



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 2

GZ. RV/0128-F/10,  
miterledigt RV/0129-F/10,  
RV/0130-F/10

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch vt, vom 30. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes fa vom 8. Juli 2009 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2003 bis 2008 und Anspruchszinsen 2003 bis 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

#### **Einkommen- und Umsatzsteuer 2003 und 2004:**

Mit Bescheiden vom 4. Oktober 2006 wurden gem. § 200 (1) BAO vorläufige Bescheide über die Umsatzsteuer 2003 und 2004 erlassen und hiebei auf die Begründung des jeweiligen Einkommensteuerbescheides bzw. auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

Der mit selbigem Datum erlassene Einkommensteuerbescheid 2003 enthält folgende Begründung: „Aufgrund der eingereichten Unterlagen erfolgt die Veranlagung als vorläufig, da zum heutigen Tag noch nicht gesagt werden kann, ob die erklärten Einkünfte jemals zu einem positiven Ergebnis führen und deshalb als Einkünfte im Sinne des § 2 (3) EStG angesehen werden können. Es ist somit ein mehrjähriger Beobachtungszeitraum notwendig. Danach erfolgt die Endgültigstellung, wobei dann entschieden wird, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht.“ Betreffend das Jahr 2004 wurde wiederum auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

Im Fragebogen über die Aufnahme einer Vermietungstätigkeit vom 17. Juli 2006 wurde vom Berufungswerber als Beginn der Tätigkeit Dezember 2005 angegeben. Als voraussichtlicher Jahresumsatz wurde ein Betrag von € 14.000,00 und ein Gewinn über € 1.000,00 angegeben.

Mit Umsatzsteuerbescheiden 2003 und 2004 vom 8. Juli 2009 wurden die ursprünglich vorläufig ergangenen Bescheid als endgültig erklärt und hiebei eine Abgabennachforderung von € 18.686,26 (2003) bzw. € 20.432,56 (2004) errechnet. Als Begründung wurde wie folgt angegeben:

„Da die Vermietung vom Objekt adr1 nicht innerhalb von einem überschaubaren Zeitraum (20 Jahre) zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen wird, war diese Vermietung gem. § 1 Abs. 2 LVO als steuerlich unbeachtlich einzustufen. Somit wurden die bisher erzielten Mietergebnisse aus der Vermietung von der Steuerberechnung ausgeschieden und auch hinkünftige Mietergebnisse können nicht mehr steuerlich in Ansatz gebracht werden. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer war aufgrund der Rechnungslegung vorzuschreiben. Weiters wurden die Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge gestrichen.“

Diese Begründung lag auch den gem. § 200 (2) BAO endgültigen Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 vom 8. Juli 2009 zugrunde.

### **Einkommen- und Umsatzsteuer 2005:**

Der Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 7. Dezember 2006 erging gem. § 200 (1) BAO vorläufig ohne Begründung. Mit gem. § 200 (2) BAO endgültigem Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 8. Juli 2009 wurde wiederum erklärt, dass die vom Berufungswerber (Bw) betriebene Vermietung gem. § 1 Abs. 2 LVO als steuerlich unbeachtlich einzustufen sei. Somit seien die bisher erzielten Mietergebnisse aus der Vermietung rückwirkend bis zum Kalenderjahr 2003 aus der Steuerberechnung ausgeschieden worden.

Im ursprünglich vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7. Dezember 2006 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Verlust von € 7.588,17 angesetzt. Im darauf folgenden Einkommensteuerbescheid vom 8. Juli 2009 wurden diese Einkünfte außer Ansatz gelassen und die Begründung des Umsatzsteuerbescheides übernommen.

### **Einkommen- und Umsatzsteuer 2006:**

Der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 27. November 2007 erging gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von € 3.043,47. Daraufhin erfolgte am 8. Juli 2009 die Erlassung eines endgültigen Umsatzsteuerbescheides ohne deren Berücksichtigung mit der Begründung des Vorjahresbescheides.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 erging am 27. November 2007 ebenfalls vorläufig mit Berücksichtigung eines Verlustes von € 13.355,81 und wurde mit Bescheid vom 8. Juli 2009 endgültig ohne Berücksichtigung der Mieteinkünfte erklärt. Die Begründung war mit jener des Vorjahres ident.

### **Einkommen- und Umsatzsteuer 2007:**

Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid erging am 1. April 2008 mit Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von € 1.876,58 und der endgültige Bescheid folgte wiederum am 8. Juli 2009 wie im Vorjahr ohne Berücksichtigung von Vorsteuern.

Auch die Einkommensteuer 2007 wurde mit Bescheid vom 1. April 2008 vorläufig berechnet und mit Folgebefehl vom 8. Juli 2009 als endgültig erklärt, wobei die Mieteinkünfte außer Ansatz gebracht wurden.

Mit Schriftsatz vom 28. März 2008 legte der steuerrechtliche Vertreter eine adaptierte Prognoserechnung mit folgenden Anpassungen laut seiner Stellungnahme vor:

„Umsätze: durch einen neuen Internetauftritt und neue Marktkontakte ist mit einer Umsatzsteigerung zu rechnen; Abschreibung laut Abschreibungsvorschau: Im Anlagevermögen wurden noch ergänzende Anschaffungen getätigt und in der Prognoserechnung berücksichtigt; Zinsen: durch ungünstige Zwischenfinanzierungen sind die Zinsen in 2007 explodiert. Durch Umschuldungen und Teilkonvertierungen, welche derzeit durchgeführt werden ist mit angeführten Zinsen in Zukunft zu rechnen; erhöhte anfängliche Werbungskosten haben sich nun konsolidiert und dürften sich in Zukunft im Rahmen halten.

### **Einkommen- und Umsatzsteuer 2008:**

Mit Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 8. Juli 2009 wurde die Umsatzsteuer ohne Berücksichtigung von Vorsteuern berechnet. Auch der Einkommensteuerbescheid vom 8. Juli 2009 erging ohne Berücksichtigung der vom Berufungswerber angesetzten Mieteinkünfte.

Mit Schriftsatz vom 30. Juli 2009 berief der steuerrechtliche Vertreter des Berufungswerbers (Bw) rechtzeitig gegen die im Spruch genannten Bescheide (Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008 und Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2007) und führte hiezu begründend aus:

„Im Jahre 2005 wurde erstmals eine Prognoserechnung durchgeführt. Da es sich um die Vermietung von Ferienwohnungen handelte, war die Prognose nicht sehr einfach. Im Nachhinein gesehen stellen wir aber schon fest, dass die Prognose gar nicht so schlecht

getroffen wurde. Jedenfalls wurde sehr genau überlegt und gerechnet, welche Zahlen zu erwarten sind. Mittlerweile sind 4 Jahre vergangen und es hat sich folgendes geändert:

- Die Umsätze haben sich erfreulich entwickelt. Durch den Aufbau von Stammgästen und den laufenden Zugewinn von neuen Gästen wurde und wird auch für die Zukunft mit schönen Umsatzzuwächsen zu rechnen sein. Die Umsatzentwicklung ist sogar positiver eingetreten, wie geplant.
- Die Abschreibung weicht nur geringfügig von der ursprünglichen Prognose ab.
- Die größte Abweichung gab es bei den Finanzierungskosten. Aufgrund des hohen Zinsniveaus vor Beginn der großen Weltwirtschaftskrise Ende 2008 einerseits, und der nicht adäquaten Finanzierungssituation (die monatliche Tilgungsleistung konnte von Herrn n1 nicht oder kaum erfüllt werden) andererseits, kam es zu sehr hohen, nicht vorhersehbaren und somit nicht prognostizierten überhöhten Kosten in diesem Bereich.
- Die sonstigen Werbungskosten wuchsen in den Jahren 2006 und 2007 überproportional an, da anfänglich doch höhere Inbetriebnahmekosten entstanden waren, wie etwa die Einrichtung einer Internetplattform, diverse Anschaffungen von Geringwertigen Wirtschaftsgütern, etc. Diese Kosten waren jedoch einmalige Ausgabeposten und treten im größeren Ausmaß nicht mehr auf, wonach ab nun wieder mit Kosten laut Prognoserechnung gerechnet werden kann.

Begründung der Berufung:

Herr n1 ist von Anfang an mit dem Ziel vor Augen an die Errichtung der bestehenden Ferienwohnungen gegangen. Dieses Ziel lautet: Die Investition und die laufende Arbeit mit und an den Ferienwohnungen soll sich rechnen. Dies ist in wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Ohne einen entsprechenden zu erwartenden Gesamtüberschuss wäre Herr n1 niemals auf die Idee gekommen, das große finanzielle Risiko auf sich zu nehmen, in welchem er zur Zeit steckt. Die Einrichtung und der Betrieb der Ferienwohnung war von Anfang an professionell und mit der Absicht geprägt, einen möglichst großen finanziellen Erfolg durch fleißige Arbeit , zu erzielen.

Die steuerliche Anerkennung der Betätigung wurde versucht, durch eine seriöse und realistische Prognoserechnung zu beweisen. Leider aber haben sich diverse Parameter zu Ungunsten verschoben.

Daher wurde nun eine aktuelle und mit dem heutigen Wissenstand adaptierte Prognoserechnung entwickelt.

Mit der Raiffeisenbank wurde ein adaptierter und erfüllbarer Finanzierungsrahmen ausverhandelt. Es wurde bis zum Jahr 2012 ein Fixzins in Höhe von ca. 1,6 % p.a. vereinbart (bei der Prognoserechnung wurde trotzdem mit 2 % p.a. gerechnet). Danach ist aus heutiger Sicht weiter mit niedrigen Zinsen zu rechnen. Es wurde bei der Prognoserechnung daher von einem Zinssatz von 2,5 % p.a. ausgegangen. Aktuelle Finanzierungszusagen der Raiffeisenbank liegen bei. Im Umsatzbereich wird von heutigen Umsätzen ausgegangen, wobei die Auslastung noch ausbaufähig ist. Die mögliche Entwicklung wurde jedoch nicht berücksichtigt, sondern es wird von den Umsatzzahlen von 2008 ausgegangen. Bei einer Verbesserung der Auslastungszahlen wäre noch mit weit aus positiveren Zahlen zu rechnen. In diese Richtung werden in Zukunft auch größtmögliche Anstrengungen unternommen.

Bei den sonstigen Werbungskosten sind die anfänglich höheren Inbetriebnahmekosten nun erledigt. In Zukunft wird auf größtmögliche Sparsamkeit in diesem Bereich Augenmerk gelegt.

Diese Informationen wurden in beigelegter Prognoserechnung eingearbeitet. Es kann trotz eingebauter Sicherheitsreserven von einem klaren Gesamtüberschuss über den Beobachtungszeitraum ausgegangen werden. Dies war von Anfang an angestrebt und bleibt stets das Ziel wirtschaftlichen Handelns von Herrn n1.

Laut Liebhabereiverordnung liegen steuerlich relevante Einkünfte vor, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Diese Absicht liegt bei Herrn n1 jedenfalls vor und kann durch beigelegte adaptierte Prognoserechnung bestätigt werden."

Der steuerrechtliche Vertreter legte eine Vorscheurechnung (Kenntnisstand inkl 06/2009) vor sowie eine Zinsbestätigung vom 28. Juli 2009 und vier Zusatzvereinbarungen vom 27. Juli 2009 betreffend Änderung des Sanierungszinssatzes auf 1,5 % p.a. für die Dauer vom 27. Juli 2009 bis 30. Juni 2012, vor.

Mit Schriftsatz vom 20. Jänner 2010 wurde vom Finanzamt ersucht, zu nachfolgend aufgetauchten Fragen bzw. Unklarheiten Stellung zu nehmen:

„1. Prognoserechnung: Bei der Prognoserechnung fehlt aus Sicht des Finanzamtes der Ansatz von Instandhaltungskosten. Wie setzen sich die sonstigen Werbungskosten zusammen? Von welchem Fremdkapitalbetrag werden die Fremdkapitalzinsen berechnet – bzw. wie errechnen sich diese? Warum genau waren diese in den Jahren 2007 und 2008 so enorm hoch? Wie begründen Sie die Annahme von Fremdkapitalzinsen iHv 2,5 % ab dem Jahr 2012?

2. Wie hoch war die Auslastung bei der Vermietung der Ferienwohnungen in den Jahren 2006 – 2009?

3. Hat sich der, in einem Schreiben vom 28.03.2008, erwähnte neue Internetauftritt und die neuen Marktkontakte von Herrn n1 bereits in einer Umsatzsteigerung bemerkbar gemacht?

4. Bitte geben Sie uns die Mieteinnahmen, den Zinsaufwand und die sonstigen Werbungskosten für das Jahr 2009 aus der Vermietung bekannt."

Mit E-Mail vom 25. Jänner 2010 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung wie folgt hiezu Stellung genommen:

„zu 1) Bei den sonstigen Werbungskosten haben wir sämtliche Werbungskosten außer Abschreibung und Zinsen berücksichtigt. Auch ein gewisser Anteil Instandhaltungskosten ist hierin inkludiert. Es handelt sich bei dem Gebäude um ein neu errichtetes. Wir gehen in nächster Zukunft nicht von höheren Instandhaltungskosten aus. Die überhöhten sonstigen Werbungskosten in den Jahren 2006, 2007 und 2008 resultieren vorwiegend aus Kosten für Werbung und auch für geringwertige Wirtschaftsgüter (z.B. Geschirr, Wäsche, Dekomaterial, ...) wurden über Planwerte hinaus angeschafft. Sämtliche Betriebskosten sind anteilig nach m<sup>2</sup>-Schlüssel in der Überschussrechnung berücksichtigt.

Der ausstehende Fremdkapitalbetrag zum 31.12.2009 beträgt laut Auskunft RAIBA umgerechnet € 406.094,54, wobei hiervon 53,33 % die V+V betreffen, das sind € 216.570,21. Zinsen sind insgesamt in Höhe von € 14.296,04 angefallen, wobei hiervon 53,33 % die V+V betreffen, das sind € 7.624,07. In den Jahren 2007 und 2008 herrschte eine Hochzinsphase; daraus resultieren die weit überhöhten Zinsen. Momentan werden die Kredite (allesamt CHF-Kredite) mit einem Sanierungszinssatz von 1,5 % verzinst. Wir können nur vom heutigen Wissenstand ausgehen. Als Risikokomponente haben wir auf 2,5 % in der Prognoserechnung aufgerundet.

Zu 2) Die Auslastung war in den vergangenen Jahren aus meiner Sicht sehr schlecht: 2006: 18,91 %; 2007: 19,86 %; 2008: 25,9 %; 2009: noch keine endgültige Auslastung bekannt; Tendenz steigend mit Ausnahme des Dezember, in dem gleich mehrere Gäste aus verschiedenen Gründen kurzfristig absagten bzw. stornierten. Aufgrund der Anstrengungen und der Investitionen in Werbung ist ein Aufwärtstrend zu erkennen. Besonders optimistisch stimmt mich aber, dass noch wirklich hohe Reserven in der Auslastung vorhanden sind. Weitere Steigerungen, die aufgrund der guten Lage möglich sein müssen, können die Werte (Einnahmen) in der Prognoserechnung bei weitem in Zukunft übertroffen werden.

Zu 3) Laut Herrn n1 machen sich die Bemühungen auch des Internetauftrittes jedenfalls bemerkbar.

Zu 4) Eine vorläufige Überschussrechnung 2009 liegt bei, wobei noch nicht sämtliche Privatanteile berücksichtigt worden sind. Die Abschreibung ist noch nicht berücksichtigt. Es fällt somit ein positiver Cash-flow an.“

Mit Bescheid vom 16. Feber 2010 erging die Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. 11 Nr. 358/1997 und BGBl. 11 Nr. 15/1999, zu beantworten.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Werden bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO Verluste erzielt (im Berufungsfall erklärte der Bw. für das Jahr 2008 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 11.631,- Euro aus der Bewirtschaftung von Ferienwohnungen, einer zweifelsfreien Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ) und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom Steuerpflichtigen bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der - in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten - Betätigung einzubeziehen. Hat sich die Bewirtschaftungsart zwischenzeitig geändert, so gilt die bisherige Betätigung dadurch als beendet.

Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine

Prognoserechnung zu stellen (zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung an den

tatsächlichen Verhältnissen; Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände; vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose). Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg

aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen.

Im vorliegenden Fall wurde von Seiten des Berufungswerbers gemeinsam mit der Berufung eine neue Prognoserechnung vorgelegt. Dieser Prognoserechnung nach erreicht die Vermietung im 22. Jahr nach dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen einen Gesamtüberschuss. Nach dem Beobachtungszeitraum von 23 Jahren weist sie einen Überschuss in Höhe von 10.053, Euro aus.

Es gibt jedoch einige Punkte, die an der Plausibilität der vorgelegten Prognoserechnung zweifeln lassen.

Ein Punkt betrifft die Instandsetzungs- sowie Instandhaltungskosten. Diese werden zwar im Rahmen der sonstigen Werbungskosten berücksichtigt, jedoch in einem viel zu geringen Maße.

Vor allem im Jahr 2009, welches die Grundlage für die zukünftigen - mit 2% indexierten - sonstigen Werbungskosten darstellen soll, wurden die Instandhaltungskosten lediglich mit 170, Euro (in einer vorläufigen Jahresrechnung 2009 in der laut steuerlicher Vertretung noch nicht sämtliche Privatanteile berücksichtigt worden sind) angesetzt. Somit ergibt sich über die Jahre 2010 bis 2024 eine viel zu geringe Berücksichtigung der Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungskosten. Dabei ist gerade bei diesen zu beachten, dass nicht lediglich die tatsächlichen Kosten des maßgebenden Jahres berücksichtigt werden. Vielmehr sind die voraussichtlichen gesamten Instandhaltungskosten des Gebäudes auf die einzelnen Jahre zu verteilen. Die jährlichen Instandhaltungskosten werden daher meist in Prozent der Herstellungskosten berechnet. Je nach Art des Gebäudes, dessen Alter, dessen technischen Zustands, dessen Erhaltungszustand sowie dessen Konstruktionsart sind unterschiedliche Sätze zwischen 0,5% und 2% anzuwenden. Da es sich in gegenständlichem Fall um ein neues Wohnhaus handelt, werden die Instandhaltungskosten pro Jahr mit 0,5% der Herstellungskosten von 202.743,- Euro, somit mit gerundet 1.000,- Euro anzusetzen sein. Da diese in der Prognoserechnung bereits mit 170,- Euro berücksichtigt wurden, müssten die zusätzlichen Instandhaltungskosten in Höhe der Differenz von 830,- in einer adaptierten Prognoserechnung angesetzt werden. Für die folgenden Jahre wären diese dann auch mit der jährlichen Indexanpassung von 2% zu berücksichtigen.

Bereits durch diese in der Prognoserechnung zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten von

1.000,- Euro jährlich, ergibt sich nach dem Beobachtungszeitraum von 23 Jahren ein Fehlbetrag von 8.213,37 Euro.

Ein weiterer Punkt besteht darin, dass bereits aus der, von der steuerlichen Vertretung vorgelegten, vorläufigen Jahresrechnung 2009 ersichtlich ist, dass die gesamten sonstigen Werbungskosten des Jahres 2009, den in der neuen Prognoserechnung (Kenntnisstand Juni 2009) angegebenen Betrag von 3.060,- Euro bereits übersteigen.

Die schon bekannt gegebenen, vorläufigen sonstigen Werbungskosten belaufen sich demnach bereits auf 2.505,70 Euro, wobei wie oben bereits erwähnt, laut steuerlicher Vertretung noch nicht sämtliche Privatanteile berücksichtigt worden sind. Nichts desto trotz fehlen in dieser vorläufigen Werbungkostenaufstellung gleich mehrere Posten, die in den Vorjahren zu erheblichen Ausgaben geführt haben. Dabei handelt es sich größtenteils um folgende vier Posten in der aus der Tabelle zu entnehmenden Höhe.

### Werbungkostenaufstellung

	2005	2006	2007	2008	Durchschnittlich
KFZ-Aufwand	427,2	451,2	451,2	477,6	451,8
Beratungskosten	0	494	998,37	455	486,84
Werbung	109	180	150	518,94	239,48
Buchhaltungs- und Personalverrechnung	0	0	316	372	172
				Summe:	1.350,13

Würde man den Durchschnitt dieser Werbungskosten der Jahre 2004 - 2008 iHv 1.350,13 den



vorläufig bekannt gegebenen Werbungskosten iHv 2.505,70 Euro dazuaddieren, was aufgrund der Art dieser Ausgabeposten in Verbindung mit deren Berücksichtigung in den Vorjahren durchaus der Realität entspricht, ergäbe dies sonstige Werbungskosten in Höhe von 3.855,82 Euro. Unter Bedachtnahme auf eben diese Jahre 2005 bis 2008 und deren Vergleich mit den angegebenen Werbungskosten des Jahres 2009 ist eine Verringerung dieser Kosten durch etwaige Privatanteile lediglich in geringem Maße zu erwarten. Wenn man die so errechneten durchschnittlichen Werbungskosten der letzten vier Jahre (dieser Posten) um 500,- Euro verringert und folglich nur rund 850,- Euro den sonstigen Werbungskosten des Jahres 2009 dazu schlägt, werden die angesprochenen Privatanteile wohl über deren tatsächlichem Maße berücksichtigt und trotzdem ergeben sich sonstige Werbungskosten von ca. 3.355,- Euro. Deshalb ist diese Position um 295,- Euro höher als in der Prognose veranschlagt, zu berücksichtigen. Bezieht man dies im Jahr 2009, welches die Grundlage für die weiteren Jahre darstellt, mit ein, erhöht sich der Fehlbetrag am Ende des Beobachtungszeitraumes um weitere

5.500,- Euro auf 13.712,- Euro.

Somit ist mangels eines Gesamtüberschusses nach dem Beobachtungszeitraum schon jetzt von einer Liebhaberei zu sprechen. Dabei wurde noch nicht berücksichtigt, dass auch die Mieterlöse im Jahr 2009 um ca. 3.000,- Euro hinter den im Juni 2009 prognostizierten Werten zurückliegen. Dies auch deshalb, weil laut der steuerlichen Vertretung im Dezember gleich mehrere Gäste aus verschiedenen Gründen kurzfristig abgesagt oder storniert hatten. Dies jedoch zählt zu den Risiken bei einer Vermietung von Ferienwohnungen die der Vermieter zu tragen hat und die auch in der Prognoserechnung berücksichtigt werden müssen.

Die steuerliche Vertretung spricht auch von einem positiven "Cash Flow" im Jahr 2009, dieser bleibt jedoch hier unberücksichtigt, weil für die Beurteilung der Prognoserechnung nur der steuerliche Überschuss bzw. Fehlbetrag maßgeblich ist und dieser beträgt im Jahr 2009 unter Berücksichtigung der Abschreibungen auf das Gebäude und der Einrichtung von insgesamt 6.000,- Euro sowie den berichtigten sonstigen Werbungskosten und den erhöhten Instandhaltungskosten 3.056,- Euro. Berücksichtigt man noch die um 3.000,- Euro geringer als

angenommen ausgefallenen Mieterlöse, ergibt dies einen Fehlbetrag von 6.056 Euro .

Prognostiziert wurde ein solcher für das Jahr 2009 (mit Kenntnisstand Juni 2009) lediglich in Höhe von 1.931,- Euro. Somit verfehlt die neue Prognoserechnung die angegebenen Werte bereits im ersten Jahr um ca. 4.000,- Euro.

Nach den Angaben des Berufungswerbers wird ab dem Jahr 2012 mit Fremdkapitalzinsen in Höhe von 2,5% gerechnet. Ob dieses, derzeit sehr niedrige Zinsniveau auch über einen längeren Zeitraum auf einem derart geringen Stand verharren darf wohl angezweifelt werden. Zumindest scheint eines sicher, niedriger wie in der Prognoserechnung angenommen, können die Zinsaufwendungen wohl nicht werden.

Weiters hätte die Afa auf das Gebäude, bereits ab Fertigstellung und nicht erst ab der Vermietung in Ansatz gebracht werden müssen, da die altersbedingte Abnutzung wie sie zum Beispiel auch bei Gebäuden zur Anwendung kommt, bereits mit der Anschaffung oder Herstellung beginnt. Dies führt zu einer weiteren Erhöhung des Fehlbetrages am Ende des Beobachtungszeitraumes.

Gesamthaft betrachtet, ist die vorgelegte neue Prognoserechnung nicht im Stande die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO zu entkräften. Die gegenständliche Tätigkeit ist daher als Liebhaberei einzustufen.

Um den wohl bestehenden Anlaufschwierigkeiten einer solchen Ferienwohnungsvermietung und der damit verbundenen Ungewissheit in Hinblick auf die tatsächlichen Werbungskosten 2009 und einer möglichen, laut des Berufungswerbers, zu erwartenden Auslastungssteigerung (in Zusammenhang mit einer daraus folgenden Einnahmensteigerung) in den kommenden Jahren Rechnung zu tragen, werden die Bescheide 2003 - 2008 vorläufig erlassen."

Mit Schriftsatz vom 4. März 2010 beantragte der steuerrechtliche Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und gab folgende Stellungnahme ab:

„Ferienwohnungen zu vermieten ist im steuerlichen Sinne als eine "Betätigung" zu verstehen. Dieser Begriff bezeichnet prinzipiell einkommen- bzw. umsatzsteuerlich relevante Aktivitäten als Überbegriff über Tätigkeiten, die als nach außen gerichtetes Handeln einer Person in einer Einkunftsart darstellt. Die Entfaltung kann sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich erfolgen. Eine "Tätigkeit" ist entweder ein aktives Tun oder als Form des Duldens der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung beweglicher oder unbeweglicher Wirtschaftsgüter zu verstehen. Mein Mandant führt seine Betätigung ebensolchen Duldens der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter (Ferienwohnung), daher in der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung aus und erzielt grundsätzlich steuerrelevante Einkünfte.

Die bei einer entfalteten Betätigung erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht, die vor einer Liebhabereiprüfung vorzunehmen ist, ist eine Tatsache, die nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Der endgültige Entschluss zur Vermietung muss sich somit stets anhand objektiver, für Dritte erkennbarer Umstände belegen lassen. Derartige Umstände sind ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen. Einige Beweise dieser Bemühungen können anhand beigelegter Prospekte und dem vorhandenen Internetauftritt (siehe angeführte Internet-Seite) entnommen werden. Seit dem Beginn der Ferienwohnungsvermietung meines Mandanten war und ist es größtes Bestreben, positive Einkünfte aus getätigten Investition zu erzielen. Mangelnde Vermietungsabsicht, fremdunübliche Preis- oder Vertragsgestaltungen, Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, Wohnraumversorgung für nahe Angehörige war nie eine angestrebte und vor allem nicht gelebtes Ziel meines Mandanten, sondern die größtmögliche Mühe einer akzeptablen Auslastung mit den damit verbunden positiven Einkünften ist das Ziel. Daran arbeitet mein Mandant mit voller Energie.

Die Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein. Dies ist der Grundtenor, nachdem jeder Steuerpflichtige sich versucht, zu richten. Dies wurde auch von Herrn n1 so verstanden. Aus der Sicht des Jahres 2006, in dem die erste Prognoserechnung erstellt wurde, wurde diesem Grundtenor jedenfalls Folge geleistet. Das Problem bei jeder Prognoserechnung ist, dass nicht in die Zukunft geschaut werden kann, sondern nur grobe aber realistische Schätzungen über mögliche Zukunftsaussichten abgegeben werden können. Leider konnten damals die Wirtschaftskrise 2008 mit der Auswirkung einer Hochzinsphase, zusammenspielend mit im Jahre 2006 nicht abschätzbaren viel größeren Werbeaufwandes wie geplant aufgrund

vorübergehender Auslastungsproblemen nicht erraten werden. Die in der Prognoserechnung angeführten Werbungskosten dürften nach unserer Ansicht weiterhin gelten.

Die vom Finanzamt angeführten einzelnen Werbungskosten können unserer Ansicht nach nicht zum Versagen einer Einkunftsquelle ausreichen. Es ist ein leichtes, einzelne Kosten zu finden und diese mit Jahren zu multiplizieren, um so einen negativen Gesamtüberschuss über den Prognosezeitraum zu errechnen. Richtig erscheint uns das unabdingliche Bemühen, positiven Einkünften zu erzielen und der wirtschaftliche Erfolg, der von Herrn n1 unbedingt beabsichtigt ist. Zu bedenken geben möchten wir, dass bei längerfristig steigendem Zinsniveau zwangsweise auch die Preise aus volkswirtschaftlichen Gründen immer in ähnlichem Ausmaß mit steigen müssen um die Balance zwischen Preis und Leistung herstellen zu können. Es ist schlicht eine falsche Einschätzung, dass Einseitig nur das Kostenrisiko zu berücksichtigen ist, andererseits aber Einnahmenchancen nicht berücksichtigt werden. In unserer Prognoserechnung wurden grundsätzlich beide Ausreißerarten (Kosten- und Einkünftechancen) nicht berücksichtigt. Diese doppelte Nichtberücksichtigung führt wieder in Summe zum gleichen Ergebnis als wenn fiktive Reserven in beide Richtungen einberechnet worden wären. Dies unter der Prämisse, dass die grundsätzliche Einschätzung objektiv berechnet ist, was wir unbedingt behaupten. Dass es im größten Interesse liegt, Kosten größtmöglich zu vermeiden, daran besteht für meinen Mandanten kein Zweifel.

Zur Prognoserechnung möchten wir feststellen, dass von einer relativ geringen Auslastung ausgegangen wurde. Die Auslastung zu steigern ist für Herrn n1 das Hauptziel der für das Finanzamt fraglichen Betätigung. Schon um wenige Prozentpunkte gesteigerte Auslastungszahlen verbesserten eine Prognoserechnung wesentlich. Die durchschnittliche Auslastung in den Jahren 2006 (18,91 %), 2007 (19,86 %) und 2008 (25,90 %) lassen sowohl auf effektiv nutzbare freie Kapazitäten als auch auf die Tendenz einer kontinuierlichen Steigerung schließen. Lediglich kurzfristige und gehäufte Absagen im Dezember 2009 verhinderten eine weitere Steigerung im Jahr 2009. Viele zufriedene und wiederkehrende Stammgäste lassen auf eine gesicherte wirtschaftliche Zukunft hoffen.

Weiters möchten wir feststellen, dass der eingebrachte Einwand der Behörde, dass die AfA auf das Gebäude bereits ab Fertigstellung und nicht erst ab der Vermietung in Ansatz gebracht werden müsse und dies zu einer weiteren Erhöhung des Fehlbetrags am Ende des Beobachtungszeitraumes führe, so nicht richtig ist. Die Fertigstellung und die Inbetriebnahme ist in diesem Fall zum gleichen Zeitpunkt anzunehmen - diese erfolgte zu Anfang des Jahres 2005. Mit diesem Zeitpunkt wurde korrekter Weise auch mit der steuerlichen Abschreibung begonnen und selbstverständlich auch in der Prognoserechnung korrekt berücksichtigt."

Nach Aufforderung durch die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates legte der steuerrechtliche Vertreter mit E-Mail vom 6. August 2012 die aktuellste Prognoserechnung vor. Sie wurde gemäß den Aussagen des Bw adaptiert. Gebucht wurden die Belege bis inkl. 1. Quartal 2012. Bei den Vermietungsobjekten handelt es sich um zwei Ferienwohnungen und ein Doppelzimmer (insgesamt 171 m<sup>2</sup>). Im Jahr 2010 wurde die Bank gewechselt. Anbei wurde der aktuelle Kreditvertrag angefügt. Es bestehen keine weiteren Kredite mehr. Dieser Kredit wird analog des Gebäude-Aufteilungsschlüssels betrieblich verwertet (53,33 % betrieblich). Für die alten Kredite wurden keine Zinsen mehr gezahlt. Eine prozentuelle Auslastungsgrad konnte der steuerrechtliche Vertreter noch nicht liefern, weil der Bw aufgrund seiner Abwesenheit keine Daten liefern konnte. Laut Auskunft des Bw ergeben sich für das Jahr 2011 Umsatzsteigerungen, da ein Zimmer dauervermietet werden konnte. Somit ist die Auslastung dafür 100 %. Es wurde eine neue Prognoserechnung und die vorläufige Überschussrechnung beigelegt.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, sofern hierüber keine Formalerledigung nach dem ersten Satz der Bestimmung zu ergehen hat (Zurückweisung, Zurücknahme oder Gegenstandsloserklärung), durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat.

Nach § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die die Abgaben begründenden 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.

Gemäß § 276 Abs. 1 und 6 BAO haben die Finanzämter der Berufungsbehörde Rechtsmittel erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen, somit in **sachverhaltsbezogener Hinsicht entscheidungsreif**, vorzulegen.

Im vorliegenden Fall fehlen folgende wesentlichen Sachverhaltselemente:

Betreffend Ermittlung der Gebäudeaufteilung ist die Vorlage eines Bau- bzw. Flächenplanes sowie des Bauansuchens unumgänglich sowie zu ermitteln wofür die verschiedenen Kredite aufgenommen wurden.

Es ist ebenfalls zu ermitteln, wie sich die Finanzierungskosten zusammensetzen (die jeweiligen Schuldenstände, Zinsentwicklung etc.).

Betreffend Finanzierungskosten wäre zu erheben gewesen, ob sich eine Änderung in der Bewirtschaftung ergeben hat. Im Akt selber befand sich ein Schreiben vom 28. März 2008, welches ua zum Inhalt hatte, dass zu diesem Zeitpunkt Umschuldungen und Teilkonvertierungen durchgeführt würden. Eine nicht geplante Umschuldung könnte jedenfalls eine Änderung der Bewirtschaftung bedeuten.

Von der steuerrechtlichen Vertretung wurde die Zinsbestätigung sowie vier Zusatzvereinbarungen zu den Kreditkonten vorgelegt. Diesbezüglich wurde auch von einem Kreditvertrag vom 20. März 2008 gesprochen. Auch hier wäre durch Ermittlung des grundsätzlichen Sachverhaltes zu erheben gewesen, ob sich hiedurch eine Änderung in der Bewirtschaftung ergeben hat. Es liegen weder der Kreditvertrag noch die Zusatzvereinbarung vom 20. März 2008 vor. Auf diese Zusatzvereinbarung und diesen Kreditvertrag wird mehrmals hingewiesen.

Bis zur Erhebung der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. Juli 2012 wurde von der Abgabenbehörde nicht einmal geklärt, um wieviele Ferienwohnungen es sich handelt (siehe hiezu das E-Mail des steuerrechtlichen Vertreters vom 6. August 2012).

Es ist weiters die Ermittlung des auszuscheidenden Privatanteiles nicht geklärt.

Es wurde nicht ermittelt, ob es sich um eine einheitliche Bewirtschaftung handelt. Gab es evtl. Nebenleistungen? Wurden zur Vermietung andere Leistungen geboten (Frühstück, Aufräumen, Ausflüge organisieren etc.)?

Gibt es eine Prognoserechnung für jede einzelne Ferienwohnung?

Es wäre auch zu erheben, ob die ursprüngliche Vermietungsabsicht bereits zu Baubeginn gegeben war. Diese Vermietungsabsicht müsste nachweislich nach außen hin in Erscheinung getreten sein. Es werden nämlich schon vor Aufnahme der Vermietung Zinsen sowie Vorsteuern geltend gemacht.

Der Vorsteuerabzug ist in § 12 UStG 1994 geregelt. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Das heißt, Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist also die Unternehmereigenschaft.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Für die Entstehung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits Leistungen erbracht werden, auch Vorbereitungshandlungen sind ausreichend. Es genügt daher ein Tätigwerden zum Zweck des späteren Bewirkens von Umsätzen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 134; Schuchter/Kollmann in Melhart/Tumpel, UStG, § 12 Rz 11). Ob die Unternehmereigenschaft begründende Vorbereitungstätigkeiten vorliegen oder nicht, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung der Tätigkeit durch die Ausführung entgeltlicher Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend dadurch begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 135; UFS 29.2.2008, RV/0655-G/05). Bei der Vermietung eines Gebäudes muss die Absicht der Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder auf Grund anderer, über die bloße Erklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 136 und die dort zitierte Rechtsprechung). Ob eine Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die objektiven Regeln der Beweiswürdigung gelten (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Rz 134).

Die hier vorliegende Tätigkeit, welche ihrem äußeren Erscheinungsbild nach kaufmännische Merkmale aufweist, bedarf einer sorgfältigen Feststellung zumindest wesentlicher Aktivitäten, um eine Einstufung betreffend steuerlicher Liebhaberei vornehmen zu können. Hiezu gehört auch die Erhebung betreffend Kundenakquisierung, Feststellungen betreffend Zustandekommens des jeweiligen Preises, Beachtung der Marktverhältnisse etc.

Das Finanzamt hat sich lediglich damit begnügt, die Instandhaltungskosten sowie diverse sonstige Werbungskosten (siehe Berufungsvorentscheidung vom 16. Feber 2010 auf Seite 4) durch Ermittlung eines Durchschnittswertes zu erhöhen, um die Plausibilität der vorgelegten Prognoserechnung in weiterer Folge zu bestreiten. Ohne eingehende Sachverhaltsfeststellung lässt sich jedoch kein verlässliches Bild gewinnen, ob eine Tätigkeit objektiv Aussicht auf wirtschaftlichen Erfolg hat oder nicht.

Im vorliegenden Fall wurde auch nicht erhoben, ob sich eine Änderung der Bewirtschaftung ergeben hat. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt der für die Feststellung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, erforderliche Beobachtungszeitraum eine im Wesentlichen gleichbleibende Tätigkeit voraus. Bei § 1 Abs 2-Betätigungen kommt es nämlich

zu einer Art Abschnittsbetrachtung. Es wird nur auf einen Abschnitt gleicher Bewirtschaftung abgestellt. Würde sich die Bewirtschaftungsart ändern, beginnt ein neuer Abschnitt, welcher nicht auf den vorigen zurückwirkt. Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolges ist daher die Art der Bewirtschaftung wesentlich. Bei deren Änderung muss die Einstufung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei bzw. als steuerlich relevante Einkunftsquelle neu überdacht werden.

Von der Abgabenbehörde erster Instanz wäre auch zu untersuchen gewesen, ob unvorhersehbare Verluste aufgrund von Unwägbarkeiten vorgelegen sind. Liegt nämlich eine objektive Ertragsfähigkeit vor und treten unvorhergesehene Verluste ein, so ist der Grund hierfür zu untersuchen. Würde das gesamtpositive Ergebnis auf Grund von Unwägbarkeiten nicht erreicht, so ist trotzdem an der objektiven Eignung zur Gewinn-/Überschusserzielung – und somit an der Einkunftsquelleneigenschaft – festzuhalten.

Wären die fehlenden Erhebungen von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführt worden, so hätten deren Ergebnisse zu anderslautenden Bescheiden führen können.

Durch die noch zahlreich ausstehenden grundsätzlichen Sachverhaltselemente ergibt sich ein Bild, wodurch der Schwerpunkt der Sachverhaltsermittlung nunmehr auf die Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz verlagert werden würde. Die Abgabenbehörde erster Instanz delegiert gleichsam in Umkehrung der Bestimmung des § 279 BAO ihre Ermittlungszuständigkeit an den Unabhängigen Finanzsenat und steht diese Intention in klarem Widerspruch zu jener des Gesetzgebers, der mit der Einrichtung eines zweistufigen Instanzenzuges u.a. eine verfahrensökonomisch zweckmäßige Aufgabenverteilung im Auge hatte (UFS 30.9.2009, RV/0549-G/09).

Nach Abklärung der genannten Fragen und zu ermittelnden Sachverhaltselemente wird die Abgabenbehörde erster Instanz zu beurteilen haben, inwieweit bei der hier vorliegenden Vermietungstätigkeit Liebhaberei vorliegt oder nicht. Der Abgabenbehörde erster Instanz steht es frei, weitere Fragen anzuschließen, die der diesbezüglichen Ermittlung dienlich sind.

Für vorliegende Bescheidaufhebungen sprechen auch verfahrensökonomische Überlegungen. Müsste doch bei Vornahme der Ermittlungen durch die Rechtsmittelbehörde jener das Erhebungsergebnis zur Wahrung des Parteienghört zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt werden. Dieser Verfahrensschritt erübrigt sich, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz die Sachverhaltsermittlung, wie vom Gesetzgeber vorgesehen, selbst durchführt.

Im Hinblick auf die Ermessensübung ist im Übrigen auf die geltende Rechtsprechung des VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315) zu verweisen: Es würde die Anordnung des Gesetzgebers

über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Intention des Gesetzgebers ist es, für die Berufungsbehörde die Wahrnehmung ihrer umfassenden Kontrollbefugnis sicherzustellen, nicht jedoch, ihr die Position einer Behörde zuzuordnen, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen hat (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289, Tz 5). Hiezu ist vielmehr die Abgabenbehörde erster Instanz aufgerufen.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. September 2013