

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde der Bf., AdresseBf., vertreten durch Stb GmbH, AdresseStb, vom 13.02.2012 gegen die Bescheide des FA vom 19.12.2011, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erklärt neben nichtselbständigen Einkünften auch Umsätze und Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit (Gastgewerbe) sowie erstmalig ab 2009 (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zum Streitjahr 2010:

Wegen Nichtabgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2010 hinsichtlich der Umsätze und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Finanzamt gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Ausgehend von den für die Monate Jänner bis Juni 2010 abgegebenen USt-Voranmeldungen wurde der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen mit € 150.000,00 geschätzt und die Vorsteuern lt. UVA 1-6/2010 iHv € 11.426,70 in Ansatz gebracht, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 20.000,00 geschätzt.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer vom 19.12.2011 führten für das Jahr 2010 zu Abgabennachforderungen iHv € 13.968,18 an Umsatzsteuer und € 3.263,00 an Einkommensteuer. Mit Schriftsatz vom 20.1.2012 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. um Erstreckung der Rechtsmittelfrist um ein weiteres Monat.

Mit Berufung vom 10.2.2012 (beim Finanzamt eingelangt am 13.2.2012) wurden die Rücknahme der Schätzung und die Veranlagung laut den beiliegenden Steuererklärungen beantragt. Diese enthielten - soweit entscheidungsrelevant - folgende Angaben:

Einkommensteuer			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (pauschaliert)	KZ 330/ KZ 9005		11.288,20
Einkünfte aus n.s.A	1 inländische gehaltsauszahlende Stelle		
Einkünfte aus VuV	KZ 370		-7.846,29
Sonderausgaben:			
Versicherungen...	KZ 455		918,53
Kirchenbeitrag	KZ 458		100,00
Umsatzsteuer			
Lieferungen u. sonst. Leistungen	KZ 000		140.287,25
20% Normalsteuersatz	KZ 022	112.875,17	
10% erm. Steuersatz	KZ 029	27.412,08	
Vorsteuern	KZ 060		33.765,34

Am 28.2.2012 richtete das Finanzamt folgendes Ergänzungersuchen an die Bf., wobei eine Frist zur Beantwortung bis zum 10.4.2012 festgesetzt wurde:

„Sie machen Vermietungseinkünftegeltend.

Es wird um Vorlage folgender Unterlagen gebeten:

Mietvertrag, Kreditvertrag aus der die Fremdfinanzierungskosten hervorgehen.

Bemessungsgrundlage für AFA (Anlageverzeichnis) Prognoserechnung unter Berücksichtigung eines Mietausfallwagnisses und zukünftigen Instandhaltungs-/ Instandsetzungsaufwendungen. Wann kann mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden?

Weiters ist bezüglich der Vorsteuer in der Jahreserklärung eine diesbezügliche Aufstellung (Umsatzsteuerjournal) und Kopien von Rechnungen mit einer Vorsteuer von mehr als 500 € nachzureichen.

Sollte der Vorhalt unbeantwortet bleiben, wird der Verlust aus Vermietung nicht angesetzt und die Vorsteuer laut Schätzung berücksichtigt.“

Vorangeführtes Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet, weshalb die Bf. mit Erinnerung vom 10.8.2012 vom Finanzamt zur Beantwortung des Vorhaltes vom 28.2.2012 bis längstens 30.9.2012 aufgefordert wurde.

Nachdem seitens der Bf. weiterhin keine Reaktion erfolgte, wies das Finanzamt die gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2010 gerichtete Berufung vom 13.2.2012 mit Berufungsvorentscheidungen vom 22.10.2012 als unbegründet ab und beließ damit die im Schätzungswege ermittelten Besteuerungsgrundlagen unverändert (Begründung: „*Da das Ersuchen um Ergänzung vom 28.2.2012 trotz mehrmaliger Fristverlängerungen (letztmalige bis 30.9.2012) bis dato nicht beantwortet wurde, mußte die Berufung abgewiesen werden.*“).

Im Vorlageantrag vom 23.11.2012 hielt die steuerliche Vertretung der Bf. lediglich fest: „*Die nötigen Ergänzungen zu unserer Berufung werden direkt bei der zweiten Instanz vorgelegt.*“

Dieser Schriftsatz enthält auch einen handschriftlich am 4.2.2013 verfassten Aktenvermerk der zuständigen Finanzamtssachbearbeiterin:

„*Tel mit Hrn P: Vollmacht + Unterlagen folgen*“ – Datum u. Handzeichen

Im Vorlagebericht vom 7.2.2013 an den (damals zuständigen) unabhängigen Finanzsenat beantragte das Finanzamt „*im Wesentlichen eine Veranlagung im Sinne der am 13.2.2012 übermittelten Einkommen- und Umsatzsteuererklärung, allerdings ohne Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung sowie damit zusammenhängender Vorsteuern.*“

Der Vorlagebericht wurde vom Finanzamt sowohl an die Bf. als auch an ihre steuerliche Vertretung zugestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist vorweg festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörden die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen

zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Wie aus dem eingangs dargestellten Verwaltungsgeschehen ersichtlich, ist die Bf. ihrer Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärungen für das Streitjahr 2010 erst nach Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Berufungswege nachgekommen.

Mit der nunmehr als Beschwerde weitergeltenden Berufung vom 10.2.2012 hat die Bf. einerseits die Rücknahme der Schätzung der gewerblichen Einkünfte und andererseits die Veranlagung laut den beiliegenden Steuererklärungen beantragt. Auf Vorhalte des Finanzamtes in Bezug auf die von ihr erklärten negativen Vermietungseinkünfte hat die Bf. trotz wiederholter Erinnerungen nicht reagiert und ist damit ihrer sich aus § 138 Abs. 1 BAO ergebenden Mitwirkungsverpflichtung nicht nachgekommen.

Dies trifft auch für das dem Streitjahr 2010 vorangegangene Jahr sowie auf Folgezeiträume zu. Überdies hat Bf. in diesen Jahren die Bescheide bzw. Berufungs(Beschwerde-)vorentscheidungen, in welchen die erklärten im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden Werbungskostenüberschüsse vom Finanzamt unberücksichtigt blieben, unangefochten in Rechtskraft erwachsen lassen:

[Exkurs zu

- 2009: Das Finanzamt wich (nach Nichtbeantwortung des Vorhaltes) von der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 insoweit ab, als es die iHv € -14.858,33 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit folgender Begründung unberücksichtigt ließ:

"Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Ersuchen um Ergänzung vom 12.11.2010 mit Frist 20.12.2010 bis dato keine (stichhaltige) Gegenäußerung abgegeben haben, mußten die Besteuerungsgrundlagen im Sinne des Vorhaltes festgesetzt werden."

Der Einkommensteuerbescheid 2009 ist - unangefochten - in Rechtskraft erwachsen.

- 2011: Für das Jahr 2011 wurden – wie bereits im Vorjahr (= Streitjahr) - die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Gegen die Bescheide wurde unter Vorlage der Steuererklärungen Berufung eingebbracht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in der Einkommensteuererklärung (KZ 370) mit € -6.121,92 angegeben. In den zu Gunsten der Bf. geänderten Berufungsvorentscheidungen (die Umsätze und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden erklärungsgemäß in Ansatz gebracht, die Vermietungseinkünfte blieben unberücksichtigt) wurde hinsichtlich Einkommensteuer 2011 begründend ausgeführt: „*Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Ersuchen um Ergänzung vom 23.4.2012 mit Frist 31.5.2013 bis dato keine stichhaltigen Unterlagen abgegeben haben, wurde die Vermietung in Adr1 im Sinne des Vorhaltes nicht anerkannt.*“

Die Berufungsvorentscheidungen 2011 sind - unangefochten - in Rechtskraft erwachsen.

- 2012 und 2013: Auch für diese Jahre wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. In den

zu Gunsten der Bf. geänderten Beschwerdevorentscheidungen für das Jahr 2012 vom 10.12.2015 wurden im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 5.954,13 berücksichtigt. Für das Jahr 2013 erfolgte gemäß § 299 Abs. 1 BAO eine Aufhebung der Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer, im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 25.2.206 sind negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 6.470,27 ausgewiesen.

Ausschlaggebend für diese geänderte Beurteilung der Vermietungseinkünfte in den Jahren 2012 und 2013 war offenbar, dass seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. im Zuge des Rechtsmittelverfahrens für das Jahr 2012 mit Vorhaltsbeantwortung vom 22.10.2015 ab 2014 positive Ergebnisse bekannt gegeben wurden:

„Unsere Klientin hat per 28.3.2007 die Liegenschaft in Adr1 gekauft.

Der Kreditvertrag liegt in Kopie bei.

Nach erfolgter Generalsanierung sowie Ausbau des Dachgeschoßes werden seit Beginn 2014 2 Ferienwohnungen sowie 3 Einzimmerappartements über einschlägige Internetplattformen beworben und vermietet. Des weiteren wurde der halbe Keller fix vermietet, der Vertrag wird nachgereicht (Anm BFG: der angesprochene Vertrag ist nicht aktenkundig).

Ein Mietausfallwagnis im üblichen Sinne besteht bei diesem Objekt nicht, die Vermietung von Ferienwohnungen ist höherpreisig als herkömmliche Hauptmietzinse, die Auslastung ist bedingt einerseits durch die Lage am Stadtrand, andererseits durch den netten Charakter einer Altvilla mehr als zufrieden stellend.

Die Anschaffungskosten sowie die Instandsetzungskosten 2007 bis 2013 werden erstmalig nach erfolgter Vermietung ab 1.1.2014 als AFA geltend gemacht.

Aus der beiliegenden Prognoserechnung sind Überschüsse ab dem ersten Vermietungsjahr zu ersehen....“

Der Vorhaltsbeantwortung lagen neben dem Kreditvertrag (über € 320.000,00) nachstehende als „*Inventarverzeichnis*“ bezeichnete Aufstellung sowie eine „*Prognose Rechnung ab 2014*“ bei:

,Inventarverzeichnis

Kauf Liegenschaft	28.03.2007	270.000,--	Afa 1,5%	4.050,-
Kauf Inventar	28.03.2007	50.000,--	Afa 1,5%	750,-
Instandsetzung	30.06.2007	2.117,88		
	31.12.2007	2.102,25		
	30.06.2008	5.123,07		
	31.12.2008	777,35		
	30.06.2009	3.656,76		

	31.12.2009	6.201,58		
	30.06.2010	1.581,32		
	31.12.2010	65.051,11		
	30.06.2011	4.388,45		
	31.12.2011	3.089,36		
	30.06.2012	2.806,88		
	31.12.2012	8.948,27		
	Gesamt	105.844,28	Afa 6,67%	7.056,29

Die erstmalige Ansetzung der Afa erfolgt mit Beginn der Vermietung 2014.“

„Prognose Rechnung ab 2014“

Einnahmen aus Vermietung	26.400,--	
Ausgaben		
Afa Gebäude		4.800,--
Afa Instandsetzung bis 2012		7.056,29
Afa Instandsetzung 2013+2014		1.333,33
Betriebskosten Wasser, Müll		1.360,--
Energie		1.860,--
Heizung		1.920,--
Instandhaltung laufend		840,--
Fremdfinanzierungskosten		5.954,--
	26.400,--	25.123,62
Überschuss		1.276,38“

- **2014** : In der elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung wurden für 2014 u.a. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 12.464,95 angegeben. Im Zuge der Veranlagung wichen das Finanzamt von der Erklärung insoweit ab, als es diese im Einkommensteuerbescheid vom 6.7.2016 mit nachstehender Begründung unberücksichtigt ließ:

„Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung unter Verweis auf einer Prognoserechnung im Vorjahr für die Vermietung in Adr1 wurde ein Überschuss ab 2014 von € 1.276,-- prognostiziert. Da dies Prognose mit 22.10.2015 dem Finanzamt vorgelegt wurde, war davon auszugehen, dass dies den tatsächlichen Zahlen entspricht. Da aber weder die

Einnahmen noch die AFA von 2014 annähernd der vorgelegten Prognose entsprachen und auch nicht in einem absehbaren Zeitraum mit einem ausgeglichenen Ergebnis bzw. mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen ist, kann bei der Vermietung steuerlich nicht von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Es liegt bei der Vermietung Liebhaberei vor. Der Verlust ist nicht anzuerkennen.“

Der Einkommensteuerbescheid 2014 ist - unangefochten - in Rechtskraft erwachsen.]

Das vorbeschriebene Verhalten der Bf., einerseits ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungsverpflichtung, wenn überhaupt, dann nur äußerst zögerlich nachzukommen sowie andererseits von ihrem Begehr abweichende Bescheide unangefochten in Rechtskraft erwachsen zu lassen, kann vom BFG nur dahingehend beurteilt werden, dass die Bf. selbst nicht bzw. nicht mehr ernsthaft vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen ist und ihr aus diesem Grund auch nicht mehr daran gelegen war, ihr ursprüngliches Begehr in Bezug auf die Vermietungstätigkeit weiterhin aufrecht zu erhalten. Vor allem in der vorangeführten Begründung des für das Jahr 2014 ergangenen Einkommensteuerbescheides hat das Finanzamt ausdrücklich die nicht den Tatsachen entsprechende Prognoserechnung als Grund für die Nichtanerkennung der Einkunftsquelle ins Treffen geführt. Die Bf. hat diese Ausführungen des Finanzamtes unwidersprochen lassen und von einer Anfechtung dieses Bescheides Abstand genommen.

Auch der das Streitjahr 2010 betreffende Vorlageantrag geht mit keinem Wort auf die Vermietungstätigkeit ein, sondern beschränkt sich auf einen einzigen Satz: „*Die nötigen Ergänzungen zu unserer Berufung werden direkt bei der zweiten Instanz vorgelegt*“. Entgegen dieser Ankündigung ist die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter nicht tätig geworden, ebensowenig erfolgte eine Reaktion auf die Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht. Es wurde somit weiterhin unterlassen, ein konkretes Vorbringen in Bezug auf die Vermietungstätigkeit zu erstatten bzw. die angekündigten aus Sicht der Bf. "nötigen Ergänzungen" dem UFS bzw. dem BFG vorzulegen.

Das BFG konnte daher unbedenklich davon ausgehen, dass die Bf. bislang keinen Beweis für die Ertragsfähigkeit ihrer Vermietungstätigkeit erbracht hat. Insbesondere das Zurückbleiben des für 2014 erklärten Ergebnisses (€-12.464,95) hinter dem für 2014 prognostizierten Ergebnis (€ + 1.276,38) kommt dabei entsprechende Bedeutung zu. Dies vor allem unter dem Blickwinkel, dass die in der im Oktober 2015 vorgelegten Prognoserechnung angeführten Zahlen (siehe oben) nicht unerheblich von den in weiterer Folge erklärten Ergebnissen abweichen. Sache des Steuerpflichtigen ist es, eine realistische Prognoserechnung vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen. Ist die Prognose jedoch losgelöst von den tatsächlichen Verhältnissen, stellt sie keinen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung dar.

Im Sinne des von der Bf. unwidersprochen gebliebenen Antrages des Finanzamtes im Vorlagebericht war daher der Beschwerde teilweise statzugeben, wobei hinsichtlich Einkommensteuer – von den erklärten Vermietungseinkünften abgesehen – von den Erklärungsangaben auszugehen war. Wie bereits eingangs festgehalten, hat die Bf. neben den gewerblichen Einkünften auch solche aus nicht selbständiger Arbeit erzielt, welche im angefochtenen Erstbescheid vom 19.12.2011 deshalb nicht berücksichtigt werden konnten, weil der vom Arbeitgeber für das Jahr 2010 erstellte Lohnzettel erst nach Bescheiderlassung, nämlich am 10.4.2012 in der Lohnzetteldatenbank erfasst wurde. Diese Bezüge waren im Rahmen dieses Erkenntnisses wie folgt zu erfassen:

Bruttobezüge		KZ 210	5.200,00
sonst. Bez. § 67 Abs. 1 u. 2		KZ 220	400,00
insgesamt einbeh. SV-Beitr.	789,64		
abzügl. SV-Beitr. KZ 220	56,28		
		KZ 230	733,36
steuerpflichtige Bezüge		KZ 245	4.066,64
einbehaltene Lohnsteuer		KZ 260	

Was die Umsatzsteuer anbelangt, so waren die Vorsteuerbeträge lt. Erklärung (€ 33.765,34) insoweit zu kürzen, als sie im Zusammenhang mit der Vermietung stehen. Ausgehend von dem mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 22.10.2015 vorgelegten „Inventarverzeichnis“ (siehe oben), in welchem die im Jahr 2010 erfolgten Instandsetzungen mit insgesamt € 66.632,43 (30.6.2010 € 1.581,32 und 31.12.2010 € 65.051,11) beziffert werden, ergeben sich darauf entfallende Vorsteuerbeträge (20%) von € 13.326,48, welche aus vorstehenden Erwägungen auszuscheiden waren. Die mit den gewerblichen Einkünften in Zusammenhang stehenden Vorsteuern waren daher mit € 20.438,86 zu berücksichtigen.

Der Beschwerde war sohin teilweise statzugeben.

Zulässigkeit einer 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.

Strittig war im Erkenntnisfall die steuerliche Behandlung der in Frage stehenden Vermietungstätigkeit. Dabei handelt es sich um eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfrage und nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Bemessungsgrundlagen und Höhe der festgesetzten Abgaben:

- Einkommensteuer 2010:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		11.288,20
Einkünfte aus n. s. Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
P	4.066,64	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	3.934,64
Gesamtbetrag der Einkünfte		15.222,84
Sonderausgaben		
Topf-Sonderausgaben		- 229,63
Kirchenbeitrag		- 100,00
Einkommen		14.893,21
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (14.893,21-11.000,00)x5.110,00/14.000,00		1.421,02
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		1.421,02
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.076,02
Einkommensteuer		1.076,02
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		-0,02
Festgesetzte Einkommensteuer		1.076,00

- Umsatzsteuer 2010:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen u. Eigenverbrauch (einschl. stpfl. Anzahlungen)		140.287,25
davon zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	

20% Normalsteuersatz	112.875,17	22.575,03
10% ermäßiger Steuersatz	27.412,08	2.741,21
Summe Umsatzsteuer		25.316,24
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-20.438,86
Zahllast		4.877,38

Wien, am 6. März 2017