



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I. A., 3400 Klosterneuburg, B-C-D-Gasse 52, vertreten durch City Treuhand, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1014 Wien, Graben 20, vom 21. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, vom 1. Juni 2006 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2002, b) Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2002 entschieden:

- 1) Die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2002 wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2002 festgesetzt wurden, wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- 2) Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 und 1999 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Ehegattin von Dr. Walter A. jun., Mutter der beiden Kinder Mag. B. und W. A., Alleineigentümerin des für Bestandzwecke genutzten Appartements in 1190 Wien, A-Straße 29/2/2, Beteiligte an dem Zinshaus in 1190, C. A-Gasse 19/3, dessen Einkunftsquelleneigenschaft in Tz.7 des mit 15. Mai 2006 datierten Berichts gemäß § 150 BAO

über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bw. betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2004 (=PB) verneint wurde. Der Schwiegervater der Bw. - Dr. Walter A. sen. - war bis 1997 Vorsitzender des Vereins Wiener A... und kontrollierte den Vereinsdirektor (= seinen Sohn).

Mit dem beim Finanzamt am 11. März 1998 eingelangten Schreiben bat die Bw. infolge der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit Ende Februar 1998 um Zuweisung einer Steuer- nummer. Mit dem beim Finanzamt am 19. März 1998 eingelangten Schreiben vom 16. März 1998 ersuchte die Bw. um Bekanntgabe des Kontos, um die Mehrwertsteuer aus der Vermietung der Wohnung 1190, C. A-Gasse 19/3 für das Jahr 1997 abzuführen.

Mit den beiden beim Finanzamt am 14. April 1998 eingelangten Fragebögen, die die Bw. anlässlich des Beginns der selbständigen Tätigkeit sowie der Vermietungstätigkeit auszufüllen hatte, nannte die Bw. als Anschrift des in Bestand gegebenen Objekts (bloß) die Adresse 1190, C. A-Gasse 19/3; mit dem an die Veranlagungsleitstelle des Finanzamts adressierten Begleitschreiben zu den beiden Fragebögen teilte die Bw. dem Finanzamt u. a. mit, dass die Bw. und ihr Ehegatte zu gleichen Teilen Eigentümer der letztgenannten Liegenschaft seien. Mit Schreiben vom 25. August 1999 verzichtete die Bw. auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 UStG 1994. Seit dem 26. April 2000 wird die Bw. von Mag. Michael Dessulemoustier-Bovekercke in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten vertreten.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2001 bezeichnete die Bw. ihren Beruf/die Art der Tätigkeit, was das Jahr 1998 betrifft, als "*Schneiderei, Vertrieb von Konfektionsware*", was die übrigen Jahre betrifft, als "*Vermietung und Verpachtung*".

Was die ursprünglichen Abgabenbescheide für die Jahre 1998 und 1999 betrifft, wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 mit Bescheid vom 1. Oktober 1999 bzw. die Umsatzsteuer für das darauf folgende Jahr mit Bescheid vom 19. April 2001 abgabenerklärungsgemäß fest- gesetzt; mangels offen gelegter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Abgaben- erklärungen für die Jahre 1998 und 1999 wies sowohl der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 1. Oktober 1999, als auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 19. April 2001 keine Einkünfte aus der letztgenannten Einkunftsart aus.

Über Vorhalt des Finanzamts gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG vom 6. April 2000 teilte der steuer- liche Vertreter dem Finanzamt mit Schreiben vom 18. Mai 2000 zu der von der Bw. im Jahr 1970 privat erworbenen, in den Jahren 1970 bis 1984 als Hauptwohnsitz der Bw. und ab 1985 als Bestandobjekt genutzten Eigentumswohnung in 1190 Wien, A-Straße 29/2/2, mit:

„1.	<i>... Bei der Wohnung handelt es sich um eine Luxusappartement-Wohnung mit bester Ausstattung und einer Größe von rund 120 m² sowie einem Gartenanteil von rund 20 m², inklusive der Mitbenützung des gemeinsamen Schwimmbades. Die Wohnung steht im Alleineigentum der Bw., ...</i>
2.	<i>Der Teilwert der Wohnung im Jahr 1985 wurde mit S 3 Millionen im Schätzungsweg</i>

	<i>festgesetzt. Die Abschreibung auf die Restnutzungsdauer von 50 Jahren errechnet sich somit mit S 60.000,00 p. a.</i>																																						
3.	<i>Die laufenden Betriebskosten wurden über die Immobilienverwaltung R..., ..., abgerechnet. Sämtliche Jahresabrechnungen ab dem Zeitraum 1985 liegen mir im Original vor und wurden mit dem Eigentumsanteil der Bw. an der gesamten Liegenschaft in Höhe von 7,59 % angesetzt.</i>																																						
4.	<i>An Gebäudereparaturen wurden im Jahr 1986 S 83.442,- im Jahr 1987 S 81.538,99 für Fassadenreparaturen ausgegeben. Diese Kosten wurden jeweils auf einem Zeitraum von zehn Jahren verteilt.</i>																																						
5.	<p><i>Die Zinsen des zum Kaufzeitpunkt aufgenommenen Darlehens wurden aufgrund der Abrechnungen der Raiffeisen Bausparkasse,..., für Zeiträume nach 1985 angesetzt. ... An Versicherungskosten wurde die Haushaltsversicherung für die gegenständliche Wohnung aufgrund der vorliegenden Versicherungsverträge mit der Allianz Elementar,... abgesetzt.</i></p> <p><i>Die laufenden Aufwendungen wurden für das Jahr 1985 mit einem Pauschalbetrag von S 20.000 angesetzt. Mit diesen sollen insbesondere regelmäßige Fahrtkosten, diverse kleinere Reparaturen und Ersatzteile, sowie laufende Verwaltungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung abgegolten werden. Die Fortschreibung der laufenden Aufwendungen für die Jahre 1986 bis 1996 erfolgte unter der Annahme einer jährlichen Steigerung um 1,5 %, welche sich bereits aus der allgemeinen Preissteigerung ergibt. Für die Jahre 1997 bis 1999 wurden die Aufwendungen aufgrund der tatsächlich vorliegenden Belege angesetzt, ...</i></p> <p><i>Für den Zeitraum 2000 bis 2004 wurde eine Planung der Einnahmen und Ausgaben durchgeführt. Die Betriebskosten für das Jahr 2000 wurden aufgrund der Vorausschau der Immobilienverwaltung R... angesetzt. Für den Zeitraum 2001 bis 2004 wurde von einer jährlichen Steigerung von 3 % ausgegangen.</i></p> <p><i>Die Versicherungsaufwendungen für den Zeitraum 2000 bis 2004 wurden aufgrund der Zahlen für 1999 und einer jährlichen Steigerung um 1,5 % festgesetzt. Die laufenden Aufwendungen wurden pauschal mit jährlich S 35.000 angenommen.</i></p> <p><i>Die Mieteinnahmen wurden aufgrund der lückenlos vorhandenen Mietverträge, welche diesem Schreiben in Kopie beigelegt sind, angesetzt und können wie folgt zusammengefasst werden:</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><i>Von</i></th><th><i>bis</i></th><th><i>Mieter</i></th><th><i>Mtl. Miete in S</i></th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>01.05.85</td><td>30.04.88</td><td>Botschaft Republik Q</td><td>14.000,00</td></tr> <tr> <td>01.05.88</td><td>31.12.89</td><td>Botschaft Republik Q</td><td>16.800,00</td></tr> <tr> <td>01.01.90</td><td>30.06.91</td><td>Botschaft Republik Q</td><td>17.500,00</td></tr> <tr> <td>01.07.91</td><td>30.06.92</td><td>Botschaft Republik Q</td><td>18.410,00</td></tr> <tr> <td>01.07.92</td><td>30.06.92</td><td>Botschaft Republik Q</td><td>19.370,00</td></tr> <tr> <td>01.07.96</td><td>31.01.98</td><td>Botschaft Republik Q</td><td>21.338,40</td></tr> <tr> <td>01.03.99</td><td>30.07.99</td><td>Frau P. & Herr L.</td><td>20.000,00</td></tr> <tr> <td>24.09.99</td><td>23.09.02</td><td>Botschaft der Republik A</td><td>25.000,00</td></tr> </tbody> </table>			<i>Von</i>	<i>bis</i>	<i>Mieter</i>	<i>Mtl. Miete in S</i>	01.05.85	30.04.88	Botschaft Republik Q	14.000,00	01.05.88	31.12.89	Botschaft Republik Q	16.800,00	01.01.90	30.06.91	Botschaft Republik Q	17.500,00	01.07.91	30.06.92	Botschaft Republik Q	18.410,00	01.07.92	30.06.92	Botschaft Republik Q	19.370,00	01.07.96	31.01.98	Botschaft Republik Q	21.338,40	01.03.99	30.07.99	Frau P. & Herr L.	20.000,00	24.09.99	23.09.02	Botschaft der Republik A	25.000,00
<i>Von</i>	<i>bis</i>	<i>Mieter</i>	<i>Mtl. Miete in S</i>																																				
01.05.85	30.04.88	Botschaft Republik Q	14.000,00																																				
01.05.88	31.12.89	Botschaft Republik Q	16.800,00																																				
01.01.90	30.06.91	Botschaft Republik Q	17.500,00																																				
01.07.91	30.06.92	Botschaft Republik Q	18.410,00																																				
01.07.92	30.06.92	Botschaft Republik Q	19.370,00																																				
01.07.96	31.01.98	Botschaft Republik Q	21.338,40																																				
01.03.99	30.07.99	Frau P. & Herr L.	20.000,00																																				
24.09.99	23.09.02	Botschaft der Republik A	25.000,00																																				

Der gegenständliche Mietvertrag mit der Botschaft der Republik A läuft am 23. September 2002 aus. Mit einer Verlängerung des Mietvertrages ist nicht zu rechnen, da in derzeit noch nicht absehbarer Zeit jedoch spätestens im Jahr 2005 wieder mit der Eigennutzung der Immobilie zu rechnen ist. Die zukünftigen Mieteinnahmen wurden daher aufgrund dieses Mietvertrages angesetzt. Für das Jahr 2003 und 2004 wurden die Mieteinnahmen daher vorläufig mit S Null angesetzt.

Der Mietvertrag mit der Republik Q beinhaltet auch eine 10%-ige Umsatzsteuer. Die für die Mieteinnahmen 1999 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von insgesamt S 8.000 wird im Zuge der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für 1999 nachgemeldet. Die laufenden Umsatzsteuern aus der Vermietungstätigkeit werden mit quartalsmäßigen Umsatzsteuervoranmeldungen gemeldet und in Zukunft regelmäßig abgeführt.

Aufgrund der Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben für den Zeitraum 1985 bis 2004 ist ersichtlich, dass kein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Die einzelnen Jahresergebnisse

seit 1993 sind mit Ausnahme des Jahres 1996 jeweils weit unter S 100.000. Es handelt sich daher meines Erachtens um eine typisches Liebhaberei, sodass weder die anfänglichen Verluste, noch die Gewinne aus dieser Vermietungstätigkeit zu berücksichtigen sind."

In der Anlage zu dieser Vorhaltsbeantwortung wurde dem Finanzamt die nachfolgende Übersicht über die Mieteinnahmen/ Werbungskosten in den Jahren 1985 bis 2004 übermittelt:

	1985	1986	1987	1988	1989
Mieteinnahmen	112.000,00	168.000,00	168.000,00	190.400,00	201.600,00
Abschreibung	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00
Betriebskosten	-71.406,72	-75.687,48	-65.213,28	-54.830,16	-55.012,32
Zinsen	-23.784,60	-21.484,97	-19.044,23	-16.453,72	-13.704,24
Reparaturen	0,00	-8.344,20	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10
Lfd. Aufwendungen	-20.000,00	-20.500,00	-21.012,50	-21.537,81	-22.076,26
Versicherungen	-2.286,20	-2.339,90	-2.358,50	2.414,30	-2.649,70
Ausgaben	-177.477,52	-188.356,55	-184.126,61	-166.905,49	-169.940,62
Jahreserfolg	-65.477,52	-20.356,55	-16.126,61	23.494,51	31.659,38
	1990	1991	1992	1993	1994
Mieteinnahmen	210.000,00	215.460,00	226.680,00	232.440,00	232.440,00
Abschreibung	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00
Betriebskosten	-58.837,68	-79.603,92	-70.951,32	-69.494,04	-69.494,04
Zinsen	-10.477,34	-7.345,18	-4.401,48	-1.967,76	0,00
Reparaturen	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10
Lfd. Aufwendungen	-22.628,16	-23.193,87	-23.773,72	-24.368,06	-24.977,26
Versicherungen	-2.914,67	-3.206,14	-4.024,70	-4.126,80	-4.250,60
Ausgaben	-171.355,95	-189.847,21	-179.649,32	-176.454,76	-175.220,00
Jahreserfolg	38.644,05	25.612,79	47.030,68	55.985,24	57.220,00
	1995	1996	1997	1998	1999
Mieteinnahmen	232.440,00	244.250,40	256.060,80	21.338,40	180.000,00
Abschreibung	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00
Betriebskosten	-69.494,04	37.941,90	-81.530,89	-88.149,60	-88.497,65
Zinsen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reparaturen	-16.498,10	-8.153,90	0,00	0,00	0,00
Lfd. Aufwendungen	-25.601,69	-26.241,73	-38.893,00	-41.712,76	-120.911,50
Versicherungen	-4.378,12	-4.509,47	-4.644,75	-4.713,90	-4.762,50
Ausgaben	-175.971,95	-136.847,00	-185.068,64	-194.576,26	-274.171,65
Jahreserfolg	56.468,05	107.403,40	70.992,16	-173.237,86	-94.171,65
	2000	2001	2002	2003	2004
Mieteinnahmen	300.000,00	300.000,00	225.000,00	0,00	0,00
Abschreibung	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00
Betriebskosten	-92.901,60	-95.688,65	-98.559,31	-101.516,09	-104.561,57
Zinsen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reparaturen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lfd. Aufwendungen	-35.000,00	-35.000,00	-35.000,00	-35.000,00	-35.000,00
Versicherungen	-4.833,94	-4.906,45	-4.980,04	-5.054,74	-5.130,57
Ausgaben	-192.735,54	-195.595,09	-198.539,35	-201.570,83	-204.692,13
Jahreserfolg	107.264,46	104.404,91	26.460,65	-201.570,83	-204.692,13
Summe					
Mieteinnahmen					3.716.109,60
Abschreibung					-1.200.000,00
Betriebskosten					-1.529.372,25
Zinsen					-118.663,52
Reparaturen					-164.981,00

Lfd. Aufwendungen	-652.428,32
Versicherungen	-73.657,38
Ausgaben	-3.739.102,48
Jahreserfolg	-22.992,88

Die obige Übersicht legte der steuerliche Vertreter auch dem an das Finanzamt adressierten Antwortschreiben vom 21. Dezember 2001 zum Vorhalt vom 22. November 2001 zu den beim Finanzamt am 25. Oktober 2001 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 bei [Anmerkung: Mit letztgenannten Vorhalt ersuchte das Finanzamt die Bw. betreffend Vermietung und Verpachtung um Beibringung einer Überschussrechnung für das Jahr 2000].

Mit den beim Finanzamt am 25. Oktober 2001 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 wurde dem Finanzamt die Beilage zur Umsatzsteuererklärung, derzufolge ein zehnprozentiger Umsatzsteuersatz auf die Einnahmen/Umsätze aus der Eigentumswohnung in Anwendung gebracht worden sei, übermittelt.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Dezember 2001 verwies der steuerliche Vertreter u.a. darauf, dass seit dem Jahr 1985 eine regelmäßige Vermietung der Eigentumswohnung erfolgt sei, teilte mit, die Bw. habe die Wohnung im Wirtschaftsjahr 2000 an die Botschaft der Republik A vermietet, die den Mietvertrag mit Ende August 2001 vorzeitig gekündigt habe, sodass das Objekt derzeit leer stehe, prognostizierte, dass eine Vermietung in naher Zeit nicht zu erwarten sei, mit der Begründung, dass insbesondere die hochpreisigen Wohnungslagen im 19. Wiener Gemeindebezirk derzeit nur schwer zu vermieten seien, und verneinte, dass eine Eigennutzung derzeit vorgesehen sei.

Unter Bezugnahme auf die dem Schreiben beigelegte Prognoserechnung vertrat der steuerliche Vertreter die Meinung: Unter Berücksichtigung eines zwanzigjährigen Beobachtungszeitraums würden sich positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht ergeben, womit kein Gesamtüberschuss erzielt werden könne. Aufgrund der Tatsache, dass insbesondere in den vergangenen Jahren Verluste aus der Bewirtschaftung des vermieteten Objekts entstanden seien und auch für das Jahr 2002 mit keinen positiven Einkünften aus der Vermietung gerechnet werden könne, sei gemäß § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 eine Liebhaberei anzunehmen.

Der Mietvertrag mit der Botschaft der Republik A sei unter Berücksichtigung von 10 % Umsatzsteuer abgeschlossen worden. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 sei die sich aus den Mieteinnahmen ergebende Umsatzsteuer in Höhe von S 30.000 versehentlich unter der Position 029 eingetragen worden. *„Die korrekte Eintragung sollte jedoch unter der Position 056 erfolgen, da es sich hierbei ausschließlich um eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung (Vermerk im Mietvertrag) handelt“.*

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2002 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2000 fest.

Mit den beim Finanzamt am 7. Oktober 2002 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 samt Beilagen wurden Einnahmen aus dem in Rede stehenden Appartement von S 200.000 als Umsätze, auf die der zehnprozentige Umsatzsteuersatz in Anwendung zu bringen sei, gewertet. Mit Bescheid vom 21. Oktober 2002 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2001 fest.

Mit den beim Finanzamt am 15. Juni 2004 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 2002 wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung offen gelegt, der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) wurde mit € 0,00 beziffert. Mit Bescheiden vom 18. Juni 2004 setzte das Finanzamt sowohl die Einkommensteuer, als auch die Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 2002 abgabenerklärungsgemäß fest.

Mit den beim Finanzamt am 4. April 2005 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 2003 legte der steuerliche Vertreter keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung offen.

In weiterer Folge fand bei der Bw. eine Außenprüfung statt, deren Gegenstand die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2004 war. Der besseren Verständlichkeit halber werden die nachfolgenden Sachverhaltselemente aus der Tz 2 des mit 15. Mai 2006 datierten Berichts gemäß § 150 BAO (=PB) zum Verlauf des Verfahrens zitiert:

„Tz 2.1. Unterbrechung der Prüfung vom 12. Jänner 2006 bis 17. März 2006

Bereits am 24. Oktober 2005 erfolgte die Anmeldung zur Betriebsprüfung in der zuständigen Steuerberatungs-Kanzlei. Nach mehrmaliger telefonischer Aufforderung zur Vereinbarung eines Termins für den Prüfungsbeginn wurde der 10. Jänner 2006 vereinbart. ...

Tz 2.2. Verzögerung der Prüfungshandlungen und des Zustandekommens einer Schlussbesprechung

... Von seiten des Steuerberaters wurde der vereinbarte Schlussbesprechungstermin am 6. April 2006 sowie am 27. April 2006 abgesagt. Der Steuerberater wurde am 4. Mai 2006 schriftlich vorgeladen, ist aber ohne Abgpfl. erschienen. Die Unterfertigung der Niederschrift erfolgte am 4. Mai 2006.

Tz 3 Ausdehnung des Prüfungszeitraumes

Am 24. Oktober 2005 wurde der Prüfungsauftrag für die Außenprüfung gem. § 147 BAO bei der Bw. auf die Zeiträume 2001 bis 2003 ausgestellt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt. Die Prüfung wurde auf die Jahre 1998 bis 2004 ausgedehnt. Die Jahre 1985 bis 1997 sind verjährt, bereits nach dem dritten Jahr nach Beginn der Vermietung (1987) tritt bei Ansatz der korrekten Absetzung für Abnutzung ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ein. Die Einkünfte

aus der Vermietung des Objekts in 1190, A-Straße 29/2/2 blieben von 1987 bis 1997 unversteuert. Es kam die 7jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 BAO zur Anwendung, durch getätigte Amtshandlungen (Veranlagungsbescheid, Vorhalt) verlängert sich diese um ein weiteres Jahr. Der Prüfungszeitraum wurde daher bis zum Veranlagungsjahr 1998 ausgedehnt.

Tz 4 Prüfung des Jahres 1998

Für die Überschussrechnung 1998 (Einkünfte aus selbst. Tätigkeit) lagen keine Belege vor. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wurden daher erklärungsgemäß veranlagt.“

Mit jener Überschussrechnung, die der steuerliche Vertreter der Außenprüferin am 16. März 2006 vorgelegt hatte, wurden die Einkünfte aus dem in Rede stehenden Appartement für die Jahre 1998 bis 2005 in folgender Form dargestellt:

	2005	2004	2003	2002
	F.	Botschaft E.		
Zeitraum	ab 1.10.2005	bis 31.10.04	Ganzes Jahr	Ab 1.02.2002
Miete p.a. lt. Vertrag	1.750,00	2.100,00	2.100,00	
Mieter				
Zeitraum				
Miete p.a. lt. Vertrag				
Dauer der Vermietung	3	10	12	11
Mieteinnahmen p.a.	5.250,00	21.000,00	25.200,00	23.100,00
Betriebskosten				
BK Vorschreibung	3.752,76	4.086,72	4.086,72	3.601,08
BK Heizung	2.345,16	1.905,60	1.905,60	2.300,88
Warmwasser	504,24	409,68	409,68	494,76
BK Garage	47,04	47,04	47,04	47,04
BK Nachzahlungen				
Summe	-6.649,20	-6.449,04	-6.449,04	6.443,76
Reparaturen Gemeinschaft				
Ausgaben des Rep.Fonds		43.412,57	6.948,32	39.115,20
Rep. Schwimmbad				53.136,03
Anteil Bw.	7,590%	7,590%	7,590%	7,590%
Summe		-3.295,01	-527,38	-7.001,87
Sonstige Kosten Wohnung				
Laufende Instandhalt.				3.174,67
Vergebührungen				510,00
Stromkosten				68,02
Abschreibung lt. Kalk.	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Versicherung		329,14	324,68	324,68
Summe	-1.500,00	-1.829,14	-1.824,68	-5.577,37
Gesamtkosten	-8.149,20	-11.573,19	-8.801,10	-19.023,00
Überschuss p.a.	-2.899,20	9.426,81	16.398,90	4.077,00
	2001		2000	1999
	Botschaft A			Botschaft S.A.
Zeitraum	bis 31.08.01		Ganzes Jahr	Seit 1.10.99
Miete p.a. lt. Vertrag	1.816,82		1.816,82	1.816,82
Mieter				P. & L.
Zeitraum				1.3.-31.7.99
Miete p.a. lt. Vertrag				1.453,46

Dauer der Vermietung	8	12	8	1
Mieteinnahmen p.a.	14.534,57	21.801,85	12.717,75	1.550,72
Betriebskosten				
BK Vorschreibung	3.601,15	3.203,62	3.567,66	3.567,66
BK Heizung	2.300,87	1.661,74	2.109,14	2.109,14
Warmwasser	494,74	357,31	453,51	453,51
BK Garage	47,09	41,75	41,75	41,75
BK Nachzahlungen	384,70	136,26		
Summe	-6.828,55	-5.400,68	-6.172,07	-6.172,07
Reparaturen Gemeinschaft				
Ausgaben des Rep.Fonds	19.587,68	19.757,46		
Rep. Schwimmbad				
Anteil Bw.	7,590%	7,590%		
Summe	-1.486,70	-1.499,59		
Sonstige Kosten Wohnung				
Laufende Instandhalt.	203,48		8.122,24	
Vergebührungen			719,46	
Stromkosten	1.260,71			
Abschreibung lt. Kalk.	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Versicherung				
Summe	-2.964,20	-1.500,00	-10.341,70	-1.500,00
Gesamtkosten	-11.279,45	-8.400,27	-16.513,77	-7.672,07
Überschuss p.a.	3.255,11	13.401,58	-3.796,02	-6.121,35

Im Gefolge der Außenprüfung stellte die Außenprüferin unter Tz 1 PB im Wesentlichen fest: Die Bw. und deren Steuerberater habe insofern gegen die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO und gegen die Anzeigepflicht gemäß § 120 BAO verstoßen, als die Tatsache, dass bestehende Mietverträge ordnungsgemäß vergibt worden seien, keine Anzeige abgabenrechtlicher Umstände darstelle. Die Vermietung und die daraus erzielbaren Mieteinkünfte müssten vielmehr dem zuständigen Finanzamt für Einkommensteuer angezeigt werden, das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern sei für die abgabenrechtliche Beurteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zuständig. Einkünfte aus der Vermietung sowohl aus dem im Alleineigentum der Bw. stehenden Appartement, als auch aus der Liegenschaft in 1190, C. A-Gasse 19/3 seien nie gemeldet bzw. erklärt worden. Das im Alleineigentum der Bw. befindliche Mietobjekt in Wien werde seit 1985, das andere Mietobjekt seit 1997 vermietet.

Erst im Zuge einer anonymen Strafanzeige im Jahr 2000 habe die Finanzbehörde Kenntnis von der Vermietung des der Bw. allein gehörigen Objekts erlangt. Im Zuge eines Vorhalts gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG an die Bw. habe der steuerliche Vertreter in einem Schreiben an die Finanzbehörde bekannt gegeben, dass es sich "*seines Erachtens um eine typische Liebhabe*" handle, die zu diesem Zeitpunkt vorgelegte Prognoserechnung werde von der Außenprüferin in Tz. 6. 1 (steuerliche Feststellungen) und Tz. 10 (Feststellungen Wiederaufnahme) gewürdigt. Seit diesem Zeitpunkt sei die Bw. vom Steuerberater Mag. Dessulemoustier steuerlich vertreten. In genannter Beantwortung des Vorhalts werde jedoch nicht erklärt, dass noch ein weiteres Objekt (eine Villa in 1190, C. A-Gasse 19/3) von der Bw. vermietet

werde. Dies stelle eine Verletzung oben genannter Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) und Anzeigepflicht gem. § 120 dar.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien weder einkommensteuerlich erklärt, noch der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Im Zuge der Außenprüfung seien die Steuererklärungen 2004 persönlich übergeben worden; selbst zu diesem Zeitpunkt, dem 16. März 2006, seien Einnahmen aus Vermietung nicht erklärt worden.

Unter Tz 6.1. PB brachte die Außenprüferin zur Vermietung des in Rede stehenden Apartments für die Jahre 1998 bis 2004 im Wesentlichen vor: Die bisher nicht erklärten Einkünfte aus dieser Vermietung seien infolge Vorliegens einer steuerlich beachtliche Einkunftsquelle im Sinn des § 2 Abs. 2 EStG der Besteuerung zu unterziehen.

Mit der nachfolgenden Tabelle wurden die aufgrund vorgelegter Unterlagen erstellten Besteuerungsgrundlagen in folgender Form dargestellt:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	
	€	€	€	€	€	€	€	
Zugeflossene Miet-einnahmen	1.550,72	13.262,81	23.982,04	15.988,03	23.100,00	25.200,00	21.000,00	
BK-Vorschreibung	0,00	891,92	3.203,62	3.601,15	3.601,08	4.086,72	4.086,72	
BK-Heizung	0,00	527,28	1.661,74	2.300,87	2.300,88	1.905,60	1.905,60	
Warmwasser	0,00	113,38	357,31	494,74	494,76	409,68	409,68	
BK-Garage	0,00	10,44	41,75	47,09	47,04	47,04	47,04	
BK-Nachzahlungen	0,00	0,00	136,26	0,00	384,70			33.114,09
								Kontrolls.
Ausgaben des Reparaturfonds, Anteil A., 7,59%			1.499,59	1.486,70	7.001,87	527,38	3.295,01	
laufende Instandhaltungen		3.500,31		203,48	68,02			3.771,81
Vergebührung		359,00						Kontrolls.
Abschreibung		1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	
Versicherung					324,68	324,68	329,14	978,50
								Kontrolls.
Überschüsse	1.550,72	6.360,48	15.581,77	6.354,00	7.376,97	16.398,90	9.426,81	63.049,65

Im Anschluss an die obige Übersicht fügte die Außenprüferin den einzelnen Positionen ergänzend hinzu:

Die Betriebskosten für das Jahr 1998 seien nicht zum Ansatz gekommen, da zum überwiegenden Teil Privatnutzung (ab Februar 1998) vorliege, womit die Aufwendungen nicht als betrieblich veranlasst abzugsfähig seien.

Von den laufenden Instandhaltungen im Jahr 1999 seien aufgrund vorliegender Belege € 3.500,31 zum Ansatz gebracht worden, die restlichen Aufwendungen von € 4.621,93 seien als privat veranlasste Ausgaben gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig. Da die Vergebührung des Mietvertrages im Jahr 1998 laut Mietvertrag die Mieter und die Vermieter je zur Hälfte tragen würden, habe die Außenprüferin die halbe Gebühr zum Ansatz gebracht. Im Jahr 1999 werde bis 1. März ebenfalls Privatnutzung unterstellt, von 1. März bis 31. Juli 1999 würden die Mieter laut Mietvertrag die Betriebskosten selbst tragen.

In den Jahren 1999 bis 2001 habe die Außenprüferin die tatsächlich zugeflossenen Mieteinnahmen, d. h. brutto, angesetzt; in der vorgelegten Überschussrechnung seien diese Mieteinnahmen lediglich netto, die Aufwendungen jedoch inkl. Mehrwertsteuer angesetzt worden. Die Betriebskosten - Nachzahlungen in Höhe von € 384,70 seien im Jahr 2002 anstatt im Jahr 2001 berücksichtigt worden, weil der Zahlungsfluss 2002 stattgefunden habe. Da die Stromaufwendungen laut Mietverträgen ausschließlich die Mieter selbst tragen, habe die Außenprüferin die in der Überschussrechnung berücksichtigten Stromkosten in den Jahren 2001 und 2002 nicht anerkannt.

Wider die Anerkennung der in der Überschussrechnung berücksichtigten Kosten an Vergebühung eines Mietvertrages von € 510 im Jahr 2002 brachte die Außenprüferin vor: Diese Kosten würden laut Mietvertrag die Mieter tragen. Selbst ein Einzahlungsbeleg der Bw. stelle keinen Nachweis dar, da die Mieter der Vermieterin den Betrag bar überreicht haben könnten. Die Meldung des Mietvertrages an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern obliege dem Vermieter.

Die in der Überschussrechnung geltend gemachten Aufwendungen für laufende Instandhaltungen im Jahr 2002 hätten belegmäßig nicht nachgewiesen werden können.

Unter Tz. 6.2 PB wurden die nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuernden Umsätze aus der Vermietung in folgender Form dargestellt:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	S	S	S	S	€	€	€
Steuerbare Ums. lt. Erkl.			0,00	0,00			
UST-Schuld kraft Rechnungslegung, lt. Erkl.			30.000,00	20.000,00			
Steuerbare Ums. lt. Außenprüferin	19.398,52	165.909,31	300.000,00	200.000,-	21.000,00	22.909,09	19.090,91
Davon 10% USt.	1.939,85	16.590,93	30.000,00	20.000,00	2.100,00	2.290,91	1.909,09
Vorsteuern lt. Erkl.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Vorsteuern lt. Außenprüferin:							
BK-Vorschreibung (10 %)	0,00	1.115,74	4.007,52	4.504,81	327,37	371,52	371,52
BK-Heizung (20 %)	0,00	1.209,26	3.811,01	5.276,78	383,48	317,60	317,60
Warmwasser (10 %)	0,00	141,83	446,97	618,89	44,98	37,24	37,24
BK Garage (20 %)	0,00	23,94	95,75	108,00	7,84	7,84	7,84
BK-Nachzahlungen	0,00	0,00	244,56	0,00	50,18	0,00	0,00
Vorst. aus Reparaturen	0,00	0,00	1.875,89	1.859,77	636,53	47,94	299,55
Vorst. aus lfd. Instandh.	0,00	8.027,55	0,00	466,66	11,34	0,00	0,00
Summe Vorsteuern lt. Außenprüferin	0,00	10.518,32	10.481,71	12.834,89	1.461,72	782,15	1.033,75

Unter Tz 10 PB („Vorgelegte Prognoserechnung“) hielt die Außenprüferin u. a. fest: Im Zuge der Außenprüfung sei am 16. März 2006 erstmals eine vom Steuerberater erstellte Über-

schussrechnung dieser Mieteinkünfte vorgelegt worden, die sich wesentlich von der ursprünglich vorgelegten Prognoserechnung unterscheiden.

Tz 10.1 PB („*Absetzung für Abnutzung*“) zufolge komme in der im Jahr 2000 vorgelegten Prognoserechnung ein jährlicher Abschreibungsbetrag von S 60.000 zum Ansatz (Basis: S 3.000.000; Abschreibungsdauer 50 Jahre). In der am 16. März 2006 im Zuge der Außenprüfung abverlangten Überschussrechnung komme ein jährlicher Abschreibungsbetrag von € 1.550 zum Ansatz, der sich aufgrund einer Bemessungsgrundlage von S 1.376.000 berechne (diese wiederum errechne sich aus einem aufgenommenen Darlehen, bei einer Annahme von 60% Fremdfinanzierung, um den ursprünglichen Kaufpreis zu ermitteln, abzüglich 20 % Grundanteil). 1,5% Abschreibungssatz würden zur Anwendung kommen.

Im Anschluss daran stellte die Außenprüferin fest: *„Wäre in der im Jahr 2000 vorgelegten Prognoserechnung bereits dieser - nach Überprüfung der Bp korrekte - Abschreibungsbetrag zur Anwendung gekommen, hätte sich der in der Prognoserechnung ermittelte Gesamtverlust von -S 22.992,88 um S 787.191 erhöht, d.h. vorbehaltlich der übrigen von der Betriebsprüfung getätigten Feststellungen und Änderungen wäre ein Gesamtüberschuss von S 764.198,12 zur abgabenrechtliche Beurteilung vorgelegen. In diesem Fall hätte die Abgabenbehörde ein gänzlich anderes Gesamtbild dieser Vermietungseinkünfte, die „Kenntnis dieser Umstände allein hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt“ (§ 303 Abs. 4 BAO).“*

Tz 10.2 PB („*Laufende Instandhaltungen*“) zufolge seien in der im Jahr 2000 vorgelegten Prognoserechnung insgesamt laufende Instandhaltungen von S 337.624,26, das seien € 24.536,11 im Prüfungszeitraum von 1998 bis 2004 zum Ansatz gekommen. Im Zuge der Außenprüfung seien - aufgrund der vorgelegenen Belege - insgesamt von 1998 bis 2004 € 3.771,81 (siehe Tz. 6.1.) zum Ansatz gekommen, das sei ein Bruchteil der in der Prognoserechnung angesetzten Aufwendungen.

Tz 10.3 PB („*Versicherungen*“) zufolge seien in der im Jahr 2000 vorgelegten Prognoserechnung Versicherungsaufwendungen von S 34.382,14 das sind € 2.498,64 im Prüfungszeitraum von 1998 bis 2004 zum Ansatz gekommen. Im Zuge der Betriebsprüfungen seien - aufgrund der vorliegenden Belege - insgesamt € 978,50 (siehe Tz. 6.1.) von 1998 bis 2004 zum Ansatz gekommen.

Tz 10.4 PB („*Betriebskosten*“) zufolge seien in der im Jahr 2000 vorgelegten Prognoserechnung Aufwendungen an den der Hausverwaltung zu zahlenden Betriebskosten von S 669.874,47, das seien € 48.681,67 im Prüfungszeitraum von 1998 bis 2004 zum Ansatz gekommen. Aufgrund der vorgelegenen Belege seien im Zuge der Betriebsprüfung € 33.114,09 (siehe Tz.6.1.) insgesamt von 1998 bis 2004 zum Ansatz gekommen.

Tz. 10.5 PB („Jahreserfolg“) zufolge betrage die Summe der einzelnen Jahreserfolge für den Prüfungszeitraum von 1998 bis 2004 in der im Jahr 2000 vorgelegten Prognoserechnung –S 435.542,45, d.h. ein Gesamtverlust von € 31.652,10. In der von der Außenprüfung ermittelten Überschussrechnung betrage der Gesamtgewinn für diesen Zeitraum € 63.049,65, die Differenz des sich aus der Prognoserechnung für diesen Zeitraum ergebenden Jahreserfolges und des Jahreserfolges lt. Betriebsprüfung betrage € 94.701,75.

Unter Tz 10.6 PB („*Neue Tatsachen und Beweismittel § 303 Abs. 4 BAO*“) hielt die Außenprüferin fest: *„Die angeführten Feststellungen lt. Tz. 10.1. bis 10.5. lt. Bp stellen keine geringfügigen Differenzen, die aufgrund der „Prognose“ für zukünftige Veranlagungszeiträume entstehen, dar. Im Jahr 2000 hätten die Einnahmen und Aufwendungen für die Jahre 1998, 1999 und 2000, vom Steuerberater in der der Finanzbehörde übermittelten Prognoserechnung bereits aufgrund der tatsächlich vorgelegenen Belege angesetzt werden müssen. Die angesetzten Beträge stellen wiederum eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO dar. Die Abweichungen der in der Prognoserechnung angesetzten Beträge und der tatsächlich anzusetzenden Aufwendungen sind dem Grunde und der Höhe nach wesentlich. Die im Jahr 2000 vorgelegte Prognoserechnung ließ der Finanzbehörde eine korrekte abgabenrechtliche Beurteilung und Würdigung dieser vorliegenden Einkunftsquelle nicht möglich erscheinen.“*

Aufgrund der getätigten Feststellungen der Außenprüfung sei die Wiederaufnahme der Abgabenbescheide für den gesamten Prüfungszeitraum begründet und erforderlich.

Unter Tz 11 PB stellte die Außenprüferin aufgrund des abgabenbehördlichen Erhebungsergebnisses fest: Seit 10. Februar 1998 habe die Tochter der Bw. einen Nebenwohnsitz an der Adresse 1190 Wien, A-Straße 29/2/2, gemeldet gehabt. Da eine Fremdvermietung bis 31. Jänner 1998 vorgelegen sei, sei es von 10. Februar 1998 bis zur weiteren Vermietung (März 1999) unzulässig, die Aufwendungen an dieser Wohnung steuerlich wie bei einer Leerstehung anzusetzen. Dass eine Privatnutzung von 10. Februar 1998 bis 1. März 1999 vorliege, werde unterstellt.

Diese Tatsache, welche der Finanzbehörde nicht zur Kenntnis gebracht worden sei und vor Beginn der Außenprüfung nicht bekannt gewesen sei, stelle einen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 4 BAO dar.

Aufgrund der Feststellungen im Prüfungsbericht erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2002 wieder aufgenommen und einerseits die Einkommensteuer, andererseits die Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2002 neu festgesetzt wurden.

Mit der Berufung gegen die oben genannten Bescheide beantragte der steuerliche Vertreter, einerseits die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide wegen Fehlens einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO (Zitat: *„Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der gegenständlichen Bescheide sind sämtliche Tatsachen für eine rechtlich richtige Subsumption der Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung der in Rede stehenden Liegenschaft dem Finanzamt bereits seit Dezember 2001 bekannt gewesen.“*), andererseits die Berücksichtigung der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Betriebskosten der Jahre 1998 und 1999 für die im Alleineigentum der Bw. stehende Liegenschaft bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung samt der darin enthaltenen Vorsteuer.

Als Begründung für das Ersuchen, die im Rahmen der Betriebsprüfung geltend gemachten Betriebskosten von € 6.172,07 jeweils für das Jahr 1998 und 1999 zur Gänze anzuerkennen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in Rede stehenden Liegenschaft mit - € 6.121,35 für das Jahr 1998 bzw. mit - € 3.796,02 für das Jahr 1999 festzusetzen sowie die darin enthaltene Vorsteuer von € 832,30 für das Jahr bei der Festsetzung der Umsatzsteuer zu berücksichtigen, brachte der steuerliche Vertreter, was die Privatnutzung für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 betrifft, unter Bezugnahme auf die der Berufung beigelegten Kopien von Meldezetteln vor:

Die in Rede stehende Tochter habe ihren Hauptwohnsitz in 3400 Klosterneuburg, B C D-Gasse 52 mit 10. Februar 1998 gemeldet. Dieser Hauptwohnsitz habe bis zum 15. März 2002 bestanden, zu welchem Zeitpunkt sich die Tochter am Wohnsitz ---- Wien, B-Gasse 6-8 umgemeldet habe.

Die Wohnung in 1190 Wien, A-Straße 29/2/2, sei von B. im Zeitraum 1. Jänner 1998 bis März 1999 zu keinem Zeitpunkt privat als Wohnstätte genutzt worden und sei zu diesem Zeitpunkt zur Gänze leer gestanden, weil eine Vermietung aufgrund der Ausstattung und vor allem aufgrund des Alters der Wohnung zu diesem Zeitpunkt nicht herbeigeführt werden habe können. Dies sei auch dadurch evident, dass im Frühjahr 1999 entsprechende Instandhaltungsarbeiten durchzuführen gewesen seien, um die Wohnung auf einen aktuellen Standard zu bringen, sodass eine Vermietung in weiterer Folge ab April 1999 möglich gewesen sei.

Als Beweis für den ausschließlichen Wohnsitz der Tochter an der oben angeführten Adresse in Klosterneuburg thematisierte der steuerliche Vertreter die Möglichkeit der Vorladung von Zeugen. Als Nachweis wider die Annahme, dass B. in der in Rede stehenden Wohnung in 1190 Wien vom 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 wohnhaft gewesen sei, legte der steuerliche Vertreter der Berufung eine Kopie der Abmeldungsbestätigung des Privatfahrzeuges der Tochter mit dem behördlichen Kennzeichen WU-XXXL bei und fügte dieser ergänzend hinzu: Das Fahrzeug mit dem behördlichen Kennzeichen sei am 12. März 1998 zugelassen worden;

als Zulassungsbesitzerin scheine B. mit der letztgenannten Klosterneuburger Adresse auf. Nach § 42 Kraftfahrzeuggesetz habe der Zulassungsbesitzer eines Fahrzeuges der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug zugelassen sei, binnen einer Woche jede Änderung von Umständen anzuzeigen, die durch die behördliche Eintragung im Zulassungsschein berührt würden. Insbesondere sei hierbei die Verlegung des Hauptwohnsitzes den Behörden anzuzeigen. Nach § 40 leg. cit. habe über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges jene Behörde zu entscheiden, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Kraftfahrzeug seinen dauernden Standort habe; als dauernder Standort eines Fahrzeuges gelte nach § 40 Abs. 1 leg. cit. der Hauptwohnsitz des Antragstellers. Aufgrund der Tatsache, dass somit die Anmeldung eines Kraftfahrzeuges ausschließlich am Hauptwohnsitz des Zulassungsbesitzers des Kraftfahrzeuges erfolgen könne und dies durch die Anmeldung an der in Rede stehenden Adresse in Klosterneuburg dokumentiert sei, sei nach Erachten des steuerlichen Vertreters ausreichend nachgewiesen: B. habe ihren tatsächlichen Hauptwohnsitz in Klosterneuburg besessen und sei zu keiner Zeit in der Liegenschaft im 19. Wiener Gemeindebezirk wohnhaft gewesen. Die Tatsache, dass im gegenständlichen Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 eine Meldung als allfälliger weiterer Wohnsitz vorgelegen sei, könne nicht als ausreichender Nachweis dafür verwendet werden, dass eine tatsächliche private Nutzung der Liegenschaft durch B. im gegenständlichen Zeitraum vorgelegen sei.

Obwohl die Bw. Daten bezüglich des Stromverbrauches für den Zeitraum Februar 1998 bis Februar 1999 beim Energieversorger der in Rede stehenden Wiener Wohnung angefordert habe, habe die Wien Energie GmbH leider keine Daten über den Verbrauch des Stromes zur Verfügung stellen können, weil "*diese Daten bereits verjährt*" seien.

Wider die Ausführungen (unter der Tz 6 Punkt 1 PB) betreffend der von Mietern getragenen Betriebskosten im Zeitraum vom 1. März 1999 bis 31. Juli 1999 verwies der steuerliche Vertreter einerseits auf die der Berufung beigelegten Betriebskostenvorschreibungen des Zeitraumes März 1998 und Oktober 1998, aus welchen ersichtlich sei, dass die Betriebskosten pro Monat S 8.208,46 betragen hätten, andererseits auf die der Berufung beigelegten Kopien der Kontoauszüge für den Zeitraum Februar 1998 bis Juli 1999, in welchen die Zahlungen der Betriebskosten in der Höhe von € 8.220,46 bzw. ab Februar 1999 in der Höhe von € 8.038,47 markiert seien. Die Tatsache, dass somit die Betriebskosten sehr wohl von der Bw. getragen und auch bezahlt worden seien, sei somit durch Vorlage der entsprechenden Kontoauszüge nachgewiesen.

Aufgrund der oben dargestellten Tatsachen liege daher für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 keine Privatnutzung der Liegenschaft vor, da diese zu diesem Zeitpunkt leer

gestanden sei und die Bw. sowie ihre Tochter nachweislich in Klosterneuburg wohnhaft gewesen seien und sich auch dort aufgehalten hätten.

Aufgrund der obigen Tatsachen und der übermittelten Unterlagen sei nachgewiesen, dass die Betriebskosten für den Zeitraum 1. März 1999 bis 31. Juli 1999 sehr wohl von der Bw. getragen und im Rahmen des pauschal entrichteten Mietentgeltes von monatlich € 1.453,46 an die Mieter weiterverrechnet worden seien.

Zu den Kopien von Faxübertragungsberichten an den Immobilienvermieter A-GmbH sowie die Immobilienvermittlerin A.B.C.D.-E., die der steuerliche Vertreter dem Finanzamt als Nachweis für den mehrmaligen Versuch im Jahr 1998, die Liegenschaft erfolgreich zu vermieten, übermittelt hatte, führte der steuerliche Vertreter ins Treffen. Auf Basis dieser Protokolle sei ersichtlich, dass am 1. April 1998 sowie am 18. April 1998 entsprechende Angebote und Unterlagen an die beiden Immobilienmakler übermittelt worden seien, um diese Liegenschaften über deren Vertriebswege der Vermietung zuzuführen.

Aus dem übermittelten Fax vom 16. April 1998 an den Immobilienvermittler D. mit dem entsprechenden Faxprotokoll seien die Zusendung eines Wohnungsplanes und die detaillierten Wohnungskosten für die Wohnung ersichtlich, da ebenso die Immobilienvermittler D. mit der Vermittlung der Liegenschaft beauftragt worden seien.

Zu den Tz 1 ("Anzeigepflicht gem. § 120 BAO") und Tz 2 ("Verfahren") PB merkte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen an, im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Dezember 2001 eine Prognoserechnung unter Berücksichtigung der Gegebenheiten aus dem Jahr 1985 und eines zwanzigjährigen Beobachtungszeitraums durchgeführt und an die Finanzverwaltung übermittelt zu haben. Auf Basis der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Unterlagen sei daher, ausgehend vom Jahr 1995, eine Prognoserechnung aus der Vermietung und Verpachtung der in Rede stehenden Alleineigentumswohnung in Wien 1190 für den Zeitraum 1985 bis 2004 durchgeführt worden. Im Rahmen dieser Prognoserechnung sei u. a. die Abschreibung unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Abschnitt 50a EStRI zu § 7 Abs. 1 EStG in der geltenden Fassung des Jahres 1985 mit 2 % p.a. festgesetzt worden; hierzu sei insbesondere Abs. 2 und Abs. 8 zu Abschnitt 50a der Einkommensteuerrichtlinien in der geltenden Fassung des Jahres 1985 heranzuziehen, wobei bei vermieteten Gebäuden sich eine zweiprozentige Abschreibung pro Jahr ergebe.

Aufgrund der schlechteren Vermietbarkeit seit dem Jahr 1998 habe bei der Erstellung der Prognoserechnung mit keiner langfristigen Vermietung gerechnet werden können. Im Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001, somit einem Zeitraum von insgesamt 48 Monaten sei die Wohnung tatsächlich nur 29 Monate vermietet gewesen, was einem Vermietungsgrad von nur rund 60 % entspreche. Dieser Vermietungsgrad liege weit unter anderen Gebäuden bzw. Liegenschaften in der unmittelbaren Umgebung, was vor allem durch

die schlechte Bausubstanz des in den sechziger Jahren erbauten Gebäudes begründet sei. Im Rahmen des übermittelten Vorhalts vom 21. Dezember 2001 sei somit ersichtlich, dass in den Jahren 1998 und 1999 ein Verlust aus der Vermietung und Verpachtung sowie in den Jahren 2000 und 2001 ein Gewinn aus der Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet worden sei, der sich wie folgt darstelle:

Jahr	Ergebnis laut Prognoserechnung in Euro	tatsächliches Ergebnis in Euro
1998	- 10.229,27	- 6.121,35
1999	- 4.483,41	- 3.796,02
2000	- 12.148,54	- 15.581,67
2001	- 587,88	- 5.093,27

Auf Basis dieser Darstellung sei somit ersichtlich, dass im Wesentlichen dieser Prognoserechnung auf Grund der vorläufig teilweise auch im Schätzungsweg ermittelten Einnahmen und Ausgaben, welche im Dezember 2001 an das Finanzamt übermittelt worden sei, keine wesentliche Abweichung zu den tatsächlichen Ergebnissen vorliege. Bereits im Rahmen der Prognoserechnung vom Dezember 2001 sei dargestellt worden, dass die Jahre 1998 und 1999 zu einem tatsächlichen Verlust, hingegen die Jahre 2000 bzw. 2001 zu einem Gewinn führen würden.

In diesem Zusammenhang zitierte die Bw. die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 7. September 2004, GZ RV/0356-W/03, derzufolge in der Frage, ob die Ergebnisse der einer Prognoserechnung in der Folge auch tatsächlich erreicht würden, keine Ungewissheit im Sinn des § 200 BAO liegen könne. Wenn der Abgabepflichtige jedoch von vornherein in der Prognoserechnung ein anderes Verhalten vortäusche, oder von der in der Prognoserechnung dargelegten Bewirtschaftungsweise abweiche, rechtfertige dies eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO in den zeitlichen Grenzen der Verjährung.

Auf Grund der vorgelegten Prognoserechnung vom Dezember 2001 sei, wie oben dargestellt, weder ein anderes Verhalten der Bw. vorgetäuscht worden, noch sei zwischenzeitlich von der Bewirtschaftungsweise der bisherigen Vermietung und Verpachtung abgegangen worden.

Hinsichtlich des Vorliegens von tauglichen Wiederaufnahmegründen sei anzumerken: Nur jene Tatsachen würden tatsächlich taugliche Wiederaufnahmsgründe darstellen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existiert hätten, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt hervorgekommen seien (siehe VWGA (Anmerkung des Referenten: wohl gemeint VwGH) vom 10. Mai 2001, 95/15/0084). Dies *"würde daher bedeuten, dass die Tatsachen bereits im Jänner 2002 bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2000 existieren hätten müssen, dem Finanzamt allerdings nicht bekannt gewesen sein dürften."*

Im Zuge der vorgelegten Prognoserechnung vom Dezember 2001 seien sämtliche Tatsachen, insbesondere die Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft seit dem Jahr 1995, sowie die Höhe der laufenden Betriebskosten und Einnahmen aus Vermietung dargestellt worden.

Insbesondere auf Grund der Tatsache, dass die tatsächlichen Ergebnisse aus der Vermietung und Verpachtung des Zeitraumes 1998 bis 2001 im Wesentlichen jenen entsprechen, die auch schon im Zuge der Prognoserechnung im Schätzungswege ermittelt worden seien, würden somit nach Erachten des steuerlichen Vertreters keine tauglichen Wiederaufnahmegründe im Sinne der obigen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Mai 2001 vorliegen, da bei Bescheiderlassung des Einkommensteuerbescheides 2000 im Jänner 2002 diese Tatsachen dem Finanzamt bereits bekannt gewesen sein hätten müssen.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 28. März 2001, 98/13/0026 sei zu ersehen, dass *„das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufgenommenen Verfahren die Sache so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits schon in diesem Verfahren bei richtiger Subsumption zu der nun erlassenen Entscheidung hätte kommen können“*.

Da sämtliche Tatsachen, insbesondere die positiven Einkünfte aus der Vermietung der Jahre 1988 bis 1997 somit bereits bei Bescheiderlassung des Einkommensteuerbescheides 2000 im Jänner 2002 dem Finanzamt bekannt gewesen seien (auf Grund der Vorlage der Prognoserechnung im Dezember 2001), sei ein Neuhervorkommen dieser Tatsache im Zuge des abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahrens unmöglich.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2000 sei nach Vorlage der Prognoserechnung am 21. Dezember 2001, in welcher deutlich dargestellt worden sei, dass positive Einkünfte in den Jahren 1988 bis 1997 und negative Einkünfte aus der der Vermietung und Verpachtung in den Jahren 1998 und 1999 erzielt worden seien, mit einem endgültigen Bescheid am 16. Jänner 2002 erfolgt. Die Veranlagung der Einkommensteuer 2001 sei am 31. Dezember 2001, jene für das Jahr 2002 am 18. Juli 2004, jeweils mit einem endgültigen Bescheid erfolgt. Erst die Veranlagung der Einkommensteuer 2003 sei mit einem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid am 1. September 2005 erfolgt.

Aufgrund der nun festgestellten tatsächlichen Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der in Rede stehenden Liegenschaft in 1190 Wien seien keine Tatsachen hervorgekommen, *„die taugliche Wiederaufnahmegründe darstellen könnten, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung für das Jahr 2000 bereits existiert hätten, aber erst später hervorgekommen seien. Bereits bei der Veranlagung 2000 im Jänner 2002 hätte bei richtiger rechtlicher Subsumption die Finanzverwaltung den Sachverhalt in der nunmehr im Rahmen der Betriebsprüfung gewonnenen Erkenntnis feststellen können“* (Zitat Ende), da im Zuge der Prognoserechnung sämtliche Tatsachen vorgelegt worden seien und der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass eine rechtliche richtige Subsumption bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung des Einkommensteuerbescheides 2000 im Jänner 2002 *„dem Finanzamt möglich*

gewesen wäre. Sofern das Finanzamt an der richtigen rechtlichen Beurteilung noch Zweifel gehabt hätte, wäre zumindest eine vorläufige Bescheiderlassung nach § 200 BAO erforderlich gewesen".

Hierzu führte der steuerliche Vertreter auch die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. März 2001, 98/13/0026, ins Treffen: Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln sei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, *„dass sie schon in diesem Verfahren bei rechtlich richtiger Subsumption zu der nunmehr erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dies wäre tatsächlich möglich gewesen, da bereits im Zuge der vorgelegten Prognoserechnung deutlich dargestellt wurde, dass in den Jahren 1988 bis 1997 positive Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft erwirtschaftet wurden"*. Ebenso seien die Einkünfte 2000, die der gegenständlichen Veranlagung zu Grunde gelegen seien, positiv gewesen.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen beziehe sich, wie auch bereits der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 92/15/0101, festgestellt habe, auf den Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres. Maßgeblich sei allein der Wissenstand der Finanzverwaltung über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode. Hierbei sei wiederum auf die vorgelegte Prognoserechnung zu verweisen, wonach bei der Veranlagung der Jahre 2000 bis 2002 der Wissenstand über das Vorliegen einer Vermietung und Verpachtung, die in den Jahren zuvor zumeist positive Erträge abgeliefert habe, dem Finanzamt bereits bekannt gewesen war.

Im Anschluss daran merkte der steuerliche Vertreter in Fettdruck an, dass die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei eine rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes und keine Tatsache im Sinne des § 303 BAO darstelle, *„auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte"*. Die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung eines unbestrittenen Sachverhaltes oder einer eventuellen fehlerhaften rechtlichen Beurteilung durch die Finanzverwaltung würden sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Weg der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen lassen. Dazu sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. Mai 2001, 95/15/0084 verwiesen.

Da für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 somit sämtliche Tatsachen über das Vorliegen einer Vermietung und Verpachtung, welche in den Jahren 1988 bis 1997 sowie im Jahr 2000 und 2001 zu positiven Einkünften geführt habe, der Finanzverwaltung vorgelegen seien, seien daher alle erforderlichen Tatsachen für die richtige rechtliche Subsumption des Sachverhaltes durch die Finanzverwaltung dieser bekannt gewesen.

Da diese jedoch von Seiten der Finanzverwaltung nicht durchgeführt worden sei, da weder vorläufige Bescheide aufgrund der Unsicherheit des Vorliegens einer Einkunftsquelle bzw. der Liebhabereitätigkeit erlassen worden seien, noch die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt worden seien, sowie auf Grund der Tatsache, dass die nachträgliche Qualifikation einer Tätigkeit als Einkunftsquelle oder Liebhaberei keine Tatsache nach § 303 BAO darstelle, „auf die eine Wiederaufnahme gestützt werden könnte“, liege somit nach Erachten des steuerlichen Vertreters kein Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 4 BAO für die nunmehr erlassenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2002 vor.

Mit dem mit 31. August 2006 datierten Ergänzungsersuchen hielt die Außenprüferin der Bw. zur Berufung vor:

*)	Der Nachweis über die Bezahlung der Betriebskosten für den Zeitraum März bis Oktober 1998 durch die Bw. sei insofern nicht erbracht worden, als die Zahlungen vom Bankkonto des Ehegatten der Bw. geflossen seien. Insofern fordere die Außenprüferin die Bw. auf, bekanntzugeben, ob die Bw. ber ein eigenes Bankkonto verfüge und auf welchem Bankkonto die Mieteinnahmen geflossen seien bzw. wieso die Betriebskosten nicht von jenem Bankkonto abgedeckt worden seien, auf welchem auch die Mieteinnahmen geflossen seien.
*)	Die KFZ-Meldung am Hauptwohnsitz des Zulassungsbesitzers eines Kraftfahrzeuges sei eine durchaus übliche Vorgangsweise und stelle kein Indiz dafür, dass die Tochter die in Rede stehende Wohnung im 19. Wiener Gemeindebezirk nicht benützt hätte, dar. <i>"Der von Ihnen erbrachte Nachweis wurde nicht erbracht"</i> .
*)	Die Nichtanerkennung der Betriebskosten für den Zeitraum von März bis Oktober 1998 habe keinerlei einkommensteuerliche Auswirkung für das Veranlagungsjahr 1998. Die Außenprüferin habe festgestellt, dass es sich bei der Vermietung der o. a. Wohnung um eine steuerlich relevante Einkunftsquelle handle, die Mieteinkünfte jedoch nie erklärt worden seien. Um Abgabe einer Stellungnahme werde ersucht.
*)	Aufgrund der Erhebungen der Finanzverwaltung bei Wien Energie sei die Bw. der Vertragspartner der Wien Energie für den Zeitraum ab 28. Jänner 1998 bis 28. Jänner 2002. Zur Untermauerung der Behauptung, dass die Wohnung in einem Teil dieses Zeitraumes leer gestanden sei, <i>"wäre der Nachweis durch Vorlage der Stromrechnung (kein oder nur sehr geringer Stromverbrauch) zu erbringen"</i> .
*)	Aus dem vorgelegten Meldenachweis gehe hervor, dass die in Rede stehende Wohnung in 1190 Wien der in Rede stehenden Tochter der Bw. als bisheriger Hauptwohnsitz gedient habe und als Nebenwohnsitz bestehen bleibe. Um Bekanntgabe des Grundes für

	die Abmeldung als Hauptwohnsitz bzw. die Beibehaltung als Nebenwohnsitz werde ersucht.			
*)	Der Zeitraum der behaupteten Privatnutzung als Nebenwohnsitz durch die Tochter in der o. a. Wohnung betreffe nach Erhebungen der Finanzverwaltung Zeiträume des Studiums in Wien. 1997 und 1998 habe die Tochter der Bw. geringe Einkünfte aus diversen Lohnzetteln (monatsweise Beschäftigungen) erzielt. Davor sei B. in der früheren Dienstwohnung des Vaters hauptwohnsitzgemeldet gewesen. Laut den in der Berufung vorgelegten Kontoauszügen würden Unterhaltszahlungen an B. und W. erfolgen. Die Finanzverwaltung vermute ebenfalls Zeiträume des Studiums von W.. Anzunehmen sei, dass die Kinder der Bw. gelegentlich die in Rede stehende Wohnung in 1190 Wien während des Studiums genutzt hätten. Um Abgabe einer Stellungnahme zu diesen Fakten werde gebeten.			
*)	Wieso seien die Instandhaltungsarbeiten erst im Frühjahr 1999 getätigt worden, die Unterstellung der Privatnutzung der o.a. Wohnung betreffe den Zeitraum ab dem 1. Jänner 1998; ab März 1999 sei die Vermietung möglich gewesen. Die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Belege würden keinerlei Instandhaltungsarbeiten aufweisen. Größere Instandhaltungsaufwendungen, die die Leerstehung der Wohnung bestätigt hätten, seien weder jetzt, noch im Betriebsprüfungsverfahren geltend gemacht worden. Dies stelle ein weiteres Indiz für die Privatnutzung durch die Tochter dar. Um Abgabe einer Stellungnahme zu den von der Bw. angeführten Behauptungen von größeren Instandhaltungsaufwendungen sowie um Vorlage diesbezüglicher Nachweise werde ersucht.			
*)	Trotz der Behauptung von im Jahr 1999 getätigten Instandhaltungen, die die Leerstehung der Wohnung bekräftigen sollten, sei die Wohnung bereits im April 1999 zur Vermietung angeboten worden. Hier liege ein Widerspruch vor. Um Abgabe einer Stellungnahme zu dieser Diskrepanz werde gebeten.			
*)	Die Ergebnisse laut Prognoserechnung für die Zeiträume 1998 bis 2001 und tatsächlichen Ergebnisse für besagte Zeiträume stünden in Widerspruch zu den der Finanzverwaltung vorliegenden Zahlen. Obwohl der steuerliche Vertreter schreibe, dass ein Gewinn aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2000 und 2001 erwirtschaftet worden sei, gebe der steuerliche Vertreter Verluste von - 15.581,67 für das Jahr 2000 und - 5.093,27 für das Jahr 2001 an. An Ergebnissen führe der steuerliche Vertreter an:			
		Ergebnis laut Prognoserechnung		tatsächliches Ergebnis
	1998	- €	10.229,27	- € 6.121,35
	1999	- €	4.483,41	- € 3.796,02
	2000	- €	12.148,54	- € 15.581,67
	2001	- €	587,88	- € 5.093,27

Tatsächlich lägen jedoch folgende Ergebnisse vor:

	Ergebnis laut Prognoserechnung		tatsächliches Ergebnis	
1998	- €	12.589,68	€	1.550,72
1999	- €	6.843,72	€	6.360,48
2000	€	7.795,21	€	15.581,77
2001	€	7.587,40	€	6.354,00

Um Aufklärung dieser gravierenden Differenzen werde ersucht.

*)	In der vorgelegten Prognoserechnung seien keine Mieteinnahmen für die Jahre 2003 und 2004 bekannt gegeben worden. Das Wesen einer solchen Rechnung bestehe darin, dass zu erwartende - zu prognostizierende Einkünfte anzusetzen seien. Die für bereits abgelaufene Jahre erzielten tatsächlichen Einkünfte würden die vorgelegte Prognoserechnung ersetzen. Für die Jahre 2003 und 2004 seien keinerlei Mieteinnahmen in der Prognoserechnung angesetzt worden, jedoch seien Einnahmen in nicht unbeträchtlicher Höhe erzielt worden. Die Vereinnahmung von Mieterlösen sei dem Finanzamt nicht bekannt gegeben worden.
----	--

Abschließend setzte das Finanzamt die steuerlich vertretene Bw. darüber in Kenntnis, dass die Beurteilung, ob eine Tatsache oder ein Beweismittel neu hervorgekommen sei, aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei. Entscheidend hiefür sei der Wissensstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides, mit dem das wiederaufzunehmende Verfahren abgeschlossen worden sei. Habe die Abgabenbehörde die Abgaben endgültig festgesetzt und es unterlassen, den Sachverhalt zuvor ausreichend zu ermitteln, so sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO dennoch zulässig. Auf die Tz. 1.1 bis 1.3 sowie auf die Anführung der Wiederaufnahmegründe in Tz 9 und 10 des Berichts werde hingewiesen.

In Beantwortung des abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchens teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit Schreiben vom 20. Oktober 2006 mit: Die angesprochenen Mieteinnahmen seien von den Mietern auf ein Sparbuch eingezahlt worden, von dem eine Überweisung der Betriebskosten nicht durchgeführt habe werden können, sodass diese von einem anderen Girokonto, welches der Familie der Bw. zuzuordnen sei, bezahlt worden seien. Hinsichtlich der Tatsachenbehauptung der Außenprüferin, derzufolge eine KfZ-Meldung am Hauptwohnsitz der Zulassung des Besitzers eines Kraftfahrzeuges eine durchaus übliche Vorgangsweise darstelle und kein Indiz wäre, dass die Tochter der Bw. tatsächlich an diesem Ort ihren Hauptwohnsitz und damit ihren ständigen Aufenthalt gehabt habe, brachte der steuerliche Vertreter nochmals vor: Eine Meldung der Tochter der Bw. als weiterer Nebenwohnsitz von der in Rede stehenden Adresse im gegenständlichen Zeitraum von 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 könne kein ausreichender Nachweis sein, dass es sich

tatsächlich um eine private Nutzung durch die Bw. im gegenständlichen Zeitraum von 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 gehandelt habe.

Die Erhebung, derzufolge Nebenbeschäftigungen während des Studiums der in Rede stehenden Tochter der Bw. aus diversen Lohnzetteln ersichtlich seien, sowie die Hauptwohnsitzmeldung B. 's in der früheren väterlichen Dienstwohnung stehe in keinerlei Zusammenhang mit der tatsächlichen Nutzung der in Rede stehenden Wohnung, da die gesamte Familie nach Aufgabe der Dienstwohnung in 0000 Wien nach Klosterneuburg gezogen sei.

Für den steuerlichen Vertreter sei nicht nachvollziehbar, inwieweit die Tatsache, dass auch der Sohn der Bw. in Wien ein Studium absolviert habe, zu der Vermutung führen solle, dass auch von ihm die in Rede stehende Wohnung in 1190 Wien gelegentlich genutzt werden sollte.

Die Tatsachenbehauptung der Finanzverwaltung, derzufolge die Wohnung in 1190 Wien im Zeitraum von 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 von der Bw. bzw. deren Kindern genutzt worden wäre, beruhe ausschließlich auf Vermutungen. Im Zuge des Berufungsverfahrens hätten keine entsprechenden Nachweise vorgelegt werden können, da diese nicht bestünden. Die Abfrage, dass die Bw. Vertragspartner der Wien Energie für die oben angesprochene Wohnung im Zeitraum 28. Jänner 1998 bis 28. Jänner 2002 sei, widerspreche der Vermutung für die Privatnutzung, da die Wohnung nachweislich ab dem 1. März 1999 fremdvermietet gewesen sei; dennoch sei der Energieliefervertrag weiterhin mit der Bw. aufrecht geblieben. Wie bereits im Außenprüfungsverfahren sowie in der Berufung angeführt könne die Tatsache, dass die Tochter der Bw. im gegenständlichen Zeitraum einen Nebenwohnsitz in der besagten Wohnung gehabt habe, keinerlei Nachweis für die tatsächliche Nutzung dieser Wohnung darstellen. Die Tatsache, dass Tochter B. nicht in der Liegenschaft in 1190 Wien ihre Wohnstätte gehabt habe und diese Wohnung privat als Wohnstätte verwendet hätte, sowie ihren Wohnsitz im gegenständlichen Zeitraum ausschließlich in Klosterneuburg besessen habe, könne durch Vorladung von Zeugen nachgewiesen werden.

Zu den Wohnungsinstandhaltungsarbeiten im Jahr 1999 verwies der steuerliche Vertreter auf die Feststellungen der Außenprüferin laut Niederschrift vom 4. Mai 2006 (Seite 3 der Niederschrift), in welcher laufende Instandhaltungen für das Jahr 1999 in der Höhe von € 3.500,31 angeführt seien. Hierbei handle es sich um Materialkosten, die im Jänner und Februar 1999 erstanden seien und im Wesentlichen aus der Erneuerung des Teppichbodens und der Verlegung desselben resultieren würden. In diesem Zusammenhang könne daher keine Diskrepanz zwischen der Wohnungsinstandhaltung und der nachfolgenden Vermietung ab 1. März 1999 gesehen werden - ganz im Gegenteil stehe der Austausch des Teppichbodens sowie kleinere Sanierungsarbeiten an der Wohnung in einem ganz eindeutigen Zusammenhang mit der ab 1. März 1999 folgenden Vermietung derselben.

Zu den Angaben zur Prognoserechnung brachte der steuerliche Vertreter vor: In der Berufung sei irrtümlicherweise ein negatives Vorzeichen bei den Werten für das Jahr 2000 statt einem positiven Vorzeichen angemerkt worden.

In der Anlage zu dem Schreiben vom 20. Oktober 2006 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt die mit Vorhaltsbeantwortung vom 21. Dezember 2001 übermittelte Prognoserechnung mit Umrechnung auf Eurowerte, aus welcher sich die seit den Jahren 1998 bis 2001 in Euro umgerechnet ergeben würden; die Einnahmen-Ausgaben Rechnung auf Basis der tatsächlichen Angaben und wirtschaftlichen Verhältnisse der Jahre 1998 bis 2001 sowie im Vergleich dazu die im Zuge der Außenprüfung festgestellten Einkünfte und fügte diesen Unterlagen ergänzend hinzu, dass diesen zufolge im wesentlichen die prognostizierten Einkünfte in den Jahren 1998 bis 2001 tatsächlich auch eingetreten seien. Hierbei sei die beeinspruchte Feststellung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Nichtanerkennung der geltend gemachten Betriebskosten im Zeitraum Jänner 1998 bis Juli 1999 berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2004 merkte der steuerliche Vertreter an: Im Rahmen der Prognoserechnung habe eine Weitervermietung der Wohnung nicht mit ausreichender Sicherheit angenommen werden können, da in den vergangenen Jahren, wie auch in der Berufung ausgeführt, regelmäßige Leerstellungen zu verkraften festzustellen gewesen seien. Aufgrund dieser Tatsache sei daher die Bw. anhand der Prognoserechnung davon ausgegangen, dass eine Weitervermietung nach Ablauf des Mietvertrages mit der Botschaft A per 31. August 2001 nur mit geringer Wahrscheinlichkeit möglich sei. Aufgrund einer besonders günstigen Fügung habe sich jedoch eine Vermietung an die ----- Botschaft für den Zeitraum ab 1. Februar 2002 bis 31. Oktober 2004 ergeben, sodass die tatsächlichen Einkünfte aus der Wohnungsvermietung in diesen Jahren von der Prognoserechnung selbstverständlich dadurch abweichen, da Einnahmen von rd. € 21.000 bis € 25.200 pro Jahr erzielt worden seien.

Im Zusammenhang mit der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO verwies der steuerliche Vertreter auf die Stellungnahme in der Berufung, derzufolge die Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei eine rechtliche Beurteilung des Sachverhalts und keine Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstelle, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte.

Zudem verwies der steuerliche Vertreter auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. Juni 2006 zu Wiederaufnahme der Verfahren, BMF - 0100103/0053-IV/2006, wonach unter der Ziffer 1.3 "Neuerungstatbestände" angeführt sei, dass eine etwaige geänderte rechtliche Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes keine Tatsache im Sinn des § 303 BAO darstelle. Darüber hinaus sei angeführt, dass, wenn bestimmte Umstände im

betreffenden Verfahren der Abgabenbehörde bereits bekannt gewesen seien, sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten habe, derartige Umstände keine Wiederaufnahmegründe darstellen würden. Auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. November 1973, 1428/42, und 19. Mai 1988, 87/16/0003 werde verwiesen. Dies gelte gleichermaßen, wenn die Behörde aktenkundige Umstände wie beispielsweise Beilagen zur Steuererklärung bei der Bescheiderlassung nicht beachtet habe.

Diesbezüglich wies der steuerliche Vertreter sinngemäß darauf hin: Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Dezember 2001 sei die Prognoserechnung für die Vermietung und Verpachtung der in Rede stehenden Liegenschaft vorgelegt worden, aus der ganz klar und deutlich hervorgekommen sei, dass für die Jahre 2002 bis 2004 keine Mieteinnahmen prognostiziert worden seien, da diese nicht abschätzbar gewesen seien; bei der Bescheiderlassung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 sei die vorgelegte Prognoserechnung offensichtlich nicht berücksichtigt worden.

Für die Veranlagung der Jahre 2000 bis 2002 seien der Finanzverwaltung sämtliche Tatsachen für das Vorliegen einer Vermietung, welche in den Jahren 1988 bis 1997 sowie im Jahr 2002-2001 aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung zu positiven Einkünften geführt habe, und daher alle erforderlichen Tatsachen für die richtige rechtliche Subsumption des Sachverhalts bekannt gewesen. Von Seiten der Finanzverwaltung sei jedoch diese richtige rechtliche Subsumption nicht durchgeführt worden, da weder vorläufige Bescheide aufgrund der Unsicherheit des Vorliegens einer Einkunftsquelle bzw. aus der Liebhabereitätigkeit erlassen worden seien, noch die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt worden seien.

Aufgrund der Tatsache, dass die nachträgliche Qualifikation einer Tätigkeit als Einkunftsquelle oder Liebhaberei keine Tatsache nach § 303 BAO darstelle, auf die eine Wiederaufnahme gestützt werden könnte, liege für die erlassenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2002 kein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 4 BAO vor.

Mit der nachfolgenden Übersicht stellte der steuerliche Vertreter die Überschussrechnung für die Jahre 1998 bis 2002 in folgender Form dar:

	2002	2001	2000	1999	1998
	Botschaft E.	Botschaft A			Botschaft S.A.
Zeitraum	ab 1.02.02	bis 31.08.01	Ganzes Jahr	Seit 1.10.99	Bis 31.1.98
Miete p.a. lt. Vertrag	2.100,00	1.816,82	1.816,82	1.816,82	1.550,72
Mieter				P. & L.	
Zeitraum				1.3.-31.7.99	
Miete p.a. lt. Vertrag				1.453,46	
Dauer der Vermietung	11	8	12	8	1
Umsatzsteuer		1.453,46	2.180,19		
Mieteinnahmen p.a.	23.100,00	15.988,02	23.982,04	12.717,75	1.550,72

Lt. Prognoserechn.	0,00	14.534,57	21.801,85	13.081,11	1.550,72
Betriebskosten					
BK Vorschreibung	3.601,08	3.601,15	3.203,62	3.567,66	3.567,66
BK Heizung	2.300,88	2.300,87	1.661,74	2.109,14	2.109,14
Warmwasser	494,76	494,74	357,31	453,51	453,51
BK Garage	47,04	47,09	41,75	41,75	41,75
BK Nachzahlungen	384,70		136,26		
Summe	-6.828,46	-6.443,85	-5.400,68	-6.172,07	-6.172,07
Lt. Prognoserechn.	-9.548,21	-9.270,11	-6.815,90	-6.431,38	-6.406,08
Reparaturen Gemeinschaft					
Ausgaben des Rep.Fonds	39.115,20	19.587,68	19.757,46		
Rep. Schwimmbad	53.136,03				
Anteil Bw.	7,590%	7,590%	7,590%		
Summe	-7.001,87	-1.486,70	-1.499,59		
Lt. Prognoserechn.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sonstige Kosten Wohnung					
Laufende Instandhalt.	3.174,67	203,48		8.122,24	
Vergebührungen	510,00			719,46	
Stromkosten	68,02	1.260,71			
Abschreibung lt. Kalk.	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Versicherung	324,68				
Summe	-5.577,37	-2.964,20	-1.500,00	-10.341,70	-1.500,00
Gesamtkosten	-19.407,70	-10.894,75	-8.400,27	-16.513,77	-7.672,07
Überschuss p.a.	3.692,30	5.093,27	15.581,77	-3.796,02	-6.121,35
Lt. FA	7.376,97	6.354,00	15.581,77	6.360,48	1.550,72
	3.684,67	1.260,73	0,00	10.156,50	7.672,07
	2)4)	3)		1)2)	

1) Kürzung Vergebührung um 50% 832,30 832,30 VSt
BK

2) tlw. Nichtanerkennung der Instandhaltungskosten

3) keine Anerkennung der Stromkosten

4) keine Anerkennung der Vergebührungskosten

	2002	2001	2000	1999	1998
Prognoserechnung	-12.636,81	-587,88	12.148,54	-4.483,31	-10.229,27
Tatsächliches Ergebnis	3.692,30	5.093,27	15.581,77	-3.796,02	-6.121,35

Mit der nachfolgenden Tabelle 16097 05 BP.xls wurde der Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten für die Jahre 1985 bis 2004 wie folgt dargestellt:

	1985	1986	1987	1988	1989
Mieteinnahmen	112.000,00	168.000,00	168.000,00	190.400,00	201.600,00
Abschreibung	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00
Betriebskosten	-71.406,72	-75.687,48	-65.213,28	-54.830,16	-55.012,32
Zinsen	-23.784,60	-21.484,97	-19.044,23	-16.453,72	-13.704,24
Reparaturen	0,00	-8.344,20	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10
Lfd. Aufwendungen	-20.000,00	-20.500,00	-21.012,50	-21.537,81	-22.076,26
Versicherungen	-2.286,20	-2.339,90	-2.358,50	2.414,20	-2.649,70
Ausgaben	-144.997,52	-155.876,55	-151.646,61	-134.425,49	-137.460,62
Jahreserfolg	-32.997,52	12.123,45	16.353,39	55.974,51	64.139,38
	1990	1991	1992	1993	1994
Mieteinnahmen	210.000,00	215.460,00	226.680,00	232.440,00	232.440,00
Abschreibung	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00

Betriebskosten	-58.837,68	-79.603,92	-70.951,32	-69.494,04	-69.494,04
Zinsen	-10.477,34	-7.345,18	-4.401,48	-1.967,76	0,00
Reparaturen	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10	-16.498,10
Lfd. Aufwendungen	-22.628,16	-23.193,87	-23.773,72	-24.368,06	-24.977,26
Versicherungen	-2.914,67	-3.206,14	-4.024,70	-4.126,80	-4.250,60
Ausgaben	-138.875,95	-157.367,21	-147.169,32	-143.974,76	-142.740,00
Jahreserfolg	71.124,05	58.092,79	79.510,68	88.465,24	89.700,00
	1995	1996	1997	1998	1999
Mieteinnahmen	232.440,00	244.250,40	256.060,80	21.338,40	180.000,00
Abschreibung	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00
Betriebskosten	-69.494,04	37.941,90	-81.530,89	-88.149,60	-88.497,65
Zinsen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reparaturen	-16.498,10	-8.153,90	0,00	0,00	0,00
Lfd. Aufwendungen	-25.601,69	-26.241,73	-38.893,00	-41.712,76	-120.911,50
Versicherungen	-4.378,12	-4.509,47	-4.644,75	-4.713,90	-4.762,50
Ausgaben	-143.491,95	-104.367,00	-152.588,64	-162.096,26	-241.691,65
Jahreserfolg	88.948,05	139.883,40	103.472,16	-140.757,86	-61.691,65
In EUR				-10.229,27	-4.483,31
	2000	2001	2002	2003	2004
Mieteinnahmen	300.000,00	200.000,00	0,00	0,00	0,00
Abschreibung	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00	-27.520,00
Betriebskosten	-93.788,88	-127.559,44	-131.386,22	-135.327,81	-139.387,64
Zinsen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reparaturen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lfd. Aufwendungen	-6.689,60	-48.103,52	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
Versicherungen	-4.833,94	-4.906,45	-4.980,04	-5.054,74	-5.130,57
Ausgaben	-132.832,42	-208.089,41	-173.886,27	-177.902,55	-182.038,21
Jahreserfolg	167.167,58	-8.089,41	-173.886,27	-177.902,55	-182.038,21
In EUR	12.148,54	-587,88	-12.636,81	-12.928,68	-13.229,23
			Summe		
Mieteinnahmen			3.391.109,60		
Abschreibung			-550.400,00		
Betriebskosten			-1.663.595,04		
Zinsen			-118.663,52		
Reparaturen			-164.981,00		
Lfd. Aufwendungen			-562.221,44		
Versicherungen			-73.657,38		
Ausgaben			-3.133.518,38		
Jahreserfolg			257.591,22		

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 115 BAO lautet:

(1)	Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.
(2)	...
(3)	Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Um-

	<i>stände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
(4)	<i>...</i>

§ 119 BAO lautet:

„(1)	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
(2)	<i>Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“</i>

§ 166 BAO lautet:

„Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“

§ 167 BAO lautet:

„(1)	<i>Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.</i>
(2)	<i>Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“</i>

1) Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2002

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ritz, BAO³, Tz 7 und 8 zu § 303, Seite 937 sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Jänner 1999, 98/14/0038, und 26. Juli 2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. die Erkenntnisse

des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1998, 95/15/0108; 19. November 1998, 96/15/0148, und 26. Juli 2000, 95/14/0094).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen, wie beispielsweise die Zahlungswilligkeit, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Juni 1982, 82/12/0056).

Nach Ritz, BAO³, Tz 10 zu § 303, Seite 938 ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Juli 1998, 93/14/0187, 0188; 24. Februar 2004, 2000/14/0186, und 29. September 2004, 2001/135). Davon konnte in dem der Berufung zugrunde gelegenen Sachverhalt -wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen- keine Rede sein:

Tatsachen im Sinn des § 303 BAO sind beispielsweise der Zufluss von Einnahmen, die Bestandzinsen sind; getätigte Ausgaben, wenn sie Werbungskosten sind. Anstatt dem Finanzamt die Nutzung des Appartements für Bestandszwecke in den Jahren 1985 bis 1999 anzuzeigen und beim Finanzamt von sich aus Einkommensteuererklärungen für die bisherigen Jahre mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - beispielsweise S 55.985,24 für das Jahr 1993, S 57.220 für das Jahr 1994, S 56.468,05 für das Jahr 1995, S 107.403,40 für das Jahr 1996, S 70.992,16 für das Jahr 1997 - fristgerecht einzubringen, beschränkte sich die Bw. in ihrem Begleitschreiben zu den beim Finanzamt am 14. April 1998 eingelangten Fragebögen anlässlich des Beginns von Tätigkeiten, die als Einkunftsquellen anzuerkennen sein könnten, darauf, dem Finanzamt, was die Einkunftsart im Sinn des § 2 Abs. 3 Ziffer 6 (§ 28) EStG 1988 betrifft, mitzuteilen, Miteigentümer der für Bestandszwecke genutzten Liegenschaft in 1190, C. A-Gasse 19, zu sein. Somit wurde dem Finanzamt erst mit der mit 18. Mai 2000 datierten Beantwortung des „Vorhalts gemäß § 82 Abs. 1 FinStG vom 6. April 2000“ der Beginn der Vermietungstätigkeit ab dem Jahr 1985 bestätigt; jedoch stellte die der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Mai 2000 beigelegte Prognoserechnung, die einen Gesamtwerbungskostenüberschuss der Betätigung für die Jahre 1985 von 2005 - S 22.992,88 erwarten ließ, samt dem Hinweis, die Aufwendungen für die Jahre 1997 bis 1999 aufgrund der tatsächlich vorliegenden Belege angesetzt zu haben, ein Sachverhaltselement dar, das bei rechtzeitiger Feststellung dessen Mangelhaftigkeit zu einem anderen Ergebnis (als - wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen - von den Bescheiden zum Ausdruck gebracht) geführt hätte:

Im Gegensatz zu den Daten in der Prognoserechnung vom 17. Mai 2000, mit der der steuerliche Vertreter **Werbungskostenüberschüsse** von S 65.477,52 für das Jahr 1985, S 20.356,55 für das Jahr 1986, S 16.126,61 für das Jahr 1987, S 173.237,86 für das Jahr 1998, S 94.171,65 für das Jahr 1999, S 201.570,83 für das Jahr 2003 und S 204.692,13 für das Jahr 2004 behauptet hatte, ermittelte die Außenprüferin **Einnahmenüberschüsse** von € 1.550,72 für das Jahr 1998, € 6.360,48 für das Jahr 1999, € 16.398,90 für das Jahr 2003 und € 9.426,81 für das Jahr 2004. Anstatt der vom steuerlichen Vertreter errechneten Jahreserfolge von S 107.264,46 (= € 7.795,21) für das Jahr 2000, S 104.404,91 (= € 7.587,40) für das Jahr 2001 und S 26.460,65 (= € 1.922,97) für das Jahr 2002 legte die Außenprüfung Einnahmenüberschüsse **von sogar** € 15.581,77 für das Jahr 2000, € 6.354 für das Jahr 2001 und € 7.376,97 für das Jahr 2002 offen.

Erst mit dem Außenprüfungsergebnis wurde dem Finanzamt bekannt, dass die Mieteinnahmen in der vorgelegten Überschussrechnung lediglich netto, die Aufwendungen jedoch inkl. Mehrwertsteuer angesetzt worden waren, weshalb die Außenprüferin die tatsächlich zugeflossenen Mieteinnahmen, d. h. die Bruttozinse für die Jahre 1999 bis 2001 anzusetzen hatte.

Erst nach Prüfung der Werbungskostenbelege für die Streitjahre konnte die Außenprüferin im Bericht gemäß § 150 BAO vom 15. Mai 2006 die Feststellung treffen, dass von den laufenden Instandhaltungen im Jahr 1999 nur € 3.500,31 zum Ansatz zu bringen waren. Da dem Mietvertrag zufolge die Vergebührung des Mietvertrages im Jahr 1998 die Mieter und die Vermieter je zur Hälfte tragen würden, hatte die Außenprüferin keinen Grund an der Annahme, der Inhalt dieser Vereinbarung habe dem ernsthaften Willen der Vermieterin entsprochen, zu zweifeln gehabt, womit nur die halbe Gebühr als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig war. Bedingt durch den Zahlungsfluss im Jahr 2002 hatten die Betriebskosten - Nachzahlungen in Höhe von € 384,70 nicht im Jahr 2001, sondern im Folgejahr 2002 berücksichtigt zu werden. Tragen die Stromaufwendungen laut Mietverträgen ausschließlich die Mieter selbst, so hatte den in der Überschussrechnung berücksichtigten Stromkosten in den Jahren 2001 und 2002 die Anerkennung als abzugsfähige Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 leg. cit. versagt zu werden.

Erst der Vergleich der Prognoserechnung vom 17. Mai 2000 mit jener Überschussrechnung, die im Zuge der Außenprüfung abverlangt worden war, deckte auf, dass in der Überschussrechnung für die jährliche AfA, die laut Prognoserechnung auf Basis von S 3.000.000 und einer Nutzungsdauer von 50 Jahren S 60.000 betrage, ein Betrag von nur € 1.500 (S 20.640,45) in Ansatz gebracht worden war; der letztgenannte Afa-Betrag wurde aufgrund einer Bemessungsgrundlage von S 1.376.000 ermittelt (Auf Tz 10.1 PB sei verwiesen).

Was die „*Laufenden Instandhaltungen*“ betrifft, ergab sich nach Abzug der Gesamtsumme aller in der Prognoserechnung für die Streitjahre unter diesem Titel in Ansatz gebrachten Beträge - S 337.624,26 (€ 24.536,11) - vom Gesamtbetrag von € 3.771,81, der sich nach Prüfung der diesbezüglichen Belege und Addition der durch die Außenprüferin anerkannten Beträge für die Streitjahre (die Einzelbeträge siehe Tz 6.1. PB) ergeben hatte, eine Differenz von € 20.764,30 (S 285.723,00), für die der Nachweis des Werbungskostencharakters im Außenprüfungsverfahren nicht erbracht wurde.

Anstatt der in der Prognoserechnung unter dem Titel „*Versicherungsaufwendungen*“ für die Jahre 1998 bis 2004 in Ansatz gebrachten Beträge, deren Summe einen Gesamtbetrag von S 34.382 (=€ 2.498,64) ergab, waren nach Prüfung der diesbezüglichen Belege im Rahmen der Außenprüfung nur Zahlungen an Versicherungen in der Gesamthöhe von (€ 324,68 (2002) + € 324,68 (2003) + € 329,14 (2004)=) € 978,50, also nur ein Bruchteil der in der Prognoserechnung ausgewiesenen Beträge für die Streitjahre als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen.

Erst im Gefolge der Außenprüfung erlangte das Finanzamt Kenntnis davon, dass die Bw. nicht in der Lage war, die in der Überschussrechnung geltend gemachten Aufwendungen für laufende Instandhaltungen im Jahr 2002 belegmäßig nachzuweisen. Damit war auch dieses Sachverhaltselement als eine neue Tatsache im Sinn des § 303 BAO zu werten.

Erst nach Prüfung der einzelnen Positionen und Vorlage aller Detailergebnisse für die Streitjahre war es der Außenprüferin möglich, die beiden Tabellen, von denen die Außenprüferin jene, was die Überschüsse für die Streitjahre betrifft, in die Tz 6.1. PB, bzw. jene, was die Festsetzung der Umsatzsteuern für die Streitjahre betrifft, in die Tz 6.2. PB eingegliedert hatte, zu erstellen; erst mit diesen beiden Tabellen wurde dem Finanzamt das richtige, vollständige und klare Bild in Zahlen von dem für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstand der Einkunftsquelleneigenschaft des in Rede stehenden Appartements verschafft und damit die Rechtsmeinung, wonach die Betätigung Liebhaberei sei, widerlegt.

Dass die obigen Tatsachen erst im Außenprüfungsverfahren hervorkommen konnten und daher neue Tatsachen im Sinn des § 303 BAO waren, war darauf zurückzuführen, dass die Bw. mit der Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die Jahre 1985 bis 1997 und der Nichterklärung von Einkünften aus dem für Bestandszwecke genutzten Appartement für die Streitjahre einer abgabenbehördlichen Kontrolle ausgewichen war, um die Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft des für Bestandszwecke genutzten Appartements und die Entrichtung von Steuern zu vermeiden. Dass der Bestand von zumindest rudimentären Kenntnissen der Bw. auf dem Gebiete des Abgabenrechts zu diesem Zeitpunkt höchstwahrscheinlich war, ließ die als Antrag zu wertende Bitte vom 16. März 1998 um Zuweisung

einer Steuernummer samt der Antragsbegründung, eine selbständige Tätigkeit Ende Februar 1998 aufgenommen zu haben, vermuten.

Infolge Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die Jahre 1985 bis 1997 hatte das Finanzamt keine Möglichkeit, die in den Jahren 1985 bis 1997 steuerlich unvertretene Bw. beispielsweise über die Geltung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Ziffer 8 e EStG 1988 für die Berechnung der AfA von den Gebäudekosten ab dem Jahr 1989 zu informieren, geschweige denn eine Dokumentation zur vermeintlichen Liebhabereigenschaft des Appartements abzuverlangen/einen Vorhalt zu jedem einzelnen der befristeten Bestandverhältnisse zu versenden und die Angaben der Bw. auch zu deren Gunsten zu prüfen und zu würdigen. Damit ließ das im Prüfungsbericht gemäß § 150 BAO vom 15. Mai 2006 in Zahlen dargestellte Außenprüfungsergebnis den Schluss darauf, dass die Bw. die Verwirklichung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb eines angemessenen Zeitraums ernstlich für möglich gehalten und sich mit den abgabenrechtlichen Nachteilen, die mit der Nichtanzeige des Appartements als Bestandobjekt ab dem Jahr 1985 beim Finanzamt verbunden waren, abgefunden hatte, zu.

Aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters im gegenständlichen Berufungspunkt war für die Bw. nichts zu gewinnen:

Der Verweis in der mit 18. August 2008 datierten Berufung auf Bestimmungen des Abschnitts 50a der Einkommensteuerrichtlinien in der geltenden Fassung des Jahres vermochte der Berufung schon deswegen nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1972 durch jene des Einkommensteuergesetzes 1988 ersetzt worden waren; abgesehen davon, dass die für das Einkommensteuergesetz 1988 geltenden Vermietungs- und Verpachtungsrichtlinien im Amtsblatt **1991/172** veröffentlicht wurden, stellen Einkommensteuerrichtlinien keine für den Verwaltungsgerichtshof verbindliche Rechtsquelle dar (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, 2000/14/0017).

Die Erklärung des steuerlichen Vertreters in der mit 18. Mai 2000 datierten Beantwortung des Vorhalt gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG vom 6. April 2000, derzufolge mit der Verlängerung des [am 23. September 2002 auslaufenden] Mietvertrages insofern nicht zu rechnen sei, als in derzeit noch nicht absehbarer Zeit, jedoch **spätestens im Jahr 2005** wieder mit der Eigennutzung der Familie zu rechnen sei, und die Mitteilung im Schreiben vom 21. Dezember 2001 dessen, dass eine Eigennutzung derzeit nicht vorgesehen sei und eine **Vermietung in naher Zeit nicht zu erwarten** sei, wurden durch die „Einnahmen/ Ausgabenrechnung“ vom 16. März 2006, die der steuerliche Vertreter der Außenprüferin im Außenprüfungsverfahren vorgelegt hatte, inhaltlich insofern widerlegt, als diese Übersicht an **Bestandnehmern** für die Jahre 2002 bis 2005 eine Botschaft für den Zeitraum vom **1. Februar 2002 bis**

31. Dezember 2004 sowie eine(n) „F.“ **ab 1. Dezember 2005** auswies. Damit waren die widerlegten Ausführungen der Bw. zumindest dafür geeignet, den Willen der Bw., das Appartement nicht unbefristet in Bestand zu geben, durch Namhaftmachung beispielsweise jener Botschaften, die als Bestandnehmer zum Abschluss von befristeten Bestandverträgen innerhalb des Zeitraums von 24. September 1999 bis 23. September 2002 so wie jene im Zeitraum von 1. Mai 1985 bis 31. Jänner 1998 bereit gewesen waren, glaubhaft zu machen. Wurde das in Rede stehende Appartement auch in den auf die Streitjahre folgenden Jahren für Bestandszwecke genutzt, so war den Behauptungen betreffend schlechte Bausubstanz des Gebäudes und schlechte Vermietbarkeit des Bestandobjekts seit dem Jahr 1998 bloß Schutzzweckcharakter zu bescheinigen.

Die Widersprüchlichkeit der Überschussrechnung vom 16. März 2006 zur Prognoserechnung vom 17. Mai 2000 schloss die Möglichkeit der abgabenrechtlichen Beurteilung der Betätigung aufgrund von im Schätzungsweg ermittelten Einnahmen und Ausgaben bzw. Einnahmenüberschüssen/Werbungskostenüberschüssen aus und legte den Schluss darauf, dass die strittige Rechtsfrage vorrangig aufgrund der Gesamtverhältnisse des Sachverhalts zu beantworten sei, für deren Feststellung es gesicherter Daten, somit der in Rede stehenden Außenprüfung bedurft hatte, nahe.

Bedingt durch die aufgrund des abgabenbehördlichen Prüfungsergebnisses offensichtliche Unschlüssigkeit/Mangelhaftigkeit der Prognoserechnung vom 17. Mai 2000, wodurch die Tatsache, dass die Bw. erstmals einkommensteuerrechtlich relevante Einkünfte nach § 28 EStG 1988 im Jahr 1985 erzielt und die Pflicht zur Offenlegung dieser in Abgabenerklärungen ab dem Jahr 1985 konsequent verletzt hatte, bestätigt wurde, war die Wiederaufnahme der in Rede stehenden Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO in den zeitlichen Grenzen der Verjährung gerechtfertigt. Da die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 BAO sieben Jahre beträgt und sich diese durch getätigte Amtshandlungen (Vorhalt, Veranlagungsbescheid) um ein weiteres Jahr verlängert hatte, hatte die Außenprüferin ihren Prüfungsauftrag auch auf die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Veranlagungsjahr 1998 auszudehnen. Auf das an die Außenprüferin adressierte Telefax vom 7. März 2006, mit dem der vom steuerlichen Vertreter unterfertigte Prüfungs- und Nachschauauftrag für die Bw. mit der Ausdehnung der Prüfungszeiträume auf die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils des Jahres 1998 bestätigt wurde, sei verwiesen.

Wider die analoge Anwendung der in der Berufung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. März 2001, 98/13/0026, und 10. Juli 1996, 92/15/101, auf den der Berufung zugrunde gelegenen Sachverhalt sprach, dass die Prognoserechnung die Betätigung anhand von Daten als Liebhaberei dargestellt hatte, zu denen nicht nur die in der Berufung angesprochenen positiven Einkünfte gehört hatten; erst aufgrund des Gesamtbilds der

Verhältnisse und der von der Außenprüferin überprüften und anerkannten Rechnungsdaten, somit als Ergebnis der Außenprüfung bei der Bw. war die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Einkunftsquelleneigenschaft festzustellen. In der veränderten Tatsachenlage in dem der Berufung zugrundeliegenden Sachverhalt zeigte sich die Verschiedenheit dieses Sachverhalts von jenem Sachverhalt, der dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegen war, zu dem das - in der Berufung zitierte - Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. Mai 2001, 95/15/0084, ergangen war; damit war eine analoge Anwendung dieses Erkenntnisses im gegenständlichen Berufungsverfahren ausgeschlossen; das gleiche gilt auch für die beiden – im Schreiben vom 20. Oktober 2006 angeführten - Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. November 1973, 1428/42, und 19. Mai 1988, 87/16/0003, und den im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. Oktober 2006 zitierten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. Juni 2006, BMF-0100103/0053-IV/2006.

Da dem Finanzamt erst zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der angefochtenen Bescheide sämtliche Tatsachen für eine rechtlich richtige Subsumption der Betätigung bekannt gewesen waren, war die Berufung gegen die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO als unbegründet abzuweisen.

2) Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 1998 bis 2002

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21), 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27), 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 28 Abs. 1 EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

„1.	<i>Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.</i>
2.	<i>Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.</i>
3.	<i>Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus</i>
-	<i>der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes</i>
-	<i>der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.</i>
4.	<i>Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten</i>

werden.“

Gemäß § 1 Abs. 2 Ziffer 3 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997 (=LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

§ 2 Abs. 4 LVO zufolge liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 2004, 2001/15/0047, ist die mit Verlusten aus einer Betätigung konfrontierte **Abgabenbehörde verpflichtet**, die Verluste zum Anlass dafür zu nehmen, an Hand der Ertragsfähigkeit der Betätigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt. Sache des Steuerpflichtigen ist es dabei, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich eine zuverlässige Beurteilung der Betätigung ableiten lässt (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2000, 97/15/0173).

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei hat die belangte Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich.

Unter der Tz 6.1. PB stellte der Außenprüfer die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen für die Streitjahre wie folgt dar:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	
	€	€	€	€	€	€	€	
Zugeflossene Mieteinnahmen	1.550,72	13.262,81	23.982,04	15.988,03	23.100,00	25.200,00	21.000,00	
BK-Vorschreibung	0,00	891,92	3.203,62	3.601,15	3.601,08	4.086,72	4.086,72	
BK-Heizung	0,00	527,28	1.661,74	2.300,87	2.300,88	1.905,60	1.905,60	
Warmwasser	0,00	113,38	357,31	494,74	494,76	409,68	409,68	

BK-Garage	0,00	10,44	41,75	47,09	47,04	47,04	47,04	
BK-Nachzahlungen	0,00	0,00	136,26	0,00	384,70			33.114,09
								Kontrolls.
Ausgaben des Reparaturfonds, Anteil der Bw. 7,59%			1.499,59	1.486,70	7.001,87	527,38	3.295,01	
Laufende Instandhaltungen		3.500,31		203,48	68,02			3.771,81
Vergebühnung		359,00						Kontrolls.
Abschreibung		1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	
Versicherung					324,68	324,68	329,14	978,50
								Kontrolls.
Überschüsse	1.550,72	6.360,48	15.581,77	6.354,00	7.376,97	16.398,90	9.426,81	63.049,65

Unter der Tz 6.2. PB wurden die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Streitjahre wie folgt dargestellt:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	S	S	S	S	S	S	S
Steuerbare Ums. lt. Erkl.			0,00	0,00			
UST-Schuld kraft Rechnungslegung lt. Erkl.			30.000,00	20.000,00			
Steuerbare Ums. lt. Außenprüferin	19.398,52	165.909,31	300.000,00	20.000,00	21.000,00	22.909,09	19.090,91
Davon 10% USt.	1.939,85	16.590,93	30.000,00	20.000,00	2.100,00	2.290,91	1.909,09
Vorsteuern lt. Erkl.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Vorsteuern lt. Außenprüferin:							
BK-Vorschreibung (10 %)	0,00	1.115,74	4.007,52	4.504,81	327,37	371,52	371,52
BK-Heizung (20 %)	0,00	1.209,26	3.811,01	5.276,78	383,48	317,60	317,60
Warmwasser (10 %)	0,00	141,83	446,97	618,89	44,98	37,24	37,24
BK Garage (20 %)	0,00	23,94	95,75	108,00	7,84	7,84	7,84
BK-Nachzahlungen	0,00	0,00	244,56	0,00	50,18	0,00	0,00
Vorst. Aus Reparaturen	0,00	0,00	1.875,89	1.859,77	636,53	47,94	299,55
Vorst. aus lfd. Instandh.	0,00	8.027,55	0,00	466,66	11,34	0,00	0,00
Summe Vorsteuern lt. Außenprüferin	0,00	10.518,32	10.481,71	12.834,89	1.461,72	782,15	1.033,75

Mit der Prognoserechnung vom 17. Mai 2000 stellte der steuerliche Vertreter außer Streit, dass die Bw. mit der Vermietung des in Rede stehenden Apartments im Jahr 1985 begonnen hatte. Die Annahme eines Gesamtverlustes von € 31.652,10, der sich laut Prognoserechnung aus der Summe der einzelnen Jahreserfolge für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2004 ergeben sollte, wurde durch die von der Außenprüferin ermittelte Überschussrechnung mit einem Gesamtgewinn von € 63.049,65 für diesen Zeitraum widerlegt. Machten die im Bericht gemäß § 150 BAO vom 15. Mai 2006 getroffenen Feststellungen in den Tz 6 und Tz 10 PB die Unschlüssigkeit der Prognoserechnung vom 17. Mai 2000 glaubhaft, so bestanden seitens des Unabhängigen Finanzsenats keine Bedenken, sich der Rechtsmeinung der Außenprüferin anzuschließen und die Einkunftsquelleneigenschaft der Bw., was die Nutzung des Apartments für Bestandzwecke betrifft, anzuschließen.

Was die im Zeitraum 1. Februar 1998 bis 1. März 1999 angefallenen Betriebskosten betrifft, sprach für deren abgabenrechtliche Anerkennung die Tatsache, dass die in Rede stehende Alleineigentumswohnung in den Zeiträumen 1. Juli 1996 bis 31. Jänner 1998 und 24. September 1999 bis 23. September 2002 jeweils an eine Botschaft bzw. von 1. März 1999 bis 30. Juli 1999 an „P. /L.“ vermietet gewesen war. Dem Finanzamt wurde die Adresse 3400 Klosterneuburg, B C D-Gasse 52, in den an das Finanzamt adressierten Schreiben der Bw. vom 6. März, 16. März und 6. April jeweils des Jahres 1998 als Kontaktadresse, in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 als Wohnanschrift, in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 als Ort der Leitung des Unternehmens angezeigt; die mit 1. Oktober 1999 datierten Abgabenbescheide für das Jahr 1998 wurden an die letztgenannte Adresse zugestellt. Da die Bw. das Appartement stets nur befristet vermietet hatte, war die Annahme, die Wohnung sei innerhalb der Monate Februar 1998 bis Februar 1999, also zwischen den Mietverträgen leer gestanden, in höchsten Maß wahrscheinlich und das Vorbringen in der Berufung, demzufolge im Frühjahr 1999 Instandhaltungsarbeiten durchzuführen gewesen wären, glaubwürdig.

Die Betriebskosten, deren Anerkennung der steuerliche Vertreter mit € 6.172,07 jeweils für das Jahr 1998 und 1999 geltend gemacht hatte, setzten sich wie folgt zusammen:

Bezeichnung	Netto in S/Monat	%	MWST	Brutto in ATS/Monat
Betriebskosten	3.719,10	10	371,91	4.091,01
Betriebsk.-Heizung	2.015,44	20	403,09	2.418,53
Warmwasser	472,76	10	47,28	520,04
Betriebsk.-Garage	39,90	20	7,98	47,88
Summe	6.247,20		830,26	
Bezeichnung	Netto in S	Jahr	€	Brutto in Euro
Betriebskosten	3.719,10 x 12 =	44.629,20	3.243,33	3.567,67
Betriebsk.-Heizung	2.015,44 x 12 =	24.185,28	1.757,62	2.109,15
Warmwasser	472,76 x 12 =	5.673,12	412,29	453,52
Betriebsk.-Garage	39,90 x 12 =	478,80	34,80	41,76
Jährliche Betriebskosten /Jahr				6.172,10

Entgegen der Berufung, derzufolge die Finanzverwaltung eine Privatnutzung für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 1. März 1999 unterstellt habe, wurde das Bestandverhältnis zwischen der Bw. als Bestandgeberin und der Botschaft Q als Bestandnehmerin, das der Überschussrechnung vom 16. März 2006 zufolge bis 31. Jänner 1998 bestanden hatte, im Rahmen der Außenprüfung anerkannt (Zum Beweis dafür siehe Tz 6.1 PB, demzufolge Mieteinnahmen von € 1.550,72 für das Jahr 1998 zugeflossen seien). Ab 1. März 1999 hatte die Bw. ihre Eigentumswohnung für Bestandszwecke genutzt. Daher waren von den in Höhe von € 6.172,10 beantragten Betriebskosten jeweils für die Jahre 1998 und 1999 nur die auf die Monate Februar 1998 bis Dezember 1998 entfallenden Betriebskosten, das waren (11/12 von € 6.172,10 =) € 5.657,70, sowie die Betriebskosten für die ersten beiden Monate des Jahres

1999 in Höhe von (1/6 von € 6.172,10=) € 1.028,70 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen. Von den in den Bruttobetriebskosten enthaltenen Umsatzsteuerbeträgen war der elffache Betrag von S 830,26 (= S 9132,86), das sind € 663,71 für das Jahr 1998 und der zweifache Betrag von S 830,26 (= S 1.660,52), das sind € 120,67 für das Jahr 1999 als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 abzugsfähig.

Wider die Beweiskraft der Wohnsitzmeldung der Tochter per 10. Februar 1998, an der Adresse Wien 19., A-Straße, im gegenständlichen Berufungsfall sprach, dass das Meldegesetz nicht die Anwesenheitspflicht an einer bestimmten Adresse, sondern die Meldepflicht von Wohnsitzen im Melderegister - die Meldung selbst - bestimmt.

Zur Verdeutlichung dessen seien einige Bestimmungen aus dem Meldegesetz 1991 BGBl. Nr. 9/1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 505/1994 zitiert:

„§ 1	(1)	<i>Unterkünfte sind Räume, die zum Wohnen oder Schlafen benutzt werden.</i>
	(2)	<i>Unterkunftgeber ist, wer jemandem, aus welchem Grunde immer, Unterkunft gewährt.</i>
	(6)	<i>Ein Wohnsitz eines Menschen ist an einer Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, dort bis auf weiteres einen Anknüpfungspunkt von Lebensbeziehungen zu haben.</i>
	(7)	<i>Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.</i>

§ 2 Meldegesetz in der oben zitierten Fassung regelt die Meldepflicht und die Ausnahmen von der Meldepflicht wie folgt:

„(1)	<i>Wer in einer Wohnung oder in einem Beherbergungsbetrieb Unterkunft nimmt oder eine solche Unterkunft aufgibt, ist zu melden.</i>
(2)	<i>Nicht zu melden sind</i>
	1. <i>Menschen, denen in einer Wohnung nicht länger als drei Tage Unterkunft gewährt wird;</i>
	2. <i>ausländische Staatsoberhäupter, Regierungsmitglieder und diesen vergleichbare Persönlichkeiten sowie deren Begleitpersonen;</i>
	3. <i>Fremde, die im Besitz eines gemäß § 63 des Fremdengesetzes, BGBl. Nr. 838/1992, vom Bundesminister für auswärtige Angelegenheiten ausgestellten gültigen Lichtbildausweises sind, soweit sie in Wohnungen Unterkunft nehmen;</i>
	4. <i>Menschen, die auf Grund einer Entscheidung oder Verfügung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde angehalten werden;</i>
	5. <i>Fremde, denen in Vollziehung des Bundesbetreuungsgesetzes, BGBl. Nr. 405/1991, Unterkunft in Einrichtungen einer Gebietskörperschaft gewährt wird.</i>
(3)	<i>Sofern sie nach den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes schon anderswo gemeldet sind, sind Menschen nicht zu melden,</i>
	1. <i>denen in einer Wohnung nicht länger als zwei Monate unentgeltlich Unterkunft gewährt wird;</i>
	2. <i>Die als Pfleglinge in einer Krankenanstalt aufgenommen sind;</i>
	3. <i>die als Minderjährige in Kinder-, Schüler-, Studenten-, Jugend- oder Sportheimen</i>

		<i>untergebracht sind;</i>
	4.	<i>die als Angehörige des Bundesheeres, der Bundespolizei, der Bundesgendarmerie, der Zoll- oder Justizwache oder die im Rahmen eines Katastrophenhilfsdienstes in einer Gemeinschaftsunterkunft untergebracht sind.“</i>

§ 3 Meldegesetz 1991 BGBl. Nr. 9/1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 352/1995 lautet:

„(1)	<i>Wer in einer Wohnung Unterkunft nimmt, ist innerhalb von drei Tagen danach bei der Meldebehörde anzumelden.</i>
(2)	<i>Für jeden anzumeldenden Menschen ist die jeweils vorgeschriebene Anzahl von Meldezetteln (§ 9 Abs. 2) vollständig auszufüllen.</i>
(3)	<i>Für die Anmeldung sind die ausgefüllten Meldezettel (Abs. 2) und öffentliche Urkunden erforderlich, aus denen die Identitätsdaten (§ 1 Abs. 5) des Unterkunftnehmers hervorgehen; dieser ist verpflichtet, an der Feststellung seiner Identität mitzuwirken. War der zu Meldende bereits bisher bei einer Meldebehörde im Bundesgebiet angemeldet, so ist</i>
	1. <i>gleichzeitig die Abmeldung vorzunehmen oder</i>
	2. <i>die erfolgte Abmeldung oder</i>
	3. <i>die weiterhin aufrechte Anmeldung samt der allenfalls erforderlichen Ummeldung nachzuweisen.</i>
(4)	<i>...</i>

§ 7 Meldegesetz 1991 BGBl. Nr. 9/1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 505/1994 lautet:

„(1)	<i>Die Meldepflicht trifft den Unterkunftnehmer.</i>
(2)	<i>Die Meldepflicht für einen Minderjährigen trifft, wem dessen Pflege und Erziehung zusteht. Nimmt ein Minderjähriger nicht bei oder mit einem solchen Menschen Unterkunft, trifft die Meldepflicht den Unterkunftgeber.</i>
(3)	<i>....</i>
(4)	<i>Der Meldepflichtige hat die ausgefüllten Meldezettel zu unterschreiben; er bestätigt damit die sachliche Richtigkeit der Meldedaten. Die Rubrik für die Eintragung des Religionsbekenntnisses braucht erst ausgefüllt zu werden, nachdem der Unterkunftgeber die Meldezettel unterschrieben hat (§ 8).</i>

§ 8 Abs. 1 Meldegesetz lautet: *„Der Unterkunftgeber hat alle vom Meldepflichtigen unterfertigten Meldezettel unter leserlicher Beifügung seines Namens zu unterschreiben. Die Unterschrift als Unterkunftgeber hat zu verweigern, wer Grund zur Annahme hat, dass der Betroffene die Unterkunft tatsächlich nicht bezogen hat oder nicht innerhalb einer Woche beziehen wird.“*

Als Meldezettel wird ein behördlich ausgestelltes Dokument (Bestätigung der Meldung) bzw. dessen Antragsformular bezeichnet, das der ordentlichen Meldung des Wohnsitzes dient. Dem Erhalt dieser Bestätigung geht die ordnungsgemäße, verpflichtende Meldung des Wohnsitzes bei der zuständigen Meldebehörde (Gemeindeverwaltung: Meldeamt oder das zuständige Magistrat) voraus. Die dem Meldezettel zugrunde liegenden Daten sind im Zentralen Melderegister gespeichert. Bestätigt ein Meldezettel die Meldung, so vermochte der der Berufung beigelegte Meldezettel in Hinblick auf die vorangegangenen Ausführungen zum Meldegesetz für sich allein zwar nicht, die im Meldezettel angeführte Wiener Adresse als tatsächliche Aufenthaltsadresse der Tochter der Bw. innerhalb des Zeitraums vom 1. Februar 1998 bis 1. März 1999 glaubhaft zu machen, jedoch das Vorliegen von undurchsichtigen Verhältnissen offen zu legen.

Abgesehen von der Aktenlage, insbesondere aufgrund des Mangels an stichhaltigen Beweisen dafür, dass eines der beiden Kinder der Bw. tatsächlich im Appartement vom 1. Februar 1998 bis 1. März 1999 aufhältig gewesen war, sprach für den hohen Grad an Wahrscheinlichkeit dessen, dass die Tochter der Bw. ihren Hauptwohnsitz an einer von der Eigentumswohnung der Bw. verschiedenen Adresse im Zeitraum vom 1. Februar 1998 bis 1. März 1999 gehabt hatte, schon allein der mit dem Stempelabdruck des Meldeamts Klosterneuburg vom 10. Februar 1998 (!) versehene, gemäß den meldegesetzlichen Bestimmungen von der Bw. unterfertigte Meldezettel mit der Angabe der in Rede stehenden Adresse in Klosterneuburg als Hauptwohnsitzadresse [auch wenn dort die Wiener Appartementadresse als weitere Wohnsitzadresse der Tochter der Bw. angeführt wurde], in Verbindung mit der Kopie der Abmeldungsbestätigung des am 12. März 1998 (!) zugelassenen Privatfahrzeuges der Tochter der Bw. mit dem behördlichen Kennzeichen WU-XXXL samt den diesbezüglich erläuternden Ausführungen in der Berufung. Damit war die in der Berufung thematisierte Vorladung von Zeugen zum Beweisthema „ausschließlicher Wohnsitz der Tochter der Bw. in 3400 Klosterneuburg, B C D-Gasse 52“, ohne Angaben zu den Zeugen durch Anführung von Namen und Adressen in der Berufung gemacht zu haben, für das Rechtsmittelverfahren entbehrlich.

Was die Betriebskosten für den Zeitraum 1. März 1999 bis 31. Juli 1999 betrifft, lag diesen ein befristetes Bestandverhältnis zugrunde, das durch Annahme des mit 27. Februar 1999 datierten Anbots zum Abschluss eines Mietvertrages von Frau Helge L., also durch zwei einander entsprechenden Willenserklärungen zustande gekommen war.

Punkt 5. dieses Anbots lautet:

„Neben dem angeführten Mietzins verpflichten sich die Mieter die Betriebskosten zu übernehmen. Diese Kosten werden als Akontozahlungen der Mieter von der Hausverwaltung direkt vorgeschrieben und sind von Ihnen am Ersten eines Monats im voraus mittels Erlagschein abzugsfrei zu überweisen. Einmal im Jahr erfolgt eine Betriebskostenabrechnung. Die Mieter verpflichten sich, eine allenfalls aus dieser Abrechnung resultierende Nachzahlungsverpflichtung innerhalb der von der Hausverwaltung bekanntgegebenen Frist zu begleichen. Innerhalb des Bestandobjekts verpflichten sich die Mieter, die auflaufenden Kosten für Strom und Telefon zu leisten.“

Für die Abweisung des Antrags auf Anerkennung der Betriebskosten für den Zeitraum 1. März 1999 bis 31. Juli 1999 war entscheidend, dass das Anbot die Willenserklärung der Vermieterin war, mit dem sie ihr Rechtsverhältnis entsprechend ihrem Willen gestalten konnte; die Zahlung der Betriebskosten als Rechtsfolge der Annahme des Anbots wäre denkbar gewesen, weil sie von der Bw. als Bestandgeberin zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bestandvertrages gewollt war. Anstatt einen Pauschalmietzins (=Mietzins + Betriebskosten + Umsatzsteuer) zu vereinbaren, unterzeichneten die beiden Vertragsparteien

jenes schriftliche Anbot, in dem die Verpflichtungserklärung des Bestandnehmers zur Leistung einer Kautions in der Höhe von drei Monatsmieten gestrichen worden war. Eine Kautions wäre im konkreten Fall zweckdienlich gewesen, zumal sie zur Deckung uneinbringlicher Mietrückstände/Betriebskosten dienen hätte können. Insofern bestätigte die gestrichene Vertragsklausel das besondere Vertrauen, das die Bw. zu ihrem Vertragspartner zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hatte.

Die Prognoserechnung vom 17. Mai 2000 wurde in zeitlicher Nähe zu jenem Zeitpunkt erstellt, bis zu dem Bestandnehmern üblicherweise Betriebskostenabrechnungen vorgelegt werden.

Die Üblichkeit des Umstands, dass Betriebskosten für das Jahr 1999 innerhalb der ersten Hälfte des darauffolgenden Jahres abgerechnet wurden, war Folge der Bestimmung des § 20 Abs. 3 des Mietrechtsgesetzes, demzufolge ein Vermieter verpflichtet ist, eine Abrechnung über die Bewirtschaftungskosten und die eingehobenen Teilbeträge bis 30. Juni des Folgejahres, im konkreten Fall ist es das Jahr 2000, vorzunehmen. Wurde mit der Prognoserechnung vom 17. Mai 2000 die Einkunftsquelleneigenschaft des in Rede stehenden Apartments bestritten, so wäre es bei Uneinbringlichkeit dieser Betriebskosten denkbar gewesen, dass diese Betriebskosten zu höheren Werbungskosten geführt und damit für die Wertung der Betätigung als Liebhaberei sprechen hätten können. Da die Bw. Kosten mit Durchlaufcharakter als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 geltend gemacht hatte, sprach die Kostentragung für den Bestand eines in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktors, der den Zusammenhang der offenen Betriebskosten mit dem Bestandverhältnis überlagert und den Veranlassungszusammenhang unterbrochen hatte.

Mit der Übernahme von Betriebskosten waren ungewöhnliche Verhältnisse gegeben, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch gestanden waren, weshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bw. bei der Aufklärung des Sachverhalts bestand. Mit der Verletzung der Beweisvorsorgepflicht durch Verzicht sogar auf die vertragliche Vereinbarung der Leistung einer Kautions hatte die Bw. die damit verbundenen abgabenrechtlichen Nachteile im gegenständlichen Berufungsstreitpunkt zu tragen.

Obwohl der steuerliche Vertreter den Anfall von Betriebskosten in Höhe von sogar S 8.208,46 behauptet, wurde dieses Begehren durch die der Berufung beigelegten Betriebskostenvorschreibungen für die Monate März und Oktober jeweils des Jahres 1998 widerlegt, wenn diese den letztgenannten Betrag als Summe der nachfolgenden Kostenpositionen darstellen:

Bezeichnung	Netto in S/Monat	%	MWST	Brutto in ATS/Monat
Betriebskosten	3.719,10	10	371,91	4.091,01
Betriebsk.-Heizung	2.015,44	20	403,09	2.418,53
Warmwasser	472,76	10	47,28	520,04
Betriebsk.-Garage	39,90	20	7,98	47,88
Rücklage	1.131,00			1.131,00

Summe	7.378,20		830,26	8.208,46
-------	----------	--	--------	----------

Das in Rede stehende Appartement ist eine Eigentumswohnung, mit der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden sind. Steht die Zahlung von Rücklagen nur im Zusammenhang mit dem Beteiligungsverhältnis der Bw. an der Liegenschaft, so war diesem Betrag der Werbungskostencharakter im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzusprechen. Dass der Rücklage der Entgeltscharakter im Sinn des Umsatzsteuergesetzes fehlt, war aus der Betriebskostenabrechnung zu deuten, wenn diese für die Rücklage keinen Umsatzsteuersatz ausweist.

Die im Schreiben vom 20. Oktober 2006 angesprochene Abfrage der Außenprüferin bei dem für das Appartement zuständige Energieversorgungsunternehmen bewies, dass die Bw. Vertragspartner des Unternehmens für die in Rede stehende Wohnung ist. Räumt die Privatrechtsordnung der Bw. weitestgehend die Möglichkeit ein, ihre rechtlichen Beziehungen zur Umwelt nach ihren eigenen Willen frei zu gestalten, so kann sie sich aussuchen, ob, wann, wie lange und wem sie das Appartement zum Gebrauch gegen/ohne Entgelt überlassen will. Hatte das Finanzamt die Angaben der Bw. auch zugunsten der Bw. zu prüfen und zu würdigen, so hatte das Auskunftersuchen der Außenprüferin an die Wien Energie zu erfolgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter (je vier Blätter in Euro bzw. ATS)

Wien, am 31. März 2009