



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Gabriela Hebenstreit, Mag. Gottfried Warter und Ingrid Landauer über die Berufung des BW., Adresse, vertreten durch Mag. Kurt Hofmann, Wirtschaftstreuhänder, 5061 Salzburg-Elsbethen, Salzachweg 3, vom 11. Jänner 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Dezember 1998 betreffend Einkommensteuer 1995, Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1997, sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Juni 1998 nach der am 13. Dezember 2006 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Juni 1998 wird gemäß § 274 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF als gegenstandslos erklärt.
2. Die angefochtenen Bescheide und Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer 1995, die Umsatzsteuer 1995 bis 1997 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (BW) erzielte in den Jahren 1993 bis 1997 neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehrerer Liegenschaften. Dabei erklärte der BW unter anderen auch Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft P.

Im Jahr 1998 fand beim BW eine Betriebsprüfung statt, bei der der Prüfer neben anderen, folgende, im gegenständlichen Verfahren noch strittige Punkte monierte:

Die in den Jahren 1994 und 1995 geltend gemachten Vorsteuern für die Errichtung bzw. den Umbau des Hauses P seien nicht anzuerkennen. Das Haus sei vom BW in der Absicht errichtet worden um es selbst zu bewohnen. Die Einrichtung des Hauses sei als luxuriös zu bezeichnen. Nach den Angaben des BW sei die Einlegerwohnung im Keller für einen Mietzins von ATS 7.000,00 exklusive USt ab 1.4.1996 an eine Frau E vermietet worden.

Bei der Betriebsbesichtigung sei diese Wohnung völlig unbewohnt gewesen. Es handele sich auch um keine abgegrenzte Wohneinheit, die Einlegerwohnung sei durch eine Stiege mit dem Rest des Hauses verbunden. Der Rest des Hauses werde von den Eltern des BW bewohnt.

Für die monatlichen Mietzahlungen seien keine Zahlungsbelege vorhanden. Es sei nur die (Bar)Einzahlung auf dem Konto des Berufungswerbers ersichtlich. Nach Auskunft des BW würde die Miete von der Mieterin jeweils in größeren Summen an die Eltern des übergeben, die diese Summe jeweils am Monatsanfang an ihn übergeben würden, der diesen Betrag auf das Mietenkonto einzahlen würde.

Dem Briefträger, der das Rayon seit 1995 betreue, sei der Name E völlig unbekannt. Diesem sei nicht bekannt, dass außer den Eltern des BW noch weitere Personen an dieser Adresse wohnten.

Es sei für das Gebäude nur ein Stromanschluss angemeldet worden, der vom BW abgeschlossen worden sei; die Stromrechnungen würden an den BW zugestellt.

Im Zuge der Schlussbesprechung habe der BW seine Verantwortung dahingehend geändert, dass E niemals in der streitgegenständlichen Liegenschaft gewohnt habe, sondern nur seine Eltern. Es sei jedoch ein Mietvertrag mit E abgeschlossen und ordnungsgemäß vergebührt worden. In Wirklichkeit bestehe das Mietverhältnis jedoch zwischen dem BW und seinen Eltern. Es sei jedoch kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden.

Der BW habe mit Übergabevertrag vom September 1996 das Bauernhaus seiner Eltern (S) übernommen und diesen dafür auf Lebensdauer ein unentgeltliches Wohnrecht auf der gesamten Liegenschaft P eingeräumt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege in diesem Fall ein fingiertes Mietverhältnis vor, das steuerlich nicht anzuerkennen sei. Durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes könne die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Die Abgaben seien in diesem Fall so zu erheben, wie sie bei einer den Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Der VorSt Abzug sei nach Ansicht der BP daher zu Unrecht erfolgt.

Damit seien die VorSt im Jahr 1994 um ATS 117.044,35, im Jahr 1995 um ATS 810.058,40 zu kürzen. Die Umsatzsteuern aus der Miete dieser Liegenschaft in den Jahren 1996 in Höhe von ATS 6.300,00; 1997 in Höhe von ATS 8.400,00 und für die Monate Jänner bis Juni 1998 in Höhe von ATS 4.200,00 sei ebenfalls zu kürzen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in der Folge nach Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 sowie einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995. Weiters erfolgte eine vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuern 1996 und 1997, sowie eine Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Juni 1998 aufgrund der Feststellungen der BP. Diese Bescheide enthielten unter anderem auch die oben angeführten Änderungen der betreffend die Liegenschaft P nach den Mitteilungen der BP.

Gegen diese Bescheide erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung in der er im Wesentlichen anführte, dass niemals geplant gewesen sei, dass der BW das Objekt P selbst bewohne. Das Objekt sei ausschließlich zum Zweck der Vermietung angekauft und nach jahrelangen behördlichen Verhandlungen für Vermietungszwecke und nicht für Wohnzwecke, auch nicht Wohnzwecke der Eltern umgebaut worden.

Es bestehe ein Mietvertrag zwischen dem BW und E . Es bestehe kein Naheverhältnis zwischen dem BW und der Mieterin. Da der Mietvertrag bis April 2001 laufe, habe der BW als Eigentümer über dieses Objekt bis dorthin nicht mehr verfügen können. Ob die Mieterin das Objekt selbst nutze sei ohne Belang; eine Untervermietung entspreche den Vereinbarungen und sei rechtsgültig. Auch werde regelmäßig die Miete überwiesen und diese auch versteuert, was gegen die Annahme eines fingierten Mietverhältnisses spreche.

Gegenstand des Übergabevertrages vom September 1996 sei das Bauernhaus der Eltern des BW gewesen. Die Untervermietung an die Eltern des BW sei bis zur Sanierung des Bauernhauses in S durchgeführt worden, welches als Auszugshaus für die Eltern des BW hätte dienen sollen.

Richtig sei, dass der BW nach Abschluss des Mietvertrages und bei Unterzeichnung des Übergabevertrages mit seinen Eltern diesen wider besseres Wissen ein vorbehaltenes Wohnrecht eingeräumt habe. Dieses hätte von den Eltern nicht ausgenutzt werden müssen; die Eintragung sei dazu bestimmt gewesen, das Vermögen des Abgabepflichtigen vor eventuellen Zugriffen Dritter zu schützen, was auch die Eltern des BW schriftlich als Zeugen bestätigt hätten. Die Eltern hätten immer nur das Wohnrecht in S und nicht das Wohnrecht am P in Anspruch nehmen wollen.

Eine entsprechende Würdigung des Mietvertrages und des Übergabevertrages würde zu dem Ergebnis führen, dass das eingeräumte vorbehaltene Wohnrecht bis zum Ende des Mietver-

hältnisses nicht hätte ausgeübt werden können, da der BW über das Objekt bis zum Ende des Mietvertrages gar nicht verfügberechtigt gewesen sei.

Doch auch bei der Annahme, dass das Mietverhältnis mit Frau E fingiert worden sei, sei die Nichtanerkennung der VorSt Beträge rechtswidrig. Die Eltern des BW seien ebenfalls ein Mietverhältnis mit E eingegangen und bezahlten das mit ihr vereinbarte Mietentgelt von ATS 7.700,00 im Monat, welches vom BW erklärt und versteuert werde. Dies widerspreche der Annahme, wonach ein unentgeltlich eingeräumtes Wohnrecht der Eltern vorliege.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. April 1999 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass beim gegebenen Sachverhalt und dem Vorbringen des BW in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werde, dass ein steuerlich relevantes Mietverhältnis mit E nicht bestehe und auch das Untermietverhältnis der Eltern des BW nicht nachvollziehbar sei.

Aufgrund dieser Entscheidung stellte der BW fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein Ersuchen des Finanzamtes Salzburg Land um Bekanntgabe der Kontaktadresse der Mieterin beantwortete der BW nicht.

Mit Eingabe vom 9. Oktober 2000 brachte der BW seine Steuererklärungen für 1998 beim FA ein und erklärte dabei auch – soweit ersichtlich – Umsatzsteuern und Einkunftsanteile aus der Vermietung der Liegenschaft P .

Die Veranlagung dieser Erklärungen erfolgte vorläufig und erklärungsgemäß.

In einem am 18. Jänner 2006 abgehaltenen Erörterungsgespräch führte der BW zum Sachverhalt aus, dass E bereits viele Jahre bei seinen Eltern im Bauernhaus S gewohnt habe, wenn sie in Salzburg gewesen sei. Durch immer stärkere Differenzen mit E habe er versucht für sie eine andere Lösung zu finden; dies insbesondere im Hinblick auf den Übergabsvertrag vom September 1996, da das übergebene Objekt nach seinem Gutdünken verwenden wollte. Dies habe zum Abschluss des Mietvertrages mit E am P geführt. Letztlich habe es auch dort Schwierigkeiten mit E gegeben; sie sei nicht bereit gewesen das volle Mietentgelt für die Liegenschaft zu bezahlen, da sie so selten in Salzburg anwesend gewesen sei. So seien die Eltern des BW letztlich in den Mietvertrag von E eingestiegen. Dieser Einstieg in das Mietverhältnis sei auch schriftlich erfolgt.

Den Bestimmungen des Übergabevertrages habe er im Zusammenhang mit den Wohnrechten zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt. Das Wohnrecht des überlebenden Elternteils in S werde de facto vom überlebenden Elternteil nicht ausgeübt werden. Mündlich sei vereinbart worden, dass der überlebende Elternteil in ein Seniorenheim übersiedeln werde. Grund für die Wohnungnahme der Eltern am P sei auch gewesen, dass sie Besorgungen in B zu Fuß

erledigen könnten und – da sie nicht mehr Auto fahren könnten – dies von S aus ohne Unterstützung der Kinder nicht möglich gewesen wäre.

Es bestünden somit zwar zwei Wohnrechte seiner Eltern, die aber beide nicht ausgeübt werden würden, da seine Eltern die Liegenschaft P entgeltlich nutzen würden. Seine Eltern seien dauernd in der Wohnung P gewesen, E nur fallweise, weswegen er den Mietvertrag als "formhalber" abgeschlossen bezeichnet habe.

Der Vertreter des FA führte im Erörterungsgespräch darüber hinaus an, dass, wenn der UFS zu der Ansicht gelangen sollte, dass ein steuerlich akzeptiertes Mietverhältnis auf der Liegenschaft P vorliegen sollte, auch zu überprüfen wäre, ob diese Vermietung eine Einkunftsquelle im Sinne des EStG darstellen würde.

Der BW sagte eine Beibringung der notwendigen vom Referenten angeforderten Unterlagen im Erörterungstermin zu.

In der Ladung zur geplanten mündlichen Verhandlung am 22. Februar 2006 wurde der BW ersucht bis spätestens zum Verhandlungstermin die folgenden Unterlagen beizubringen:

1. Eintritt der Eltern in das Mietverhältnis mit E auf der Liegenschaft P
2. Umbauplan der Liegenschaft P
3. Planskizze der Liegenschaft S
4. Mietvertrag mit R betreffend S
5. Prognoserechnung betreffend die Liegenschaft P

Am 3. Februar führte der BW selbst eine Akteneinsicht durch.

Eine bei den Akten erliegende Prognoserechnung, in der betreffend die Liegenschaft P für 20 Jahre Mieteinnahmen AfA und gegenübergestellt wurden, wurde dem BW per Telefax übersandt.

Über Ersuchen des BW wurde der Termin der mündlichen Verhandlung auf den 27. März 2006 verschoben.

Am 24. März 2006 brachte der BW durch seinen steuerlichen Vertreter einen umfangreichen Schriftsatz ein, in dem er unter Bezug auf die von ihm im Erörterungsgespräch vom 18. Jänner 2006 gemachten Aussagen folgendes ausführte:

Mietverhältnis P :

Er habe im Zuge der Schlussbesprechung bei der Betriebsprüfung 1998 niemals gesagt, dass er ein Mietverhältnis mit Frau E nur „formhalber“ abgeschlossen habe. Diese Aussage sei ihm in den Mund gelegt worden. Weiters habe er nie – wie in der Bescheidbegründung angeführt – gesagt, dass das Mietverhältnis „nie wirklich bestanden“ habe.

Übergabevertrag S :

Grund für die Anmietung des Objektes P sei gewesen, dass die Liegenschaft S wegen einer Sanierung für Jahre (für seine Eltern) nicht bewohnbar gewesen sei. Die im Erörterungsgespräch angeführte Einkaufsmöglichkeit seiner Eltern ohne Auto sei nur sekundär gewesen. Seine Eltern würden nach ihrer eigenen Aussage in die Liegenschaft S zurückgehen wollen und kein Seniorenheim aufsuchen wollen. Diesbezüglich sei er einer Fehlannahme unterlegen.

Zudem sei festzuhalten, dass die Eltern ihr Wohnrecht in S durch die erfolgte Vermietung nicht ausüben hätten können.

Akteneinsicht:

Das FA Salzburg Land habe eine Prognoserechnung zur Liegenschaft P nicht vorgelegt, obwohl offenbar eine vorliegen müsse. Dem BW sollten damit seine Verteidigungsrechte genommen werden.

Zum Sachverhalt führte der BW aus, dass ihm von der Betriebsprüfung im Jahr 1998 unterstellt worden sei, dass er die Liegenschaft P für seinen Eigenbedarf habe nutzen wollen, was aber unrichtig sei.

Bei der Schlussbesprechung habe der Leiter der Amtshandlung dem BW vorgeworfen, dass er das Pensionskonto seines Vaters manipuliert habe um die geleisteten Mietzahlungen in Zweifel zu ziehen. Dies ergebe sich nicht aus dem Protokoll über die Schlussbesprechung, wie dieses überhaupt die Tatsachen am Tag der Schlussbesprechung unvollständig wiedergebe.

Es habe sich um ein vorbereitetes Protokoll gehandelt, bei dem die Aussagen, Standpunkte, Anträge und rechtlichen Meinungen des BW nicht festgehalten, sondern verschwiegen worden seien.

Die Vermutung, dass das gegenständliche Objekt (alternativ) für die Wohnung der Eltern des BW gebraucht worden sei, sei ebenso eine unrichtige Annahme, das den Eltern eingeräumte Wohnrecht an dieser Liegenschaft andere Hintergründe habe.

Die Liegenschaft sei bereits 1989 angekauft worden, der Übergabevertrag der Eltern, in dem das Wohnrecht eingeräumt worden sei, sei 1996 erfolgt. Jedes Geschäft sei einzeln zu betrachten. Es sei immer Absicht des BW gewesen dieses Objekt zu vermieten, es werde auch nicht privat genutzt.

Die Eltern wollten auch das vereinbarte Wohnrecht im Übergabeobjekt S nutzen.

Die streitgegenständliche Liegenschaft sei vom BW in desolatem Zustand gekauft und – wie sich im Zuge des Baubewilligungsverfahrens herausgestellt habe – aufwendig und umständlich zu sanieren gewesen.

Aus dem vorgelegten Einreichplan gehe keine private Nutzung durch den BW hervor, auch wenn eine Beschreibung der Bauausführung kein Nachweis für die tatsächliche spätere Nutzung des Objektes bieten könne.

Auch sei das Objekt entgegen der vom FA unerwiesenermaßen angenommenen „äußerst luxuriösen“ Ausstattung nicht luxuriös ausgestattet, auch wenn nie ausgeführt werde, was eigentlich als luxuriös zu bezeichnen sei.

Mietvertrag mit E :

Der zivilrechtlich abgeschlossene Mietvertrag mit E beweise die ernst gemeinte Vermietung. Durch die Verhinderung von E sei der Vater des BW in das Mietverhältnis eingetreten.

Die vom FA angeführten Gründe wonach kein Türschild mit dem Namen der Mieterin angebracht gewesen sei bzw. der Briefträger, der Frau E nicht kenne, das der Stromanschluss auf den BW abgeschlossen sei, seien kein Beweis für das Nichtvorliegen eines Mietverhältnisses. So sei Frau E noch bei der Nationalratswahl 1999 eine Wählerinformation zugesandt worden. Sie sei in S melderechtlich erfasst gewesen, die Ummeldung sei lediglich verabsäumt worden.

Auch habe der BW im Rahmen der Schlussbesprechung seine Verantwortung nicht dahingehend geändert, dass E nie am P gewohnt habe sondern seine Eltern. Diesbezüglich liege keine bestätigte (unterschriebene) Niederschrift vor. Faktum sei, dass am Anfang ein Untermietverhältnis zwischen E und den Eltern des BW vorgelegen sei.

Das FA habe einen nicht bewiesenen Sachverhalt ohne Beweiswürdigung unter einen unrichtigen Tatbestand subsumiert.

Untervermietung an den Vater des BW:

Dieser habe wegen eines längeren Ausfalles der Mieterin das Objekt P nur im Untermietverhältnis anmieten können und auch dies nur deshalb, weil S saniert worden sei. Er habe pünktlich und regelmäßig das ortsübliche Mietentgelt bezahlt.

Er habe nicht nur – wie vom FA festgestellt – ein unentgeltliches Wohnrecht an der Liegenschaft P , sondern auch ein solches an dem Objekt S gehabt.

Dieses Mietverhältnis sei nach wie vor aufrecht und sei die Vorgangsweise der Vermietung auch bei einer weiteren Betriebsprüfung im Jahr 2004 anerkannt worden.

Übergabevertrag 25.9.1996

Der in Frage stehende Übergabevertrag sei erst nach Anmietung der Liegenschaft P durch E abgeschlossen worden. In diesem Vertrag seien zwei Wohnrechte für den Vater des BW vereinbart worden. Die Vereinbarung eines Wohnrechtes sei bei der Übergabe eines landwirtschaftlichen Besitzes glaubwürdig, die Vereinbarung von zwei Wohnrechten an Objekten, die in unmittelbarer Nähe lägen und wovon nur eines tatsächlich ausgeübt werden könne, zeige dass das Wohnrecht P nichts mit dem Übergabevertrag zu tun habe.

Faktum sei, dass die Eltern des BW im Bauernhaus in S ein Wohnrecht verbüchert hätten, das in jedem Fall der überlebende Elternteil in Anspruch nehmen werde. Der Vater des BW sei nur vorübergehend als Mieter für den P aufgetreten, da S für seine Bedürfnisse generalsaniert worden sei. Irrtümlicherweise sei dort vorübergehend ein Mieter aufgenommen worden, mit dem das Mietverhältnis stillschweigend über die vertragliche Befristung und damit auf unbestimmte Zeit fortgesetzt worden sei. Damit würden aber im Objekt S Mieteinahmen lukriert, die bei Inanspruchnahme des Wohnrechtes nicht vereinnahmt werden würden.

Ertragsaussichten P :

Da die Prognoserechnung des FA bis dato nicht vorgelegt worden sei, könne dazu auch nicht Stellung genommen werden. Es sei nur die eigene Prognoserechnung wieder vom UFS übermittelt worden, die ohnedies einen Überschuss ausweise und nicht zu interpretieren sei.

Faktum sei weiters, dass beim Objekt P laufend Mieterhöhungen stattfänden und auch in Zukunft stattfinden würden. Sobald die Eltern wieder in das Objekt S übersiedeln würden, könne das Objekt vielleicht sogar über den ortsüblichen Preis hinaus vermietet werden, und werde sich die Ertragssituation noch weiter verbessern. Zudem werde der für das Objekt P aufgenommene Kredit sukzessive abgebaut, was die Ertragslage noch weiter verbessere. Zu bedenken sei auch, dass das Objekt wegen der Inflation und den laufenden Wertsteigerungen bei Liegenschaften gewinnbringend veräußern ließe. Anbote seien bereits gemacht worden.

Diese Anträge unterlegte der BW mit umfangreichen Beweisanboten. Diese umfassten im Wesentlichen:

- eine Einvernahme seiner Eltern zum Thema, dass diese sehr wohl auf ihr Wohnrecht in S bestünden, noch immer dort wohnen wollten und darauf auch Anspruch erheben würden
- eine Einvernahme des I zum Beweis dafür, dass der BW die Liegenschaft seit Beginn zum Zwecke der Vermietung angeschafft habe
- eine Einvernahme seiner Gattin zum Beweis dafür, dass die Liegenschaft niemals für den Eigenbedarf gedacht gewesen sei.

- eine Einvernahme seines Vaters zum Beweis dafür, dass das Wohnrecht an der Liegenschaft P nicht im Zusammenhang mit der Übergabe der Liegenschaft S stehe, nur auf Wunsch des BW eingetragen worden sei und jederzeit unentgeltlich freigestellt werde

In diesem Schreiben vom 24. März 2006 lehnte der BW auch den Referenten /Vorsitzenden als befangen ab. Dieser neige zur Bestätigung der Unterinstanzen, habe den Erörterungs-termin mit beiden Parteien durchgeführt, beim Erörterungstermin versucht eine Einigung der Parteien herbeizuführen, den Sachverhalt zu klären und in größerem Umfang Unterlagen angefordert. Er sei damit befangen, wie auch der ganze UFS Salzburg als befangen zu bezeichnen sei.

Mit einem weiteren Schreiben vom 28. März 2006 an Präsidentin des UFS wurde – unter Beilage des Schreibens vom 24. März 2006 an den UFS Salzburg die Ablehnung des Referenten /Vorsitzenden sowie die Befangenheit weiterer Senatsmitglieder, insbesondere der „eigentlich noch nicht in Erscheinung getretenen“ hauptberuflichen Beisitzerin angeführt, die der BW „falls notwendig ... noch näher begründen“ könne.

Mit Bescheid vom 2. Juni 2006 wies die nach der Geschäftsverteilung des UFS zuständige Präsidentin den Antrag auf Ablehnung des Referenten /Vorsitzenden ab. Der Antrag auf Ablehnung der Beisitzerin wurde wegen Unzuständigkeit, der Antrag auf Ablehnung der gesamten Außenstelle wurde als unzulässig zurückgewiesen.

Nach Übermittlung des Schreibens des BW vom 28. März 2006 an die Außenstelle Salzburg wurde der BW mit Schreiben vom 18. Juli 2006 aufgefordert den Ablehnungsantrag betreffend die Beisitzerin zu konkretisieren.

Mit Schreiben vom 4. September 2006 führte der BW dazu im Wesentlichen aus, dass er zwar die Beisitzerin nicht kenne, diese jedoch generell keine objektive Entscheidungsfähigkeit gegenüber jedem BW habe.

Zudem sei der BW nach wie vor der Meinung, dass der Referent /Vorsitzende – trotz der gegenteiligen Ausführungen der Präsidentin – aus den vorgebrachten Gründen befangen sei.

Mit Bescheid vom 6. November 2006 wurde der neuerliche Antrag auf Ablehnung des Referenten /Vorsitzenden als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 14. November 2006 wurde der Antrag des BW auf Ablehnung der Beisitzerin als unbegründet abgewiesen.

Der UFS hat dazu erwogen:

Ad 1. Berufung gegen die Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Juni 1998:

Was die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 1 – 6 /1998 betrifft, so hat das FA die Umsatzsteuerfestsetzungen durch die BP für die in Frage stehenden Monate vom 10. Dezember 1998 nach Einbringung des Vorlageantrages durch den Umsatzsteuerjahresbescheid 1998 vom 25. Oktober 2000 ersetzt, der dem Berufungsbegehren für das Jahr 1998 vollinhaltlich Rechnung trägt. Damit treten die bescheidmäßigen Festsetzungen dieser Umsatzsteuervorauszahlungen außer Kraft.

Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung auch gegen einen späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären. Dies trifft zB auch auf Umsatzsteuerveranlagungsbescheide zu, die an Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten.

Die Berufung / der Vorlageantrag betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Juni 1998 war daher gemäß § 274 BAO in der geltenden Fassung als gegenstandslos zu erklären. Damit gilt diese Berufung als erledigt. Das Berufungsverfahren betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Juni 1996 ist damit beendet.

Ad 2. Berufung gegen die Einkommensteuer 1995 sowie die Umsatzsteuer 1994 bis 1997:

Hinsichtlich der Berufung gegen die Einkommensteuer 1995 sowie die Umsatzsteuer 1994 bis 1997 ist aus Sicht des UFS Folgendes anzuführen.

Gemäß § 115 Abs.1 BAO haben die Abgabenbehörden abgabepflichtige Fälle zu erforschen und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§115 Abs 1 BAO). Entsprechend der amtsweigigen Ermittlungspflicht ist es ihre Aufgabe, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0101).

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es somit, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100).

Unabhängig von der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Partei trägt die Abgabenbehörde damit die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann gemäß § 289 Abs 1 BAO, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274 BAO) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides 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. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen ist, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens ab

Aus Sicht des UFS hat damit zunächst das FA darzutun, auf welchen Sachverhalt und welche konkreten Ermittlungsergebnisse sich die Feststellungen der Behörde stützen.

Es genügt nicht, wenn der Bescheid lediglich das Ergebnis einer rechtlichen Würdigung enthält, nicht jedoch in der erforderlichen, einer nachprüfenden Kontrolle durch den Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörde zweiter Instanz zugänglichen Weise dargestellt wird, auf welchen Sachverhalt sich die einzelnen Feststellungen stützen (VwGH 23.4.1992, 91/15/0153), welche Beweismittel herangezogen wurden und welche Ergebnisse die Würdigung der einzelnen Beweismittel erbracht hat (VwGH 26.5.1997, 96/17/0459).

Das FA hat ferner darzulegen, was es im Fall des Vorliegens allenfalls widerstreitender Beweisergebnisse bewogen hat, ein Beweismittel anderen Beweismitteln vorzuziehen bzw. gerade den von ihr angenommenen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (VwGH 26.11.2003, 98/13/0173; uva).

Das FA hat auf Grund von Feststellungen der BP nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Sachbescheide betreffend die Einkommensteuer 1995 sowie die Umsatzsteuer 1994 und 1995 sowie vorläufige Umsatzsteuerbescheide für 1996 und 1997 erlassen, in denen die Vermietung des Objektes P als Scheingeschäft qualifiziert wurde. In der Folge wurden die Einkunftsanteile 1995 für dieses Objekt ausgeschieden und die aus den Investitionen in dieses Objekt entstandenen VorSt 1994 und 1995 nicht anerkannt, die Umsatzsteuern 1996 und 1997 aus den Einnahmen für dieses Objekt nicht angesetzt. Gleiches gilt auch für die Umsatzsteuern für den unter Punkt 1. genannten Zeitraum Jänner bis Juni 1998.

Das FA ging bei der Bescheiderstellung davon aus, dass die VorSt Beträge von gesamt rd. ATS 920.000,00 aus der Sanierung des Objektes in den Jahren 1994 und 1995 nicht anzuerkennen gewesen wären, da (von vorne Herein) eine Vermietung ab dem Jahr 1994 nicht geplant gewesen sei, sondern eine wie auch immer geartete Verwendung für nicht unternehmerische Zwecke.

Dieses Beweisergebnis mag auf Grund der vom FA in der Begründung der Erstbescheide angeführten Umstände der Vermietung der Liegenschaft P ein denkmögliche sein, aus den vorliegenden Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens ergibt sich für den UFS aber, dass der Sachverhalt noch in wesentlichen Punkten ungeklärt erscheint.

Soweit aus den Verwaltungsakten ersichtlich hat der BW das Objekt im Jahr 1989 erworben und mit einer Sanierung im Jahr 1994 begonnen, da Schwierigkeiten mit der Genehmigung der Sanierung bestanden hätten.

Das FA stützt die Nichtanerkennung der VorSt in den Jahren 1994 und 1995 nach der Darstellung im BP Bericht zunächst auf eine Aussage des BW im BP Verfahren, wonach dieser ursprünglich geplant habe, das Haus „vielleicht“ selbst zu bewohnen. Diese Darstellung ist jedoch weder durch eine Niederschrift noch durch andere Unterlagen in den Verwaltungsakten belegt.

Der BW bestreitet nun diese Aussage im Prüfungsverfahren. Er sei in den gegenständlichen Jahren im Besitz einer sehr schönen Dienstwohnung gewesen und habe keine Veranlassung gesehen diese aufzugeben. Zudem darf darauf hingewiesen werden, dass der BW in der Beilage zu seiner Steuererklärung 1995 ausführt, dass er das streitgegenständliche Objekt bereits ab Dezember 1995 vermietet habe.

Einiger Anhaltspunkt aus dem Akteninhalt ist somit eine Aussage, die der BW im Betriebsprüfungsverfahren getätigkt haben soll. Doch diese Aussage ist – selbst wenn sie während des Prüfungsverfahrens so gefallen sein sollte – in der derzeit vom FA behaupteten Form aus Sicht des UFS jedenfalls viel zu unkonkret, um die Begründung des Bescheides im Sinne des FA zu tragen.

Es liegt somit diesbezüglich kein eindeutig festgestellter Sachverhalt vor; eine Würdigung der vorliegenden Ermittlungsergebnisse ist diesbezüglich ebenfalls nicht erfolgt.

Vielmehr wären zur Feststellung des Sachverhaltes weitere Erhebungen nötig, wie zB die vom BW selbst angebotenen Einvernahme der Gattin des BW. Ebenso könnten Aussagen von Vertretern der bauausführenden Unternehmen, ob der BW geplant hat, die Wohnung für sich selbst zu verwenden, den Sachverhalt erhellen. Auch die Frage, ob und welche Annoncen der BW für die Vermietung dieses Hauses geschaltet hat, kann für die Frage einer geplanten Vermietung oder einer geplanten privaten Verwendung von Bedeutung sein.

Letztlich können auch Aussagen von Vertretern der zuständigen Gremien des damaligen Dienstgebers des BW, der dem BW die Nutzung einer Dienstwohnung ermöglicht hatte, Beweis darüber liefern, wie lange eine Nutzung der Dienstwohnung möglich bzw. nach dessen Wissenstand geplant gewesen war.

Auch die zur Begründung der privaten Verwendung vom FA angesprochene luxuriöse Ausstattung der Wohnung wird im gesamten Verfahren nicht näher spezifiziert.

Für die Ansicht, die das FA den Bescheiden zugrundegelegt, finden sich also mit Ausnahme der oben dargestellten Begründung keine, den Sachverhalt erhellenden Beweise. Wenn das FA diese im Bescheid angeführten Schlussfolgerungen nach der BP zieht, muss es den ange-

nommenen Sachverhalt durch entsprechende Beweismittel unterlegen und allenfalls widersprüchliche Beweismittel entsprechend würdigen.

Zudem wird zu beachten sein, dass der BW das streitgegenständliche Objekt im Jahr 1989 erworben hat. Ob er ursprünglich oder im Zeitraum vor 1994 möglicherweise geplant hat, diese Liegenschaft selbst zu bewohnen ist aus Sicht des UFS ohne Belang, da er die Sanierung erst im Jahr 1994 begonnen hat. Zuvor hat der BW – soweit aus den Verwaltungsakten ersichtlich – überhaupt keine Kosten für dieses Objekt geltend gemacht. Damit ist für die Frage des Vorliegens einer unternehmerischen Verwendung des gegenständlichen Objektes auf die Vermietungsabsicht ab dem Jahr 1994 abzustellen, wofür beispielsweise die zuvor angesprochenen Erhebungen Beweis liefern könnten.

Derartige Erhebungen hat die Behörde im gegenständlichen Verfahren bisher aber nicht durchgeführt, womit aber ein anderes Beweisergebnis denkbar ist und daraus resultierend auch andere Steuerbescheide für die streitgegenständlichen Jahre ergehen hätten können.

Alle weiteren Begründungselemente des FA für die Versagung des VorSt Abzuges 1994 und 1995 stützen sich auf Sachverhalte, die sich nach der Aktenlage 1996 ereignet haben und mit den Jahren 1994 und 1995 vordergründig in keinem Konnex stehen. Sei es, dass das FA anführt, dass die Identität der Mieterin, die lt. Mietvertrag ab Mai 1996 die Wohnung gemietet hat, nicht nachgewiesen worden sei und diese auch dem zuständigen Postorgan nicht bekannt gewesen sei, sei es, dass das FA auf den Übergabsvertrag mit den Eltern des BW Bezug nimmt, die nach der Darstellung des BW ab Herbst 1996 als Untermieter der Wohnung aufgetreten seien, obwohl der BW ihnen aufgrund eines Übergabevertrages vom September 1996 ein unentgeltliches Wohnrecht auf der streitgegenständlichen Liegenschaft eingeräumt habe, sei es der Umstand, dass vom Bankkonto des Vaters des BW monatlich die Mietzahlungen (der Hauptmieterin) auf das Konto des BW geflossen waren.

Es ist aus Sicht des UFS nach der Aktenlage denkbar, dass diese Umstände eine Bedeutung für die Frage des Vorliegens einer Vermietung ab dem Jahr 1996 haben könnten, sie bringen für sich aber keinen Beweis dafür, dass der BW bereits ab 1994 eine „private“ Verwendung dieser Liegenschaft geplant hätte, und ihm deswegen der VorSt Abzug in diesen Jahren zu versagen gewesen wäre.

Dafür mögen sowohl die vom BW selbst angebotenen Zeugen, als auch vor allem eine Einvernahme der Mieterin E Beweis zu erbringen. Dabei wäre beispielsweise vorrangig zu klären, was sie bewogen hat, sich ab 1996 eine Wohnung in Bergheim zu mieten, nachdem sie zuvor bei den Eltern des BW gewohnt hat. Dies ist aus dem Vorbringen des BW nur ansatzweise erkennbar, auszuschließen ist ein derartiges Mietverhältnis bei der vorliegenden Aktenlage aber nicht, weswegen eine Befragung der E zur Motivation des Abschlusses des Mietvertrages für das gegenständliche Verfahren ebenso bedeutsam wäre, wie die bereits vom BW angebotene

Befragung der Eltern des BW, warum sie, als sie ihr Bauernhaus dem BW überschrieben haben, sich dafür ein Wohnrecht an der Liegenschaft P ausbedungen haben, obwohl sie wissen mussten, dass dieses Wohnrecht nicht ausnützbar ist.

Auch die vom BW wiederholt angesprochene und als Beweis angebotene geplante Nutzung der Liegenschaft S durch seine Eltern wäre im gegenständlichen Verfahren durch Einvernahmen zu erheben.

Weiters wäre auch die Frage der Gestaltung des Untermietverhältnisses, bei dem die Eltern des BW letztlich den gesamten Mietzins, den E aufzubringen hatte, als Untermietzins zu bezahlen hatten, im gegenständlichen Verfahren noch zu klären, ebenso die Frage, wer die Rechnungen betreffend die Betriebskosten für die Liegenschaft P bezahlt hat, die – zumindest was die Abrechnung der Stromkosten betraf – offenbar auf den Namen des BW ausgestellt worden waren.

Auch die Frage, warum E im Jahr 1999 noch eine Information zur Nationalratswahl zugestellt worden war, ob sie ab 1996 noch in der Gemeinde gemeldet war, wäre mit der Gemeinde B zu klären, ebenso die Frage der Abmeldung der E im Jahr 1996 von der Adresse S .

Wenn das FA die oben angeführten Zusammenhänge herstellt und diese Vorgänge auch auf das Jahr 1994 bezieht, muss es den angenommenen Sachverhalt durch entsprechende Beweise erhärten.

Derartige Erhebungen hat die Behörde im gegenständlichen Verfahren bisher aber nicht durchgeführt, womit aber ein anderes Beweisergebnis denkbar ist und daraus resultierend auch andere Steuerbescheide für die streitgegenständlichen Jahre ergehen hätten können.

Diese Beweisergebnisse werden für den Zeitraum bis zum Ende des Mietvertrages mit E eine Bedeutung haben. Festzuhalten ist, dass der BW im Verfahren dargestellt hat, dass seine Eltern im Jahr 1999 in diesen Mietvertrag eingetreten sind.

Sollte das Ergebnis des durchzuführenden Beweisverfahrens ergeben, dass eine steuerlich anzuerkennende Vermietung der Liegenschaft P vorliegt, so ist dem FA aus Sicht des UFS zuzustimmen, dass in einem weiteren Schritt zu überprüfen wäre, ob diese Vermietung eine Einkunftsquelle darstellt.

Die Notwendigkeit von Erhebungen dazu hat das FA zwar im Rechtsmittelverfahren selbst angesprochen. Soweit aus den Verwaltungsakten ersichtlich wurden diese bisher aber nicht getätig. Derartige Erhebungen erscheinen aber unter Berücksichtigung des aus den Verwaltungsakten erkennbaren Sachverhaltes durchaus nahe liegend. Dies ergibt sich nicht nur aus der in der Relation zu den Anschaffungskosten niedrigen Miete, die eine Umsatzzrendite von unter 2% der Anschaffungskosten bedingen.

Aus den Verwaltungsakten ist auch nicht ersichtlich, welche weiteren Kosten auf das streitgegenständliche Objekt entfallen.

Dies betrifft zunächst die Anschaffungskosten des Objektes im Jahr 1989.

Festzuhalten ist auch, dass der BW über die Jahre keine aussagekräftige Aufgliederung seiner Kosten aus der Vermietung seiner verschiedenen Objekte dem FA eingereicht hat, sondern diese Kosten nur in Summe dargestellt hat. So ist zB auch dem Anlagenverzeichnis für die Jahre 1994 und 1995 nicht zu entnehmen, welche Kosten für die Liegenschaft P angefallen sind, wie sich diese allenfalls auf Gebäude und Einrichtung verteilen und - wenn eine Vermietung bereits 1995 erfolgt sein sollte - welche (Betriebs)Kosten dafür angefallen sind.

Für die Jahre 1996 und 1997 fehlt in den vorliegenden Verwaltungsakten überhaupt ein AfA Verzeichnis für die vermieteten Objekte. Ab dem Jahr 1998 werden die Anschaffungskosten der Liegenschaft P mit ATS 4.626.500,00 angesetzt; was in etwa den Investitionskosten der Jahre 1994 und 1995 entspricht. Der jährliche AfA Betrag beträgt 1,5% dieser Kosten und somit ATS 69.398,00. Weitere Kosten sind nicht zuordenbar.

Aus den Unterlagen der BP ist eine Aufgliederung der oben angeführten Kosten ebenfalls nicht erkennbar. Ersichtlich ist aus diesen Unterlagen nur, dass der BW über mehrere Bankkonten verfügt, die im Zusammenhang mit der Vermietung, sowie der Errichtung (und dem Verkauf) sowie der Sanierung von Objekten angesprochen wurden.

Damit ist zunächst für das gegenständliche Objekt nicht erkennbar, in welchem Umfang zB eine Fremdfinanzierung der Investitionskosten von rd. ATS 4.626.500,00 sowie eines allfällig wohl bereits vor dem Prüfungszeitraum bezahlten Kaufpreises erfolgt ist. Der Betriebsprüfer hat dieser Vermietung nur die Umbuchung eines Betrages von ATS 1.450.000,00 im Jahr 1995 auf einem Bankkonto zugeordnet, dann aber alle Zinsen, die über den Anfangsbestand dieses Kontos hinaus angefallen sind, dem in Frage stehenden Objekt zugerechnet, was dem wesentlich höheren Schuldenstand dieses Kontos am Jahresende 1995 entspricht. Bei einem Zinssatz von damals 6,75% wurden allein aus dieser Fortschreibung Zinsen von rd. ATS 157.000,00 dem Objekt P zugerechnet. Auch diese Überlegungen werden aus Sicht des UFS im abzuführenden Beweisverfahren einer Überprüfung zuzuführen sein. Dabei ist festzuhalten, dass der BW – offenbar durch Umschuldungen auf Fremdwährungskredite – die Zinsbelastung glaublich in den Folgejahren deutlich senken konnte, wobei wiederum die Frage der Zuordnung dieser Schulden auf die einzelnen davon betroffenen Objekte von Bedeutung sein wird.

Dieser Umstand zeigt, dass bei den vorliegenden Einnahmen von rd. ATS 84.000,00 und der durch die hohen Investitionskosten bedingten hohen AfA von rd. ATS 69.000,00 selbst unter Berücksichtigung der in den Jahren nach 1996 stark sinkenden Zinsen zu überprüfen sein wird, da dies für die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle entscheidende Bedeutung hat.

Zu klären ist somit welche Zinsen dem Objekt P zuzurechnen sind, und welche Zinsen dem sanierten Objekt S und welche den anderen vom BW betriebenen (Bau) Projekten zuzurechnen sind.

Anschaffungskosten aus 1989 sind für das Objekt P wie bereits ausgeführt ebenfalls nicht ersichtlich.

Zudem ist nicht ersichtlich, welche sonstigen Kosten (Instandhaltung, Betriebskosten) diesem Objekt zuzurechnen sind und ob zB die vom Betriebsprüfer angesprochenen Kosten für den Stromanschluss vom BW selbst bezahlt worden sind und dafür zB von den Mietern Kostenersätze geleistet worden sind.

Festzuhalten ist, dass es auf Grund der Anzahl der vom BW vermieteten Objekte, der von ihm errichteten und dann teilweise wieder verkauften Objekte diese Zuordnung für die Frage der Einkunftsquelle von grundlegender Bedeutung sein wird. Derartige Erhebungen hat die Behörde im gegenständlichen Verfahren bisher aber nicht durchgeführt, womit aber ein anderes Beweisergebnis und daraus resultierend auch andere Steuerbescheide für die streitgegenständlichen Jahre entstehen hätten können.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen deutlich, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten unerhoben geblieben ist und bei Durchführung der erforderlichen Ermittlungen ein anders lautender Bescheid ergehen hätte können.

Aus dem oben Gesagten sieht sich der UFS nach der derzeitigen Aktenlage - mit dem derzeitigen Ermittlungsstand – nicht in der Lage eine Entscheidung über die gegenständliche Berufung zu treffen. Es liegen widerstreitende Aussagen der beiden Verfahrensparteien vor, die von beiden Parteien nicht entsprechend belegt worden sind. Weitere umfangreiche Ermittlungen in verschiedene Richtungen werden notwenig sein, um die Sache entscheidungsreif zu machen.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen und der oben dargestellten noch notwendigen Ermittlungen erachtet es der Senat für angezeigt, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Für die Zurückverweisung spricht zunächst, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat, da auch schon § 276 Abs. 3 BAO "alt" ausdrücklich die Berufungsvorlage erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anordnete. Es kann nicht Aufgabe der Abgabenbehörde II. Instanz sein, umfangreiche Ermittlungstätigkeiten erstmals durchzuführen und den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt zu ergründen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab dem 1.1.2003 reformierte Verfahren dem UFS als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll-

und Rechtsschutzorgans beschränken. Es ist nicht Aufgabe des UFS, die erste Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 BAO), zu entlasten (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Der Senat machte von dem ihm eingeräumten Ermessen auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide insbesondere deshalb Gebrauch, da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen einen Umfang annehmen, die allein in einem Vorhalteverfahren, in einem Ermittlungsauftrag an die erstinstanzliche Behörde oder im Wege der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS nicht mit einem vertretbaren Aufwand durchgeführt werden können.

Wie oben dargestellt, sind nach dem derzeitigen Verfahrensstand und den noch notwendigen Ermittlungen mehrere Varianten des zugrundezulegenden Sachverhaltes denkbar, die auch zu unterschiedlichen rechtlichen Konsequenzen führen würden. In jedem Fall würde die Einvernahme einer größeren Zahl von Zeugen, die Erhebung von Unterlagen in größerem Umfang bei anderen Behörden sowie umfangreiche Erhebungen beim BW selbst erforderlich sein, die bei Ermittlung durch die Außendienstorgane des FA verwaltungsökonomisch und auch zeitlich kompakt durchgeführt werden können, die vom UFS aber nur mit wesentlich größerem zeitlichen Aufwand durchgeführt werden könnten. Sollte dieses Ermittlungsverfahren über Beauftragung eines FA durchgeführt werden, wäre jede Feststellung seitens des Finanzamtes dem BW zur Gegenäußerung bekannt zu geben. Feststellungen, die von Seiten des BW einlangen würde, wären der Amtspartei zur Gegenstellungnahme zu übermitteln und jede Stellungnahme seitens des müsste dem BW zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Sollte das Verfahren zumindest teilweise durch Erhebungen des UFS durchgeführt werden, wären die Beweisergebnisse beiden Parteien zur Stellungnahme und wohl auch zur Gegenstellungnahme zu übermitteln.

Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern. Es erscheint daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Doch auch Billigkeitsüberlegungen sprechen für die Durchführung dieses Verfahrens durch die erste Instanz, da nach §115 Abs 2 BAO den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Würde nun dieses Verfahren – auch im Hinblick auf die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle – erstmals vor UFS geführt, würde dem BW erstmals im Verfahren vor dem UFS Gelegenheit gegeben seine Stellungnahmen dazu abzugeben und ihm damit de facto eine Instanz genommen und der BW könnte nur im Verfahren vor dem UFS seine Rechte geltend machen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass der Senat gem. § 284 Abs 3 BAO trotz eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen kann, wenn die Berufungser-

ledigung durch Zurückweisung der Berufung gemäß § 273 BAO oder Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 289 Abs 1 BAO erfolgt.

Unter Beachtung des Gebots der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit ist es in beiden im Spruch angeführten Fällen sowohl im Interesse der Verwaltung als auch im Interesse der Partei gelegen, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen. Auch ist - im Hinblick auf die fehlenden Ermittlungen - offenkundig, dass die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht zur weiteren Klärung des Sachverhaltes führen kann.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Salzburg, am 13. Dezember 2006