



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, Adresse, vom 25. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 23. September 2005 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer sowie den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999, sowie die Bescheide vom 26. September 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer sowie die Bescheide betreffend Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2003, sowie die Bescheide vom 26. September 2005 betreffend die Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1999 vom 23. September 2005, sowie für 2000, 2001, 2002 und 2003 alle vom 26. September 2005 werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 1999 vom 23. September 2005, und für 2000, 2001, 2002 und 2003 alle vom 26. September 2005 treten gemäß § 307 Abs. 3 BAO außer Kraft.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Anspruchszinsen für die Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Die BW wurde mit Bescheid vom 24. Mai 2000 zur Einkommensteuer für das Jahr 1999 veranlagt. Dabei wurden bei der Ermittlung des Einkommens negative Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in Deutschland in Höhe von ATS 102.803,00 bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung dieses Verlustes aus der Vermietung auf Basis dieses verminderten Einkommens festgesetzt.

Die BW wurde mit Bescheid vom 26. Juli 2001 zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 veranlagt. Dabei wurden bei der Ermittlung des Einkommens negative Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in Deutschland in Höhe von ATS 125.048,00 bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung dieses Verlustes aus der Vermietung auf Basis dieses verminderten Einkommens festgesetzt.

Die BW wurde mit Bescheid vom 11. Juli 2002 zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 veranlagt. Dabei wurden bei der Ermittlung des Einkommens negative Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in Deutschland in Höhe ATS 84.847,00 bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung dieses Verlustes aus der Vermietung auf Basis dieses verminderten Einkommens festgesetzt.

Die BW wurde mit Bescheid vom 18. Juni 2003 zur Einkommensteuer für das Jahr 2002 veranlagt. Dabei wurden bei der Ermittlung des Einkommens negative Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in Deutschland in Höhe von € 6.418,00 bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung dieses Verlustes aus der Vermietung auf Basis des verminderten Einkommens festgesetzt.

Die BW wurde mit Bescheid vom 21. Juni 2004 zur Einkommensteuer für das Jahr 2003 veranlagt. Dabei wurden bei der Ermittlung des Einkommens negative Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in Deutschland in Höhe von € 3.315,89 bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung dieses Verlustes aus der Vermietung auf Basis dieses verminderten Einkommens festgelegt.

Mit Bescheiden vom 23. September 2005 wurden die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Mit Bescheiden vom 26. September 2005 wurden die Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Begründet wurden diese Bescheide damit, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Kenntnis dieser Umstände hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen

im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. In den mit den Wiederaufnahmebescheiden für die jeweiligen Veranlagungsjahre verbundenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2003 wurden die Verluste aus der Vermietung der Wohnung in Deutschland in den Jahren 1999 bis 2003 nicht anerkannt, da es sich bei der Vermietung dieser Wohnung nach der Liebhabereiverordnung um eine Betätigung mit der Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO) handle. In diesen Fällen sei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste, die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Dieser absehbare Zeitraum betrage 20 Jahre. Da die im Jahr 1999 vorgelegte Prognoserechnung nicht erfüllt worden sei und höhere Verluste erzielt worden seien, werde aufgrund des Schreibens vom 16. September 2005 sowie aufgrund der Aktenlage davon ausgegangen, dass innerhalb des Zeitraumes von zwanzig Jahren kein Gesamtüberschuss aus der Vermietung erzielt werden könne. Die Vermietung stelle daher keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes dar.

Mit Schreiben vom 11. September 2005 beim FA eingelangt am 16. September 2005 hatte die BW dem FA mitgeteilt, dass aufgrund der Auflösung des Arbeitsverhältnisses mit einem Unternehmen in Freilassing per 30. Juni 2005 keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte mehr vorliegen würden, die keinem sofortigen Lohnabzug unterliegen würden. Sie sei seit dem 01. Juli 2005 arbeitslos. Sollte sie in nächster Zeit eine Anstellung finden, so werde diese in einer unselbständigen Tätigkeit in Österreich bestehen. Folglich werde es zu einem direkten Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber kommen.

Gegen die zuvor angeführten Bescheide erhob die BW binnen offener Frist Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass den Wiederaufnahmebescheiden die Begründung fehle. Weiters würden für die betreffenden Jahre neu hervorgekommene Tatsachen fehlen. Hinsichtlich der ordentlichen steuerlichen Berücksichtigung der deutschen Einkünfte (der Vermietung einer Wohnung) sei nach den Informationen und Anweisungen des FA Zell am See vorgegangen worden.

Die vom FA verlangte Prognoserechnung sei aufgrund der zum damaligen Zeitpunkt aktuellen Daten (tatsächliche Miethöhe und Aufwendungen) nachweislich nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Selbstverständlich stehe hinter jeder Prognoserechnung aufgrund der Zukunftsbezogenheit ein Unsicherheitsfaktor. Unglücklicherweise habe sich der Immobilienmarkt im S unvorhersehbar geradezu desaströs entwickelt. Dies gleiche einem nicht vorhersehbaren Schadensereignis. Immobilienwerte und Miethöhen hätten sich gerade in diesem Zeitraum stark reduziert. Folglich klappe die Prognoserechnung zu den Ist-Ergebnissen auseinander. Es sei nicht denkbar, dass, so wie in der Bescheidbegründung zu

den Einkommensteuerbescheiden angeführt, das Nichteintreten von prognostizierten Zahlen als neue Tatsache für die bereits veranlagten Jahre gewertet werde.

Der § 303 Abs. 4 BAO treffe daher nicht zu. Sie ersuche deshalb um Fallenlassen der Wiederaufnahmen und um die Festsetzung der Einkommensteuerbescheide in der ursprünglichen Form.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. März 2006 wies das FA die Berufungen als unbegründet ab. Im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 sei festgestellt worden, dass die am 08. Juni 1999 vorgelegte Prognoserechnung bezüglich der Vermietung der Wohnung in S/H (BRD) erheblich von den erzielten Mieterträgen abweiche. Die Jahresverluste seien im Zeitraum 1998 bis 2004 erheblich angestiegen. Nach der Prognoserechnung sollte zum Beispiel im Jahr 2004 ein Gewinn in Höhe von € 93,77 erwirtschaftet werden. In Wirklichkeit sei jedoch ein Verlust in Höhe von € 3.149,00 ausgewiesen. Betrachte man nur den Zeitraum 1998 bis 2004 ergebe sich eine kumulierte Differenz zur Prognoserechnung in Höhe von € 14.121,39. Die Prognoserechnung habe sich als unrichtig erwiesen, da ein Gesamtüberschuss innerhalb von zwanzig Jahren basierend auf den wahren Mieterträgen nicht ohne Änderung der Bewirtschaftung zu erlangen sei. Diese Umstände seien dem FA jedoch nicht bekannt gewesen und stellten somit neue Tatsachen dar.

Darauf beantragte die BW fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Die BW führte dazu aus, dass die Abweichung von der Prognoserechnung nicht bestritten werde. Der Grund liege in der Unvorhersehbarkeit des Einbruchs am deutschen Immobilienmarkt, der besonders im wirtschaftlich sich abschwächenden S besonders massiv ausgefallen sei. Während bei der Prognoserechnung wie üblich von leichten Wertsteigerungen ausgegangen worden sei, sei es im S ähnlich wie in gesamt Deutschland zu Mietrückgängen gekommen. Damit einhergehend seien Mieterwechsel mit unvorhersehbar hohen Mietausfällen erfolgt. Diese am Immobilienmarkt atypischen und noch dazu starken Mietrückgänge seien im Immobilienpreisspiegel nachvollziehbar. So sei für 1998 für S/H bei mittlerer bis guter Lage ein Preis von € 5,50 bis 6,50 pro m<sup>2</sup> erzielbar gewesen, wo hingegen die zuletzt verfügbaren Daten ein um ca. 20 % tieferes Preisniveau ausgewiesen hätten. Nicht gefolgt werden könne auch der Ansicht, dass das Nichteintreten von prognostizierten Zahlen die Unrichtigkeit der Prognoserechnung nach sich ziehe und dieser Umstand als Hervorkommen von neuen Tatsachen für die wieder aufgenommenen Jahre zu werten sei. Auch die Behauptung, in den Jahren 1999 bis 2004 hätten sich die Jahresverluste erhöht, sei unrichtig, denn diese hätten sich durch die positive Tendenz der Ergebnisentwicklung wesentlich verringert. Die vom FA im Jahr 1999 angeforderte Prognoserechnung sei von ihr mit den damals zugänglichen Daten und Fakten eindeutig richtig erstellt

worden. Grundlage für den Ansatz der Aufwendungen seien jene des Vorjahres und für den Ansatz der Mieterlöse der im Juni 1999 geltende Mietzins von € 6,16 pro m<sup>2</sup>, also konform der am Markt erzielbaren Miete gewesen. Auf Basis der durchschnittlichen Inflation der vergangenen 20 Jahre wären Wertanpassungen für Mietzins- und Aufwendungen mit 3 % hochzurechnen gewesen. Aus Vorsichtsgründen und um Gründe wie Mietausfälle und anderes abzudecken, sei nur mit 2 % indexiert worden. Marktgerechtes Verhalten sei durch Inseratschaltung bei Mieterwechsel und durch versuchte Sondertilgungen bei der Sparkasse S/W belegbar. Die Richtigkeit einer Prognoserechnung könne aber nicht in Zweifel gezogen werden, wenn die Abweichungen durch unvorhergesehene und unabwendbare Ereignisse zustande gekommen seien und weder für den Steuerpflichtigen selbst noch für die Abgabenbehörde voraussehbar gewesen wären. Das neue Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO beziehe sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH vom 30.10.2000, 95/15/0114). Die Anerkennung einer Betätigung als Einkunftsquelle stelle eine rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes dar und keine Tatsache, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könne (VwGH vom 27.02.1985, 83/13/0056). Da für die Jahre 1999 bis 2003 keine neuen Tatsachen hinzugekommen seien, würden mit einer Wiederaufnahme Verfahrensvorschriften verletzt. Weiters ersuche sie um eine Festsetzung der vorgeschriebenen Anspruchszinsen mit Null.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Der oben dargestellte Verfahrensablauf gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten und ist von den Parteien unbestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren zunächst, ob bei der oben geschilderten Ausgangssituation neue Tatsachen im Sinn der Bestimmungen des § 303 BAO vorliegen würden und somit eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren rechters ist.

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

Neue Tatsachen sind dabei mit dem Sachverhalt, des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, wie Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften.

Im gegenständlichen Verfahren vertritt das FA die Auffassung, dass sich neue Tatsachen im Sinne der Bestimmungen des § 303 BAO dadurch ergeben hätten, dass die tatsächlich erwirt-

schafteten Verluste sich von den prognostizierten Ergebnissen der BW unterscheiden würden und somit ein Gesamtüberschuss innerhalb der 20 Jahre sich nicht ohne Änderung der Bewirtschaftung ergeben könne.

Der UFS kann dieser Rechtsansicht nicht folgen. Aufgrund des Verfahrensablaufes ist nicht ersichtlich, welche Sachverhaltselemente im gegenständlichen Verfahren nachträglich und somit neu hervorgekommen sein sollten. Die Prognoserechnung der BW war ebenso bekannt, wie dies die in den einzelnen Wirtschaftsjahren erwirtschafteten Verluste aus der Vermietung der Wohnung waren. Diese Tatsache (der Verlust) bestand ab dem Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres, sie bestand im Zeitpunkt der Bescheiderlassung und sie war dem FA im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt. Ein späteres „neu Hervorkommen“ dieser Tatsachen kann der UFS bei der gegenständlichen Sachlage nicht erblicken. Diese Tatsachen waren aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens (des jeweiligen Einkommensteuerveranlagungsverfahrens) bereits im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Einkommensteuerbescheide bekannt. Im Jahr 2005 hat sich keine Änderung des Kenntnisstandes der Behörde über diese Tatsachen ergeben.

Das in der Begründung des Erstbescheides angeführte Schreiben vom 11. September 2005 kann ebenso nichts für den Standpunkt der Behörde ergeben. Der Umstand, dass die BW in Zukunft (ab dem Jahr 2005) voraussichtlich Einkünfte erzielen werde, die dem Lohnsteuerabzug unterlägen, kann keine neue Tatsache darstellen, die bei Kenntnis dieses Umstandes zu einem anderen Bescheidergebnis in den Jahren 1999 bis 2003 geführt hätte. Es handelt sich um eine Aussage über Sachverhalte in der Zukunft, die schon aus diesem Grund keine Bedeutung für die Vergangenheit haben kann.

Damit liegt aus Sicht des UFS nach den gegenständlichen Verfahrensergebnissen kein Wiederaufnahmegrund im Sinne der Bestimmungen des § 303 BAO vor.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde II. Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde I. Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Ein Grund für die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides ist auch dann gegeben, wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde, obwohl kein Wiederaufnahmegrund vorgelegen ist. Die ist – wie oben ausgeführt – im gegenständlichen Verfahren der Fall. Für eine Wiederaufnahme der Verfahren aus den vom FA genannten Gründen besteht bei der gegenständlichen Sachlage kein Grund. Der Berufung gegen die Wiederauf-

nahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 war daher stattzugeben und die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens waren ersatzlos aufzuheben.

Was die mit den Wiederaufnahmebescheiden verbundenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 betrifft ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung der Wiederaufnahme des Verfahren bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in dem es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Somit scheidet ex lege der neue, nach Wiederaufnahme ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer des jeweiligen Jahres lebt wieder auf.

Zu den Anspruchszinsen ist auszuführen, dass gemäß § 205 Abs. 1 BAO Differenzbeträge an Einkommensteuer ... die sich aus Abgabenbescheiden ... mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen sind.

Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Dieser Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung ... führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei. Dies gilt auch für den Fall, dass der Einkommensteuerbescheid zB aufgehoben wird. (Ritz Kommentar zur BAO § 205 RZ 32 ff) Auch in diesen Fällen ergeht nach der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides ein weiterer Zinsenbescheid, allenfalls mit einer Zinsbelastung von € 0.00. Der ursprüngliche Zinsenbescheid wird nicht abgeändert, weswegen die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Aussetzungszinsen als unbegründet abzuweisen waren.

Salzburg, am 24. Juli 2007