



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Securitas Revisions- u. Treuhandgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 20. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Hofrat Mag. Franz Zaussinger, vom 17. März 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen hinsichtlich der Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) der Jahre 2005 – 2008 sowie betreffend das Unterbleiben der Feststellung von Einkünften 2005 - 2008 **entschieden**:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften 2005 - 2008 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

beschlossen:

Die Berufung gegen die aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheide über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften der Jahre 2005 - 2008 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) hatten das streitgegenständliche Objekt, ein Einfamilienhaus in Adr., mit Vertrag vom 17. Februar 2005 um den Kaufpreis von € 820.000,00 zu 100% fremdfinanziert erworben (als Übergabestichtag war spätestens 1. Mai 2005 vereinbart), in der Folge unter Ausnützung des beim Kauf aufgenommenen Abstattungs-Kredites saniert (Baujahr 1924) und es mit Vertrag vom 24. November 2008 per 30. Juni 2009 an ihre Tochter und den Schwiegersohn um € 900.000,00 verkauft. Im Zeitraum 1. September 2005 bis 30. Juni 2009

erzielten sie aus der Vermietung des Objektes an fremde Dritte einen Gesamtverlust von - € 131.647,00.

Das Finanzamt erließ zunächst gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Bescheide, mit denen es negative Einkünfte der Jahre 2005 bis 2008 in erklärter Höhe einheitlich und gesondert feststellte (§ 188 BAO). Nachdem das Finanzamt Kenntnis vom oben erwähnten Verkauf der Liegenschaft erlangt hatte, nahm es mit Bescheid vom 17. März 2011 die Verfahren hinsichtlich Einkünfte-Feststellung 2005 - 2008 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ zugleich einen endgültigen Bescheid gemäß § 92 Abs 1 lit b BAO, mit welchem es das Unterbleiben von Gewinnfeststellungen für die Jahre 2005 – 2008 aussprach.

Begründend führte es dazu aus:

Die Vermietung habe 2005 begonnen, 2009 sei die Liegenschaft veräußert worden. Für diese Jahre sei kein Totalüberschuss (der Einnahmen) entstanden. Die Vermietung habe im gesamten Zeitraum keine Einkunftsquelle dargestellt, und es sei daher keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften durchzuführen.

Die Bw erhoben gegen diese Bescheide (ausdrücklich auch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren) das Rechtsmittel der Berufung. Sie begehrten die Anerkennung der Einkunftsquelle und die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für den Zeitraum 2005 – 2008.

Die Begründung lautete im Wesentlichen:

1. Das am 17. Februar 2005 erworbene Objekt (Übergabe am 1. Mai 2005) sei nach umfangreichen Sanierungsmaßnahmen mit 1. September 2005 zu einem Netto- Bestandszins von € 4.600,00 monatlich vermietet worden. Die Vermietung sei nicht für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen, sondern es sei von vornherein beabsichtigt gewesen, sie unbegrenzt bzw. bis zum Erzielen eines Gesamtüberschusses fortzusetzen. Als Beispiel könne das gleichgelagerte Objekt Wien angeführt werden, das nach monatelanger ergebnisloser Suche nach einem langfristigen Mieter am 7. Mai 2008 erst nach Erreichen des Gesamtüberschusses verkauft worden sei.

2. Laut einer dem Finanzamt nunmehr vorgelegten Prognoserechnung wäre bereits 2009 ein positives Jahresergebnis von € 872,82, nach 12 Jahren ein positiver Gesamtüberschuss von € 10.316,30 und innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtresultat von € 331.080,11 erzielbar gewesen. In dieser Prognoserechnung habe man – abweichend von den Feststellungserklärungen – die Gebäude-AfA anstatt mit 3,33% mit 1,5% angesetzt. Durch die Korrektur ergäben sich Abweichungen zu den Steuererklärungen. Würde man die AfA von 3,3% beibehalten, so ergäbe sich im 17. Jahr ab Vermietungsbeginn (= 2021) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen. In der Prognoserechnung sei zudem die 2005 geltend

gemachte Zehntel-Abschreibung gemäß § 28 Abs 3 EStG nicht auf eine "Normal-AfA" umgestellt worden. Eine Korrektur würde die Ausgaben in den ersten zehn Jahren um jährlich je € 5.199,25 vermindern und so zu einem höheren Gesamtüberschuss der Einnahmen führen. Dieser würde dann (Anm.: prognostisch) bereits im 11. Jahr iHv € 28.943,44 eintreten.

3. Die vorzeitige Übertragung sei auf Grund von Unwägbarkeiten erfolgt: Unerwartet aufgetretene Erkrankungen des Miteigentümers PJ ("Geschäftsführer" dieser und weiterer Vermietungen) hätten die Pläne der langfristigen Vermietung durchkreuzt und stellten somit eine "vermietungsuntypische Unwägbarkeit im Sinne der Rechtsprechung des VwGH (E 11.11.2008, 2006/13/0199 und 3.7.2003, 99/15/0017) dar. Der Krankheitsverlauf sei den beiliegenden Auszügen der Krankheitsgeschichte zu entnehmen (Beschreibung mehrerer Operationen vom 31. Juli 2007 bis 2. Juni 2009; Unterlagen befinden sich im Akt).

Gleichzeitig mit der ersten Operation 2007 habe der langjährige Mietvertrag betreffend das andere, im selben Wiener Gemeindebezirk gelegene Einfamilienhaus geendet. Trotz intensiver Werbung und Einschaltung von Maklern habe kein Dauermieter gefunden werden können. Während der monatelangen Suche habe der oben genannte Miteigentümer im geschwächten und gehbehinderten Zustand ca. 60 Hausbesichtigungen mit potentiellen Mietern durchgeführt. Aufgrund der Schwierigkeiten, einen Nachmieter zu finden, sei dieses Haus, bei dem bereits nach 12 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt worden sei, am 7. Mai 2008 verkauft worden.

Beim hier streitgegenständlichen Haus seien ähnliche Gegebenheiten vorgelegen. Wie oben dargestellt, wäre im zwölften Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss iHv € 10.316,30 – noch ohne Verteilung der Zehntel- Abschreibung auf die Normal-AfA – bereits eingetreten. Ein Jahr vor Auslaufen des Mietvertrages im Juni 2009 habe der Mieter mitgeteilt, dass infolge einer Auslandsentsendung des Angestellten, für den das Objekt gemietet worden war, kein weiterer Bedarf für das Haus bestehe und der Mietvertrag daher nicht verlängert werde. Eingedenk der zahlreichen oben dargestellten Krankheiten und sonstigen Schwierigkeiten sei das Haus mit Vertrag vom 24. November 2008 und Übergabetermin 30. Juni 2009 verkauft worden. Da der genannte Miteigentümer quasi Geschäftsführer der Hausgemeinschaft gewesen sei und alles selbständig geregelt habe, sei eine Übertragung der Agenden im Zusammenhang mit den aufwändigen Vermietungsbemühungen an seine Frau undenkbar gewesen. Bei den noch bestehenden Hausgemeinschaften lägen langfristige Mietverträge vor, die kein persönliches Engagement (der Mit- Eigentümer) erforderten.

4. Nach Zusammenfassung der vorstehenden Darlegungen stellten die Bw den Antrag, "die Vermietung im Rahmen der Hausgemeinschaft als Einkunftsquelle anzuerkennen, da die Beendigung der objektiv ertragfähigen Vermietung aufgrund plötzlich und unerwartet auftretenden mehrfachen Krankheiten erfolgt sei. Die (angefochtenen) Bescheide seien daher

ersatzlos aufzuheben und der Veranlagungsstand gemäß den eingereichten Steuererklärungen wieder herzustellen." Die Begründung der Berufung gegen die Wiederaufnahmeverfügung lag erkennbar darin, dass die Wiederaufnahme eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes entbehre, weil die zur Abänderung der Sachbescheide herangezogenen Feststellung des Finanzamtes – dass die Vermietungstätigkeit angesichts des nach Erlassung der ursprünglichen Feststellungsbescheide für 2005 - 2008 bekannt gewordenen Liegenschaftsverkaufes mit dem in einem abgeschlossenen Zeitraum erwirtschafteten Gesamtverlust keine Einkunftsquelle darstelle – wegen behaupteter materieller Rechtswidrigkeit dieser Beurteilung zu keinen im Spruch anders lautenden Feststellungsbescheiden hätte führen dürfen: Es sei eben nicht Liebhaberei vorgelegen. Mit der Frage, ob überhaupt irgendwelche Tatsachen oder Umstände im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit – sprucherheblich oder ohne Spruchauswirkung – neu hervorgekommen waren, setzten sich die Bw in ihrer Berufung gegen die Verfahrensaufrollung folglich gar nicht auseinander.

Die beigefügte Prognoserechnung war von 2005 bis 2026 fortgeführt, wies zu Ende 2026 ein erwartetes positives Gesamtergebnis von € 429.849,79.

Das Finanzamt setzte sich in der Folge eingehend mit den Parametern und Werten dieser Prognoserechnung auseinander, gelangte in seinen (mehrfach adaptierten) Kontrollrechnungen jeweils zu einem beträchtlichen Gesamtverlust aus Vermietung binnen 20 Jahren und legte die Berufung sodann dem UFS vor.

Im Verfahren vor dem UFS kam weiters hervor, dass die Bw das streitgegenständliche Haus an die eigene Tochter und den Schwiegersohn bereits im Jahr 2008 – mit Übergangsstichtag 30. Juni 2009 – verkauft hatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und lit c sowie) 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. Als Tatsachen oder Beweismittel für eine Wiederaufnahme in Betracht kommende Umstände sind nur solche, die sich vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens ereignet haben ("nova reperta"), nicht aber solche, die später entstanden sind ("nova producta").

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, die bei entsprechender Berücksichtigung zu

einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, und zwar nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind., wie z. B. Ansichten, Absichten oder Gesinnungen.

Keine Wiederaufnahmegründe sind demnach etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch geänderte Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung durch den Organwalter eigenständig gewonnen werden.

Die Wiederaufnahme ist entsprechend zu begründen. Die Rechtskontrolle durch den UFS ist auf die von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründe beschränkt. Dies bedeutet, dass Wiederaufnahmegründe im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren nicht nachgeschoben werden dürfen. Eine verfeinerte Begründung, warum gerade diese Wiederaufnahmegründe (Neuerungstatbestände) herangezogen wurden, ist jedoch zulässig.

Das Finanzamt hat seine Wiederaufnahmeverfügung ausschließlich darauf gestützt, dass das Vermietungsobjekt 2009 verkauft wurde und aus der Vermietung im Zeitraum 2005 – 2009 kein Totalüberschuss (der Einnahmen) entstanden sei. Mit der Nennung des Bewirtschaftungs- Gesamtergebnisses, soweit es *vor* der Erstbescheid- Erlassung für 2005 – 2008 erzeugt wurde und bekannt war, hat das Finanzamt lediglich eine ohnedies mit den Einkünfte-Erklärungen 2005 - 2008 offen gelegte Tatsache angeführt; soweit es aber das Bewirtschaftungsergebnis für 2009 und den 2009 wirksam gewordenen Liegenschaftsverkauf betraf, hat es ein *novum productum* angesprochen, welches keinen Neuerungstatbestand darstellt und daher nicht herangezogen werden kann. Ob dahinter liegende innere Vorgänge wie das im Vorlagebericht des Finanzamtes argumentierte Fehlen von Unwägbarkeiten und folglich eine frei von unvorhergesehenen Umständen veranlasste, somit freiwillig herbeigeführte Beendigung der Tätigkeit einen sogenannten "abgeschlossenen Zeitraum" indizieren konnten,

*– dagegen spräche **nebenbei bemerkt** das später vorgebrachte, von der Sphäre der Lebensführung ausgehende, als Unwägbarkeit geltend gemachte Faktum schwerer und plötzlicher Mehrfacherkrankungen, die den "federführenden" Miteigentümer an der weiterhin selbständigen, allein zweckentsprechenden Eigenverwaltung von unerwartet leer stehenden Mietobjekten dauerhaft gehindert hätten; von den Bw zitierte Rechtsprechung und Verwaltungspraxis billigen mittlerweile auch solchen außerhalb der Vermietungssphäre wurzelnden, aber streitgegenständlich zweifellos darauf ausstrahlenden Ereignissen Unwägbarkeitscharakter zu –*

hat das Finanzamt weder untersucht noch diesbezüglich konkrete Feststellungen getroffen und auch in den Wiederaufnahmeverfügungen nicht angesprochen. Die Analyse der objektiven

Ertragssituation im bis 2009 vermieteten Einfamilienhaus fand erst im Rechtsmittelverfahren auf Ebene einer rechtlichen Beurteilung der aufgegebenen Tätigkeit nach den Vorschriften der Liebhabereiverordnung (§ 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 4 LVO) statt. Ob die dort gewonnenen Erkenntnisse geeignet gewesen wären oder nunmehr geeignet sind, das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften zu begründen, und ob in diesem Prüfungsvorgang Tatsachen und Beweismittel hervorkamen, die vor Erlassung der ersten Sachbescheide für 2005 – 2009 im jeweiligen Feststellungsverfahren noch unbekannt gewesen waren, ist in diesem Zusammenhang nicht entscheidungswesentlich, weil die Wiederaufnahmebescheide keine derartige Begründung enthielten.

Da sich die Wiederaufnahmebescheide bloß auf die für eine Begründung nicht taugliche Tatsache des Gesamtverlustes im Bewirtschaftungszeitraum stützen, waren sie ersatzlos aufzuheben.

B. Die Zurückweisung der Berufung betreffend die Sachbescheide (Feststellung von Einkünften) als unzulässig ergibt sich daraus, dass diese endgültig ergangenen Sachbescheide mit der Aufhebung der Wiederaufnahme- Bescheide aus dem Rechtsbestand fortgefallen sind und es daher insoweit an einem Prozessgegenstand fehlt.

Wien, am 18. November 2013