003, 99/15/0017).

Eine vorläufige Bescheiderlassung ist zB dann gerechtfertigt, wenn wesentliche Zweifel bestehen, ob eine ernst gemeinte Prognose erfüllt werden kann. Im gegenständlichen Fall lagen dem Finanzamt vor Erlassung der endgültigen Bescheide die Steuererklärungen sowie eine Prognose vor. Das Finanzamt gelangte in weiterer Folge nicht auf Grund der ausgewiesenen Ergebnisse, insbesondere der Werbungskostenüberschüsse zur Ansicht, dass die Abgabepflicht bzw. deren Umfang ungewiss sei, sondern tat dies erst auf Grund der (im Zuge der Nachschau) getroffenen, für die Unsicherheit sprechenden Feststellungen und hob demzufolge die endgültigen Bescheide auf. Dass die Ergebnisse der angestellten Ermittlungen nicht eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Unsicherheit begründet hätten, hat der Bw. im gesamten Verfahren nicht behauptet.

Hält man sich vor Augen, dass ein endgültiger Abgabenbescheid nur ergehen darf, wenn der Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach eindeutig und zweifelsfrei geklärt ist (vgl. VwGH vom 26. 4. 1989, 89/14/0001, mit Hinweis auf Stoll, BAO, 471), war im Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides eine solche "Eindeutigkeit" keinesfalls gegeben.

Prognostizierte Zahlen tragen das Risiko der Nicht-/Realisierbarkeit in sich. Wie sich bei Vergleich der prognostizierten Zahlen für 2002 bis 2004 mit den tatsächlich erwirtschafteten zeigte, konnten die prognostizierten Ergebnisse nicht "gehalten" werden, was grundsätzlich ein Indiz in Richtung Liebhaberei ist. Angesichts des Umstandes, dass die vom Bw. geplante Bewirtschaftungsart an Dauermieter nicht zielführend war, und die weitere Bewirtschaftung erst "anlaufen" musste, hat das Finanzamt in den neuen Sachbescheiden grundsätzlich nicht

die Ertragsfähigkeit in Abrede gestellt, dem Umstand jedoch Rechnung getragen, dass die abschließende Beurteilung des "Gesamtbildes der Verhältnisse" erst nach Ablauf eines mehrjährigen Zeitraumes erfolgen kann. Wenn für das Finanzamt auf Grund der "Unsicherheiten" die für eine endgültige Bescheiderlassung notwendige Eindeutigkeit und Unzweifelhaftigkeit hinsichtlich Art und Höhe des Abgabenanspruches keineswegs feststand, sondern nach der im Zeitpunkt der Aufhebung maßgeblichen Sach- und Rechtslage und der zuvor getroffenen Feststellungen vielmehr die *Gewissheit* bestand, dass eine endgültige Veranlagung *nicht richtig* war, so erfolgte die Aufhebung der endgültigen Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 und Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vollkommen zu Recht.

Zumal bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Rolle zukommt (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S. 248), machte das Finanzamt gerade bei einem liebhaberei"gefährdeten" Rechtsgebiet mit den von ihm getroffenen Feststellungen (hinsichtlich der Divergenz zwischen Plan und den tatsächlichen Abläufen) von seiner Ermessensübung in richtigem Maße Gebrauch, wenn es dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtssicherheit den Vorzug gab.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 10. April 2006