

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R im Beisein der Schriftführerin S über die Beschwerden der Bf., vertreten durch PWB WP und Steuerberatung GmbH, 2345 Brunn am Gebirge, Wolfholzg. 1-3, vom 21. Dezember 2010 nach der am 20. März 2015 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstr. 2b, durchgeführten Beschwerdeverhandlung

a) gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 6. Dezember 2010, betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008
zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

b) gegen den Sachbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 6. Dezember 2010 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008
beschlossen:

Die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid wird gem. § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Bescheid vom 6. Dezember 2010 betreffend die Aufhebung gem. § 299 BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 zu Recht ergangen ist und es sich bei den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zweier Objekte in der Zs um Liebhaberei handelt.

Lt. Gesellschaftsvertrag wurde die A am 16. September 2005 gegründet und im Streitjahr in der Rechtsform einer vermögensverwaltenden KEG betrieben. Als

Komplementärin der KEG fungierte im Streitjahr die B, Kommanditisten waren die B und Frau W.

Handelsrechtliche Geschäftsführer der Komplementär-GmbH waren im Streitjahr Frau W und Herr P.

Beginn der Vermietungstätigkeit der Bf. war im Jahre 2005, wobei das Finanzamt die zusammengefassten Verluste in den ersten drei Jahren beider Objekte als Anlaufverluste anerkannte:

Jahr	Verlust:
2005	-836.472,53
2006	-367.367,33
2007	-28.359,80

Die Bf. brachte am 29. April 2010 die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2008 elektronisch ein und erklärte einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 227.957,27 €.

Das Finanzamt erließ daraufhin erklärungsgemäß einen gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008.

Mit Vorhalt vom 11. August 2010 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer detaillierten Prognoserechnung der Objekte in der Zs, insbesondere um Bekanntgabe der angesetzten Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2010 führt die Bf. im Wesentlichen aus:

a) Objekt Z33 :

Hierbei handle es sich um einen Neubau, bei dem keine laufenden Instandhaltungen anfallen würden. Das Objekt sei stets zu 100 % vermietet, bei einem Mieterwechsel gebe es höchstens einen Monat Leerstand, der jedoch ertragsmäßig nicht ins Gewicht falle.

b) Objekt Z5 :

Hierbei handle es sich um einen mietengeschützten Altbau, der zur Gänze (auch einschließlich dem Dachgeschoß) dem Richtwert unterliege. Dort wäre eine höhere marktübliche Miete anzusetzen.

Die Gesamtberechnung beinhaltet die Mieten samt den Betriebskosten, die ja auf die Mieter überwälzt werden.

Auf der Einnahmenseite würden keine Mieterhöhungen durch Indexklauseln etc. und dafür auf der Ausgabenseite auch keine Leerstehungen oder Instandhaltungen angesetzt werden, zumal die Einnahmenseite noch um die Differenz auf die Marktmiete erhöht werden könnte.

Damit werde unter der Annahme schlechter Umstände ein Gesamtüberschuss auf jeden Fall Mitte des 19. Jahres erzielt.

Die von der Gesellschaft im Detail erstellte Berechnung komme auf einen Gesamtüberschuss bereits im Jahre 2014.

Prognoserechnung lt. Bf. (Gesamtüberschuss ohne Indexierung):

	Jahr	Ein-nahmen	Aus-gaben	Zinsen	AfA	Ergebnis	kumuliert
	2005	12.743		-735.000	-80.000	-802.257	
01	2006	471.533	-264.809	-202.000	-166.975	-367.367	-1.169.624
02	2007	578.656	-90.807	-287.000	-172.489	-28.360	-1.197.984
03	2008	581.527	-243.423	-420.000	-176.993	-227.957	-1.425.941
04	2009	588.175	-127.563	-252.000	-178.212	-30.400	-1.456.341
05	2010	590.000	-130.000	-260.000	-178.212	21.788	-1.434.553
06	2011	590.000	-130.000	-250.000	-178.212	31.788	-1.402.765
07	2012	590.000	-130.000	-240.000	-178.212	41.788	-1.360.977
08	2013	590.000	-130.000	-230.000	-178.212	51.788	-1.309.189
09	2014	590.000	-130.000	-220.000	-178.212	61.788	-1.247.401
10	2015	590.000	-130.000	-210.000	-178.212	71.788	-1.175.613
11	2016	590.000	-130.000	-190.000	-178.212	91.788	-1.083.825
12	2017	590.000	-130.000	-170.000	-178.212	111.788	-972.037
13	2018	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	-840.249
14	2019	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	-708.461
15	2020	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	-576.673

16	2021	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	-444.885
17	2022	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	-313.097
18	2023	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	-181.309
19	2024	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	-49.521
20	2025	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	82.267
21	2026	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	214.055
22	2027	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	345.843
23	2028	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	477.631
24	2029	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	609.419
25	2030	590.000	-130.000	-150.000	-178.212	131.788	741.207
		14.622.634	-3.456.602	-5.616.000	-4.517.121	741.207	

Da dem Ersuchen des Finanzamtes seitens der Bf. nicht vollinhaltlich nachgekommen wurde und auch die Verluste im Jahre 2008 wieder stark gestiegen sind, erließ das Finanzamt am 6. Dezember 2010 einen Bescheid gem. § 299 BAO über die Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 und einen neuen Sachbescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008, die wie folgt begründet wurden:

ad Bescheid gem. § 299 BAO über die Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz 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.

ad Sachbescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008:

Da keine vollständige Vorhaltsbeantwortung statt gefunden hat und die verlangte Prognoserechnung nicht innerhalb des Vorhaltetermins eingebracht wurde, geht die Behörde von Liebhaberei aus, da sich die Verluste erheblich erhöht haben und keine Gewinnabsicht erkennbar ist.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes führt dieses ergänzend aus, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspräche, dass bei einem Gebäude innerhalb von 25 Jahren keinerlei Reparaturen anfallen würden.

Vielmehr lägen der Abgabenbehörde Reparaturrechnungen betreffend die beiden o.a. Vermietungsobjekte des Streitjahres vor. D.h., dass bereits im vierten Jahr der Vermietungstätigkeit umfangreiche Sanierungs- und Instandhaltungskosten vorgelegen seien.

Die Bf. er hob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Begründung zum Aufhebungsbescheid fände sich nicht im Aufhebungsbescheid sondern im neuen Sachbescheid. Weiters halte die Bf. dem Finanzamt vor, dass nur ein formloser Vorhalt und kein Mängelbehebungsauftrag erlassen worden sei.

Aus der übermittelten Prognoserechnung würde sich eindeutig ergeben, dass ein Gesamtüberschuss im 20. Jahr erreichbar sei.

Die Bf. beantragt daher die Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 6. Dezember 2010 sowie die Wiederherstellung des ursprünglichen Sachbescheides.

Die o.a. Beschwerden wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Gem. § 2a BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten. In solchen Verfahren ist das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) nicht anzuwenden.

Im Beschwerdeverfahren haben gem. § 269 Abs. 1 BAO die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

...

Aufgrund eines Wechsels in der steuerlichen Vertretung der Bf., nahm Frau W (Kommanditistin der Bf.) am 23. Juli 2014 beim BFG Akteneinsicht und legte mit Schreiben vom 24. November 2014 eine Prognoserechnung für jedes von ihr vermietete Objekt vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte die Bf. die Beschwerdeausführungen u.a. folgendermaßen:

Der früheren steuerlichen Vertretung seien detaillierte Prognose-Unterlagen übermittelt worden, diese habe jedoch nach eigenem Ermessen eine Prognoserechnung der Abgabenbehörde übermittelt.

ad Z33:

Die nun vorliegende Prognoserechnung zeige eine objektive Ertragsfähigkeit. Im Streitjahr sei es zu einem Mieterwechsel und zu umfangreichen Umbauarbeiten gekommen. Damit hätten auch künftig bessere Mieterträge erzielt werden können (siehe dazu z.B. die Zinsliste für März 2015, wonach rd. 20 % mehr Mieterträge bei nahezu gleichbleibenden Aufwendungen erzielt haben werden können).

Über die Beschwerden wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 299 BAO idF Abgaben-Änderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003), BGBl 2003/124, auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (§ 299 Abs.3 BAO).

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzen die **Gewissheit** der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, d.h. nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnder Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (Ritz, BAO⁵, § 299, Tz 9ff).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Ermessensentscheidungen sind weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 52f; Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003, 240).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003, 240). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen in der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden die Aufhebungsgründe enthalten sein (vgl. VwGH vom 2.7.1998, 98/16/0195).

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteivorbringens erlassen werden, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist daher für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (vgl. Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 10). Die Begründung hat außerdem die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102), wobei ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vielfach ausreichend sein wird (VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; Ritz, BAO⁵, § 299, Tz 40).

Zusammenfassend ist sohin auszuführen, dass ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO ein Sachverhalt ist, der bewirkt, dass der Spruch eines Bescheides rechtswidrig ergangen ist. Dieser Sachverhalt ist im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen und darzulegen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 26.4.2012, 2009/15/0119, dazu u.a. aus: *Wird im gem. § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenenden (neuen) Einkommensteuerbescheid dargelegt, aus welchen Gründen die (in der vom Steuerpflichtigen geltend gemachten und vom Finanzamt im Erstbescheid als Werbungskosten in Abzug gebrachten) Kosten nach Ansicht des Finanzamtes nicht als Werbungskosten anerkannt werden können, wurde damit objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die*

„Unrichtigkeit“ des ersten Einkommensteuerbescheides in der Berücksichtigung der Kosten als Werbungskosten erblickt hat.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen. Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar. Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtiggestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden.

Die Aufhebung setzt aber, wie bereits oben ausgeführt, die „Gewissheit“ der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes voraus. Dieser Klärung mangelt es aber in den bekämpften Bescheiden vom 6. Dezember 2010.

Denn bereits vor Bescheiderlassung teilte die Bf. im Schreiben vom 14. Oktober 2010 dem Finanzamt mit, dass zumindest eines der beiden Objekte mietengeschützt ist und schon aus diesem Grunde in den meisten Fällen nicht ohne entsprechende Überprüfungen (etwa durch Erhebungsorgane des Finanzamtes bei der Hausverwaltung etc.) mit „Gewissheit“ von einer steuerlich nicht anzuerkennenden Einkunftsquelle ausgegangen werden kann.

Das Finanzamt hat es daher im gegenständlichen Fall unterlassen, entsprechende Nachschauen (bei der Hausverwaltung – Erhebung der Hauslisten etc., vor Ort Befragungen der Mieter, Handwerker etc.) durchzuführen, um die erforderliche objektbezogene Betrachtung durchführen zu können.

Auch den dem BFG vorgelegten Unterlagen der Bf. vom 24.11.2014 ist eine objektbezogene Betrachtung in Verbindung mit den erklärten, nicht objektbezogenen, Gesamtverlusten nicht zu entnehmen.

Da weder zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Aufhebungsbescheides noch bis dato „Gewissheit“ über eine rechtswidrige Abgabenerklärung der Bf. bestand bzw. besteht, waren nach Ansicht des BFG keine Aufhebungsgründe gegeben. Den Begründungen der bekämpften Bescheiden sind jedenfalls keine Aufhebungsgründe zu entnehmen, da der entscheidungsrelevante Sachverhalt, ob bei den einzelnen Objekten Liebhaberei vorliegt, bis dato noch nicht erhoben, sondern bloß von der Abgabenbehörde vermutet wurde.

Die bloße Möglichkeit einer Liebhaberei bei beiden Objekten ist aber im gegenständlichen Fall nicht ausreichend (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 5. Aufl., Tz. 13 zu § 299).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 299 BAO ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. April 2015