



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 27. September 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 27. August 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte ua. – neben anderen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – betreffend das Objekt M, M-Gasse, folgende negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die vom Finanzamt (FA) zunächst antragsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt wurden:

	2006	2007	2008
	€	€	€
Einnahmen	882,00	882,00	882,00
Afa	-2.550,00	-2.550,00	-2.550,00
Fremdfinanzierungskosten	-1.290,00	-1.290,00	-1.290,00
sofort abgesetzte Instandhaltungs- und /oder Instandsetzungskosten	-295,00	-1.218,27	0,00
übrige Werbungskosten	-635,58	-641,71	-698,15
	<u>-3.888,58</u>	<u>-4.817,98</u>	<u>-3.656,15</u>

In einem **Vorhalt vom 20. Oktober 2011 (Dauerbelege Seite 6f)** ersuchte das FA um Antwort: Die Bw. habe im Dezember 2002 ein Einfamilienhaus in [M], M-Gasse, samt Inventar gekauft und würde dieses um € 882,00 jährlich im Zeitraum 2006 bis 2008 vermieten. In den Jahren 2009 und 2010 seien keine Einnahmen erklärt worden. Es werde um Stellungnahme zu diesem Sachverhalt gebeten. Sei die Vermietung eingestellt? Werde bei einer Einkunftsquelle kein Gesamtüberschuss erzielt, so sei die Einkunftsquelle nicht anzuerkennen und werde zur Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO erklärt. In den Jahren 2005 bis 2009 seien Einnahmen aus der Vermietung [M], H-Gasse, erklärt worden. Im Jahr 2010 würden keine Einnahmen aufscheinen. Sei diese Vermietungstätigkeit noch aufrecht? Es werde um Stellungnahme und Vorlage aller Mietverträge bezüglich beider vermieteter Objekt ersucht.

Einem Schreiben der Bw. vom **29. November 2011** (Dauerbelege Seite 8) ist zu entnehmen, dass das Objekt M-Gasse in den Jahren 2006 bis 2008 als Werkstatt vermietet worden sei. Leider habe sich im Jahr 2009 herausgestellt, dass die Hauptwasserleitung (noch aus Blei - seit Errichtung unverändert) einen großen Riss gehabt habe und ein kompletter Austausch der Wasserleitungsrohre im ganzen Haus nötig wäre. Die Kosten hiefür hätten aber die Mieteinnahmen auf unabsehbare Zeit weit überschritten, sodass die Reparatur/ Erneuerung unwirtschaftlich gewesen sei. Die Bw. hätte nicht gewollt, dass der Mieter die Notdurft im Garten verrichte.

Hinsichtlich der Vermietung H-Gasse/7 [=nunmehrige Anschrift der Bw.] gebe die Bw. Folgendes an: Die Bw. hätte zwischenzeitlich bei ihrer Mutter gewohnt und ein Gartenhaus umgebaut. Dann habe ihre Schwester und ihr Schwager die Bw. auf verschiedenste Art hinausgeekelt und die Mutter so weit gebracht, dass sie die Bw. und ihren Sohn delogieren lasse habe. Es werde ein Räumungsvergleich vom 15. Dezember 2009 vorgelegt. Die Vermietung bei beiden Mietgegenständen sei eingestellt worden ("Gründe siehe oben").

Die Bw. erwarb das Einfamilienhaus M-Gasse samt zweier Nebengebäude mit Kaufvertrag vom 4. Dezember 2002 (Dauerbelege Seite 30ff) und vermietete mit Mietvertrag vom 19. Dezember 2005 (Dauerbelege Seite 27ff) den Mietgegenstand bestehend aus 4 im Erdgeschoss gelegenen Räumen ohne Sanitäreinrichtung und ohne fest installierte Heizeinrichtung beginnend mit 1. Jänner 2006 um monatlich € 73,50 (darin enthalten durchschnittliche Stromkosten von € 6,00 "pro Stromabrechnungsperiode") als Hobbyraum auf die Dauer von drei Jahren. Das Mietverhältnis sollte laut Vertrag jedenfalls am Ende des genannten Zeitraums enden, ohne dass es einer Aufkündigung bedurfte.

Das FA erließ am **27. August 2012** betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 **Wiederaufnahmsbescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO** und am selben Tag geänderte **Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007**, in denen keine Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung betreffend die M-Gasse angesetzt wurden (Akt 2006 Seite 19ff und Akt 2007 Seite 11ff).

Der vorläufig erlassene Einkommensteuerbescheid 2008 wurde vom gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom ebenfalls 27. August 2012 abgelöst, in dem die erklärten Verluste aus der Vermietung M-Gasse ebenfalls nicht mehr aufscheinen.

In den **Berufungen vom 27. September 2012** gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 (Akt 2006 Seite 23ff und Akt 2007 Seite 15ff) brachte die Bw. vor, das FA habe die Einkommensteuer für 2006 mit € 2.782,09 festgesetzt anstatt bisher mit €-4.272,72 und die Einkommensteuer für 2007 wiedraufgenommen, beides da sie die Vermietung des Objektes M-Gasse, M, als Liebhaberei qualifiziert habe. Die Bw. habe die Liegenschaft samt Inventar in der Absicht erworben, drei Wohneinheiten zu vermieten. Anfangs habe die Bw. erst das Inventar räumen bzw. die Mieteinheit herrichten müssen. So habe die Bw. ab 1. Jänner 2006 die erste Einheit vermieten (laut einer Beilage F zu Einkommensteuererklärung 2006). Der Mieter habe bereits im Vorfeld investiert, weshalb die Bw. auch den Mietzins zur Anrechnung der Mietereinbauten recht niedrig angesetzt habe (befristet für 3 Jahre). In weiterer Folge habe die Bw. beabsichtigt, die zwei weiteren Wohneinheiten herzurichten und zu marktüblichen Preisen zu vermieten. Im April 2006 sei der Sohn der Bw. zur Welt gekommen (als Beleg und Beweis werde gebeten, den amtsbekannten Bezug der Familienbeihilfe beim zuständigen Finanzamt einsehen). Die Schwangerschaft sei für die Bw. unvorhergesehen und ungeplant gewesen (ein sogenanntes "Pillenkind"). Sie habe dazu geführt, dass die Arbeitskraft der Bw. für den Zeitraum der Schwangerschaft und der Stillperiode für körperliche Tätigkeiten gänzlich weggefallen sei. Die Bw. habe also die zwei weiteren Einheiten nicht mehr selbst renovieren können, gleichzeitig habe der Bw. aber auch das Geld gefehlt (Verdienstwegfall - da nur das Kinderbetreuungsgeld als Einnahme zur Verfügung gestanden sei), um diese Arbeiten von einer Firma durchführen zu lassen. Im Jahr 2009 habe sich herausgestellt, dass die Hauptwasserleitung einen Riss gehabt habe und ein kompletter Austausch aller Wasserleitungen nötig wäre. Dieses unvorhergesehene Ereignis hätte eine große wirtschaftliche Investition erfordert, da alle Leitungen aus Blei gewesen seien und ausgetauscht hätten werden müssen. Hinsichtlich der objektiven Möglichkeit, Gewinne aus der Vermietung des Objektes zu erzielen, verweise die Bw. auf ihre Prognoserechnung Beilage 1. Laut der beigelegten Prognoserechnung der Bw. wären ohne die unvorhergesehenen Ereignisse ab dem Jahr 2013 bereits ein positiver Ergebnissaldo erzielt worden. Ausgenommen hiervon seien nur die Jahre, in denen Instandhaltungen in die neue Wohneinheit getätigt worden wären. Die Absicht, die Liegenschaft zur Vermietung zu nutzen, sei eindeutig erkennbar und dokumentiert. Die objektive Eignung zur Einkommenserzielung

sei bei der Liegenschaft bei entsprechender Investition jedenfalls gegeben. Die Liegenschaft stehe seit der Einstellung der Vermietung leer.

Begründung laut Bw.:

Gemäß vorgelegter Prognoserechnung ergebe sich, dass die Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges (Gesamtüberschuss) in einem absehbaren Zeitraum möglich gewesen sei. Als absehbaren Zeitraum habe die Bw. gemäß den Richtlinien zur LiebhabereiVO (LRL 1997) Pkt. 16.2.2 einen Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, aber maximal 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Kauf des Hauses 2003) herangezogen (auch unter Hinweis auf das VwGH Erkenntnis verstärkter Senat vom 3.7.1996, 93/13/0171). Die subjektive Überschusserzielungsabsicht gemäß § 1 (1) LiebhabereiVO (i.d.F. BGBl II 358/1997) sei an Hand objektiver Kriterien erkennbar. Das Ertragsstreben der Bw. sei wie aus der Prognoserechnung (Beilage 1) ersichtlich sei, darauf gerichtet, Gewinne zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste auszugleichen, sondern zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber Verlusten führen würden. Die Vermietungstätigkeit der Bw. habe also somit die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gewinns in dem zu Grunde gelegten absehbaren Zeitraum. Leider seien unten angeführte unerwartete, von der Bw. unvorhersehbare Umstände aufgetreten, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkt hätten, doch seien diese Verluste für sich allein nicht ausreichend, um der Vermietungstätigkeit der Bw. im Nachhinein die Eigenschaft als Einkunftsquelle abzusprechen.

- 2006 Verlust der Arbeitskraft der Bw. für weitere Renovierungsarbeiten bzw. das Fehlen des Investitionskapitals für die Durchführung der Arbeiten durch Dritte,
- 2007 Sturmschaden durch Orkan Kyrill (auch unter Hinweis auf die Einkommensteuererklärung 2007 - Rechnung für Abtragung eines Rauchfangs, der auf das Nachbarhaus zu fallen gedroht habe),
- 2009 Wasserrohrbruch (Austausch der Bleirohre im gesamten Gebäude nach zwei Kostenvoranschlägen sei als unwirtschaftlich betrachtet worden);

Liebhaberei könne somit keinesfalls vorliegen. Sowohl die objektive Möglichkeit, Einkünfte zu erzielen sei ebenso gegeben gewesen als die subjektive Gewinnerzielungsabsicht. Die Änderung der Lebensumstände der Bw. und die Schäden am Haus, die einen aus dem Blickwinkel der persönlichen finanziellen Verhältnisse der Bw. nicht leistbaren Investitionsbedarf ergeben hätten, hätten die Bw. in Abänderung der ursprünglichen Planung zur Aufgabe der Betätigung gezwungen. Diese späteren Änderungen in der Betätigung würden vermögen, nicht die ursprüngliche Beurteilung der Liegenschaft als Einkunftsquelle zu einer Betätigung mit Liebhabereivermutung werden zu lassen.

Das FA wies die Berufungen mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2012** (Akt 2006 Seite 19f) mit der Begründung ab, gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO sei mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid seien nach dieser Gesetzesbestimmung zwar miteinander zu verbinden, es handle sich jedoch rechtlich um zwei voneinander getrennte Bescheide, die jeder für sich zu begründen und die auch jeder für sich einer Berufung zugänglich seien (unter Hinweis auf Ritz, "aaO", Rz 7 zu § 307). Die Berufung der Bw. vom 27. September 2012 richte sich ausdrücklich gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 vom 27. August 2012. In den Berufungsschriftsätzen stelle die Bw. in Bezug auf die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide den Antrag auf Aufhebung und würde dies im Wesentlichen damit begründen, dass die gegenständliche Vermietung nicht als Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung zu qualifizieren sei. Zu prüfen sei daher im gegenständlichen Fall, ob die Wiederaufnahmebescheide 2006 und 2007 unter Anführung der gesetzlichen Bestimmungen des § 303 Abs. 4 und § 20 BAO sowie unter Verweis auf die Begründung des gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheides ausreichend begründet seien, sowie ob die im Einkommensteuerbescheid genannten Gründe geeignet gewesen seien, das Verfahren wieder aufzunehmen. Der in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide vom 27. August 2012 enthaltene Verweis auf die Begründung der gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheide sei ausreichend, eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtmäßig zu verfügen, sofern in den Sachbescheiden die Wiederaufnahmsgründe klar und eindeutig benannt würden. In den Begründungen der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 sei demnach ausgeführt worden, dass anlässlich einer nachträglichen der Prüfung der Erklärungsangabe die Feststellung getroffen worden sei, dass bei der Vermietung M-Gasse auf Grund der bisher erklärten Verluste sowie auf Grund der Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung nicht zu erwarten sei. Dem nunmehr hierzu vorgebrachten Argument, dass dies u.a. auf den unvorhergesehen Verlust der eigenen Arbeitskraft in Folge einer ungeplanten Schwangerschaft und der Geburt eines Kindes zurückzuführen wäre, könne nicht gefolgt werden, da dieses Ereignis sowie das Fehlen des Investitionskapitales für die Durchführung der Arbeiten

durch Dritte -nämlich der Sanierung des Objektes zwecks besserer Vermietbarkeit - nicht erst nach Beginn der Vermietung eingetreten sei und somit im Zusammenhang mit dem Beginn der steuerlich erklärten Vermietungstätigkeit ab dem Jahr 2006 nicht als unerwartet bezeichnet werden könnte. Somit sei die Betätigung auch zu Recht als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO beurteilt worden, da es hierbei nicht auf die fiktive Möglichkeit der Erzielung von Gewinnen aus der Vermietung des Objektes ankomme "sondern auf die der wirtschaftlichen Realität objektiv am nächsten kommende". Da diese Feststellungen neu hervorgekommen und im Ergebnis geeignet seien, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen, seien die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide zu Recht ergangen. Da überdies die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig seien, sei auch zu Recht im Rahmen der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit den Vorrang eingeräumt worden.

Die Bw. bekämpfte die Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag vom 13. November 2012 (Akt 2007 Seite 22).

Über die Berufung wurde erwogen:

Erlässe (Richtlinien zur Liebhabereiverordnung) sind mangels Verlautbarung im Bundesgesetzblatt rechtlich unverbindlich.

Berufungsgegenständlich ist eine mit Werbungskostenüberschüssen verbundene Vermietung eines Einfamilienhauses auf die Dauer von drei Jahren.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idgF (LIVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung eines Einfamilienhauses (Eigenheim) entstehen, wobei die Annahme von Liebhaberei in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein kann.

§ 2 Abs. 4 LVO bestimmt: Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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 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).

§ 303 Abs. 4 BAO lautet auszugsweise: " Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist [...] in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor-

kommen, 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."

Die beiden angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 enthalten folgende Begründung:

"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Die Begründungen der zeitgleich mit den Wiederaufnahmsbescheiden erlassenen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 27. August 2012 – auf welche die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide in ihrer eigenen Begründung verwiesen – lauten:

"Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei einer Betätigung gem. § 1 Abs 2 LVO Liebhaberei vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Da die Afa un[d] Fremdfinanzierungskosten die Einnahmen weit übersteigen, ist auf Grund der bisherigen Verluste nach einem Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten. Die Vermietung der [Postleitzahl], M-Gasse wird daher einkommensteuerlich als Liebhaberei gem. § 1 Abs 2 LVO beurteilt."

Das die Wiederaufnahme durchführende Finanzamt muss die Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 4 BAO vollständig im Wiederaufnahmsbescheid anführen. Ein Ergänzen der genannten Gründe oder Nachreichen neuer Wiederaufnahmsgründe durch das Finanzamt oder die Abgabenbehörde II. Instanz ist nicht möglich.

Im vorliegenden Fall gibt das FA in der Begründung zu den geänderten Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 – auf die die Begründung der beiden angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen – neben einer rechtlichen Beurteilung als einzige Tatsachen (Wiederaufnahmsgründe) an, dass Afa und Fremdmittelzinsen die Einnahmen – ohne Angabe von Jahreszahlen – "weit" übersteigen würden und "nach den bisherigen Verlusten" innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren kein "Gesamtüberschuss" zu erwarten sei.

Das FA gibt in der Bescheidbegründung weder die Höhe von Afa, Fremdmittelzinsen, Einnahmen und der "bisherigen Verluste" noch des von ihm prognostizierten nach 20 Jahren zu erwartenden Gesamtergebnisses ziffernmäßig an.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass Afa, Fremdmittelzinsen, Einnahmen und Ergebnisse der Jahre 2006 und 2007 jedenfalls auch dem FA bei Erlassen der beiden aufgehoben Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 aus den Abgabenerklärungen der Bw. bekannt waren und es sich daher dabei nicht um neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO handelt.

Sofern das FA die Meinung vertritt, dass Afa, Fremdmittelzinsen, Einnahmen und der Werbungskostenüberschuss des Jahres 2008 Wiederaufnahmsgründe betreffend die Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer für die berufsgegenständlichen Jahre 2006 und 2007 darstellen (Eingang der Einkommensteuererklärung 2008 beim FA am 23. März 2009, Bescheiderlassung Einkommensteuer 2006 und 2007 am 1. März 2007 und 21. April 2008) ist darauf hinzuweisen, dass es sich dabei um Tatsachen handelt, die erst im Jahr 2008 entstanden sind und daher für eine Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 nicht "neu hervorgekommen" iSd § 303 Abs. 4 BAO sind.

Für ein Veranlagungsverfahren eines bestimmten Jahres können nur jene Tatsachen "neu hervorkommen" iSd § 303 Abs. 4 BAO, die in dem bestimmten Jahr zwar bereits vorhanden, dem FA jedoch noch nicht bekannt waren.

Bei den Einnahmen, Werbungskosten und Jahresergebnissen handelt es sich daher um Tatsachen, die dem FA bereits aus den Abgabenerklärungen bekannt waren. Tatsachen aus nachfolgenden Jahren stellen hingegen niemals Wiederaufnahmsgründe dar.

Da somit die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 mangelhaft begründet waren, waren diese ersatzlos aufzuheben.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass durch die Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide durch den UFS die geänderten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 27. August 2012 ihre Rechtsgrundlage verlieren und dadurch aus dem Rechtsbestand fallen. Damit leben der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 1. März 2007 und der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 21. April 2008 wieder auf.

Wien, am 22. Jänner 2013