



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der E.F., Rechtsanwältin, inL, vertreten durch Fuchs- Mayer Revisions- und Wirtschaftstreuhand Ges. m. b. H., Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Weißenwolffstraße 1, vom 19. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 14. Dezember 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 sowie Einkommensteuer 2000 bis 2002 und die Berufungen vom 28. April 2006 gegen die Bescheide vom 27. März 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2003 sowie Einkommensteuer 2003 entschieden:

(1) Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

(2) Die Berufungen vom 19. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 14. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 und die Berufung vom 28. April 2006 gegen den Bescheid vom 27. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im folgenden kurz Bw.) ist Anwältin. Neben den daraus erzielten Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit erklärte die Bw. im Jahr 1998 erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Eigentumswohnung Wien-A,S-Gasse.

Die in den Jahren 1998 bis 2003 erklärten Einkünfte aus Vermietung dieser Wohnung ermittelten sich gemäß den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen wie folgt:

	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €
Einnahmen	10.473,54	35.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ausgaben:						
Betriebskosten Hausverwaltung	-21.041,57	-12.474,17	-10.063,76	-13.602,46	-928,82	-1.262,60
Sanierungskosten Material	0,00	0,00	0,00	-14.807,94	0,00	0,00
Sanierungskosten Arbeit	0,00	0,00	0,00	-23.040,00	0,00	0,00
Reisekosten (zwecks Vermietung)	-7.056,00	-3.528,00	-8.736,00	-26.460,00	-1.425,60	-648,00
Abschreibung	-7.246,67	-7.246,67	-7.246,67	-7.246,67	-526,64	-526,64
	-35.344,24	-23.248,84	-26.046,43	-85.157,07	-2.881,06	-2.437,24
Einnahmen- bzw. Werbungskosten= überschuss	-24.870,70	11.751,16	-26.046,43	-85.157,07	-2.881,06	-2.437,24
Buchwert Gebäudeanteil 1.1.	483.111,66	475.864,99	468.618,32	461.371,65	33.002,55	32.475,91
Abschreibung	-7.246,67	-7.246,67	-7.246,67	-7.246,67	-526,64	-526,64
Buchwert Gebäudeanteil 31.12.	475.864,99	468.618,32	461.371,65	454.124,98	32.475,91	31.949,27

ad) Ermittlung der Abschreibung: Anschaffungskosten 508.538,59 S, davon geschätzter Gebäudeanteil 95 % = 483.111,66 S, davon Jahresabschreibung 1,5 % = 7.246,67 S (526,64 €)

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 war folgende Ergänzung enthalten: "*Aufgrund des schlechten Zustandes der Wohnung (Substandardwohnung) ist die Wohnung äußerst schwer vermietbar; es wird überlegt, eine Sanierung durchzuführen.*"

In den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2001 bis 2003 wurde dieser Zusatz im zweiten Satz geändert und angegeben, "*es wird daher eine Sanierung angestrebt und anschließend vermietet*".

Das **Finanzamt setzte** die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1998 bis 2003 **erklärungsgemäß (endgültig) fest**. Die Erstbescheide für die streitgegenständlichen Jahre ergingen für 2000 am 21. September 2001, für 2001 am 2. April 2003, für 2002 am 30. März 2004 und für 2003 am 23. Mai 2005.

Mit **Vorhalt vom 29. September 2005** teilte das Finanzamt folgendes mit:

"Seit dem Jahr 1998 wird die Eigentumswohnung in Wien-A,S-Gasse vermietet. Seit dem Jahr 2000 werden keine Einnahmen mehr erzielt. Es wird ersucht eine detaillierte Prognoserechnung, ab wann mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen ist, nachzureichen."

Mit Schreiben vom **7. November 2005** gab die Bw. bekannt, dass die Vermietungsabsicht im Vorjahr aufgegeben worden sei.

Am **1. Dezember 2005** fand eine **Außenprüfung** gemäß § 150 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Zeiträume 2000 bis 2003 statt. Zur einzigen Feststellung ist in der Niederschrift über die am gleichen Tag abgehaltene Schlussbesprechung folgendes festgehalten:

Sachverhalt: E.F. erwarb im Jahr 1989 eine Eigentumswohnung in Wien-A,S-Gasse. Seit dem Jahr 1998 wurde die Wohnung, laut Einkommensteuererklärung steuerlich beachtlich, vermietet. Ab dem Jahr 2000 gibt es keine Einnahmen mehr aus der Vermietung. Ebenso wird

in den Beilagen der Jahre 2000 bis 2003 folgende Begründung für die Nichtvermietung angeführt: "Aufgrund des schlechten Zustandes der Wohnung (Substandardwohnung) ist die Wohnung äußerst schwer vermietbar; es wird überlegt, eine Sanierung durchzuführen (bzw. eine Sanierung angestrebt und anschließend vermietet).

Aufgrund des Ergänzungsersuchens in dem E.F. aufgefordert wurde eine detaillierte Prognoserechnung vorzulegen, wurde mit folgendem Satz geantwortet: "Zu Ihrer Anfrage vom 29. 9. 2005 wird mitgeteilt, dass die Vermietungsabsicht im Vorjahr aufgegeben wurde." Im Jahr 2001 erfolgten Sanierungsarbeiten in der Eigentumswohnung. Bis zum jetzigen Zeitpunkt wird die Wohnung aber laut Angaben von E.F. bzw. des steuerlichen Vertreters nicht vermietet.

Darstellung der Werbungskostenüberschüsse:

2000 S	2001 S	2002 €	2003 €
-26.046,43	-85.157,07	-2.881,06	-2.437,24

Feststellung: Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2000 bis 2003 ist darauf hinzuweisen, dass die Ermittlung dieser Einkünfte in einer Addition von Werbungskosten besteht, da tatsächlich in diesen vier Jahren absolut keine Einnahmen erzielt wurden. Wie bereits erwähnt wurde – als Antwort auf die Aufforderung zur Beibringung einer Prognoserechnung – von E.F. bekannt gegeben, dass die Vermietungsabsicht nunmehr (seit 2004) aufgegeben wurde.

Somit ist bei der Betrachtung dieser "Einkunftsquelle" von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen, in dem kein Gesamtüberschuss der Einnahmen möglich ist, da es ja gar keine Einnahmen gibt!

Da noch dazu bei der Vermietung einer Eigentumswohnung entsprechend den Ausführungen der "Liebhabereiverordnung" keine Einkunftsquellenvermutung vorliegt, ist entsprechend dieser Regelungen von einer sogenannten Liebhaberei-Betätigung auszugehen. Die daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen stellen sich wie folgt dar: Die Werbungskostenüberschüsse stellen gar keine Einkünfte dar, somit unterbleibt der vertikale Verlustausgleich, die Höhe der (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Eigentumswohnung hat somit keine Auswirkung auf die Besteuerungsgrundlagen (zur Einkommensteuer).

Der Betriebsprüfungsbericht (Seite 5) enthält zur Wiederaufnahme weiters die standardisierte Angabe, dass "hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 bis 2003 die in der Tz. 1 des Berichtes bzw. in Niederschrift dargelegte Feststellung getroffen worden sei, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich gemacht habe und die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung (Ermessen) erfolgt sei sowie bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen sei".

Im Arbeitsbogen (Bp Nr. 123091/05) sind neben einem Grundbuchsauszug betreffend die Liegenschaft Wien-A,S-Gasse (in der die Bw. aufgrund eines Kaufvertrages vom 13. 11. 1989 als Eigentümerin von 43/2432 Anteilen aufscheint) unkommentierte Kopien der Belege zu den einzelnen Ausgabeposten (Reisekosten, Sanierungskosten, Betriebskostenabrechnungen) abgelegt. Weiters ist in einem Arbeitspapier (nicht datiert und unterfertigt) festgehalten, dass im Zuge der Erstbesprechung bei Prüfbeginn mitgeteilt worden sei, dass beabsichtigt sei die Werbungskostenüberschüsse resultierend aus der Vermietung und Verpachtung der

Eigentumswohnung rückwirkend für die Jahre 2000 bis 2003 unter Zugrundelegung der Liebhabereiverordnung nicht anzuerkennen.

Das **Finanzamt** erließ für die Jahre 2000 bis 2002 mit **14. Dezember 2005** und für das Jahr 2003 mit **27. März 2006 Wiederaufnahmsbescheide sowie neue Sachbescheide** betreffend Einkommensteuer und verwies in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der Niederschrift bzw. dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen seien.

Mit Schriftsätzen vom **19. Jänner 2006** und **28. April 2006** brachte die Bw. **Berufungen** gegen die Wiederaufnahmsbescheide und Einkommensteuerbescheide ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. In der Begründung wurde der Gesetzeswortlaut des 303 Abs. 4 BAO widergegeben und ausgeführt, dass nach der einhelligen Judikatur des VwGH das Verfahren nur bei Hervorkommen von im bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorhanden gewesener Tatsachen (sogenannte nova reperta) wieder aufgenommen werden könne und in Fällen der nach Bescheiderlassung neu entstandener Tatsachen eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zulässig sei. Im gegenständlichen Fall sei die Vermietungsabsicht nach erfolgter Renovierung der Wohnung im Jahr 2004 aufgegeben worden. Dabei handle es sich um ein novum productum, das im Jahr 2000 noch nicht vorhanden gewesen sei. Ein Beweisverfahren dazu sei nicht abgeführt worden. Eine Wiederaufnahme sei mangels Vorliegen eines novum repertum rechtswidrig. Eine nachträgliche Steuervorschreibung wäre nur dann zulässig gewesen, wenn von Seiten der Behörde ein vorläufiger Bescheid erlassen worden wäre. Mit der unrechtmäßigen Wiederaufnahme würde auch der Einkommensteuerbescheid selbst rechtswidrig sein.

Das **Finanzamt legte** die Berufungen am **10. Mai 2006** dem unabhängigen Finanzsenat **vor**.

Darin wurde ergänzend ausgeführt, dass *bezüglich der strittigen Wiederaufnahme weder anhand der Abgabenerklärungen noch aus den angeschlossenen Beilagen im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide, in denen die Vermietungstätigkeit zunächst anerkannt worden sei – die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle beurteilt hätte werden können, insbesondere wäre nicht ersichtlich gewesen, wann ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten eintreten sollte. Von einer Offenlegung im Sinne des § 119 BAO könne somit nicht gesprochen werden. Mit Vorhalt vom 29. 9. 2005 sei die Bw. aufgefordert worden eine Prognoserechnung vorzulegen und darzulegen, wann mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen sei. Eine Prognoserechnung sei nicht vorgelegt worden, es sei nur mitgeteilt worden, dass die Vermietungsabsicht im Vorjahr (2004) aufgegeben worden sei. Der Nachweis, dass eine Betätigung in rund 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse, sei vom Abgabepflichtigen mittels Prognoserechnung zu erbringen. Da dieser Nachweis nicht erbracht worden sei, sei davon auszugehen, dass der Plan zur Erzielung eines Gesamtüberschusses tatsächlich nicht bestanden habe und die Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen gewesen sei.*

Zur Frage ob aus der beabsichtigten Vermietung Einkünfte erzielt worden bzw. die Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen seien, müsse vor einer allfälligen Prüfung nach der Liebhaberei zunächst beurteilt werden, ob die zu überprüfenden Ergebnisse überhaupt aufgrund einer Betätigung der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet worden seien.

Da die Liegenschaft seit dem Jahr 2000 nicht vermietet worden sei, könne von einem vorübergehenden Zustand der Einnahmenlosigkeit nicht gesprochen werden. Bemühe sich die Abgabenbehörde durch Aufforderung zur Abgabe einer Prognoserechnung zur Aufklärung des Sachverhaltes, so gehe die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den sich Betätigenden zu seinen Lasten. Die Bw. habe trotz Aufforderung keine Prognoserechnung vorgelegt und die objektive Ertragsfähigkeit nicht dargelegt. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 23. 6. 1992, 92/14/0037 zum Ausdruck gebracht, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasse, ausreiche. Im Erkenntnis vom 28. 10. 1997, 95/14/0060 bringe der VwGH sogar bei der Vermietung einer Fabriksliegenschaft zum Ausdruck, dass bei einer Bewirtschaftungsart, die nur zu Werbungskosten und zu keinen Einnahmen führe von vornherein festgestanden sei, dass dies keine Einkunftsquelle darstelle.

Außer der Behauptung, die Liegenschaft vermieten zu wollen habe die Bw. keine Nachweise über die Vermietungsabsicht für den streitgegenständlichen Zeitraum erbracht. Da die Bw. keine Einnahmen erzielt und immer nur Verluste erklärt habe, könne die Tätigkeit in dieser betriebenen Weise objektiv nicht zu einem Gesamterfolg führen, da den ständig anfallenden Ausgaben keine Einnahmen gegenüberstehen würden. Einer Liebhabereibeurteilung zugänglich seien nur ernsthaft geplante "Betätigungen", die zu Ausgaben geführt hätten und aufgrund unvorhergesehener Ereignisse (Unwägbarkeiten) letztlich nicht entfaltet worden wären. Nach Ansicht des Finanzamtes sei es aufgrund der mehrjährigen Nichtvermietung der Eigentumswohnung sowie nur geringfügiger Sanierungen zu keiner Betätigung im Sinne von § 1 LVO gekommen. Etwaige Unwägbarkeiten seien daher nicht aufzunehmen.

In der **Stellungnahme vom 31. Mai 2006** an den unabhängigen Finanzsenat führte die **Bw.** aus, dass das Finanzamt die Anforderung der Prognoserechnung mit dem Nebensatz verknüpft habe "ab wann mit einem Gesamtüberschuss aus der Vermietung zu rechnen sei". Eine derartige Prognoserechnung habe zu diesem Zeitpunkt nicht mehr erstellt werden können, da zum Zeitpunkt 2005 die Vermietungsabsicht bereits aufgegeben worden sei (2004). Vom Finanzamt sei sie nicht aufgefordert worden, wie die Prognoserechnung in den Jahren 2000 bis 2003 ausgesehen hätte. Tatsächlich habe sie die Frage der künftigen Gewinnerzielung jährlich mit dem Steuerberater besprochen. Dabei sei von diesem jeweils überschlagsmäßig eine Prognoserechnung erstellt worden, die jedoch – infolge fehlender Notwendigkeit – nie detailliert ausgeführt oder schriftlich festgehalten worden sei. Diese Berechnungen seien auch deshalb erstellt worden, weil der Steuerberater mit einer Anfrage seitens des Finanzamtes gerechnet habe. Die damals besprochenen Prognosen seien zusammengefasst worden. Aufgrund der Finanzamtsanfrage vom 29. September 2005 hätte sich die Bw. nicht aufgefordert gesehen eine Prognoserechnung aus den Jahren vorzulegen, in denen die Vermietungsabsicht noch bestanden habe. Die Anfrage des Finanzamtes sei explizit auf die Zukunft abgestellt worden. Dies sei wahrheitsgemäß beantwortet worden. Es sei nie die Frage, warum die Vermietungsabsicht im Jahr 2004 aufgegeben worden sei, gestellt worden.

Die ergänzenden Ausführungen zur Vorlage würden nicht zutreffen. In den vom Finanzamt zitierten Entscheidungen des VwGH ginge es nicht um die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme sondern um die Absetzbarkeit von Aufwendungen.

Der Stellungnahme beigelegt wurde eine Prognoserechnung für den Zeitraum 1998 bis 2019.

Diese weist unter Zugrundelegung der IST-Werte für die Jahre 1998 bis 2003 und der ab dem

Jahr 2004 geplanten Mieteneinnahmen von 3.600,00 € (Valorisierung von 2 % alle zwei Jahre) und jährlich gleichbleibenden Ausgaben (Betriebskosten € 1.262,00, Reisekosten € 250,00 und Abschreibungen € 526,64) ab dem Jahr 2012 einen kumulierten Gesamtüberschuss aus, der im Jahr 2019 auf € 20.086,33 ansteigt.

Weiters beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zwecks Parteieneinvernahme (in eventu die Anberaumung eines Erörterungstermines).

Die **Amtspartei** gab zu der am 24. Mai 2007 übermittelten Stellungnahme der Bw. **keine Gegenäußerung** ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren waren sowohl die vom Finanzamt verfügt Wiederaufnahmen betreffend Einkommensteuern 2000 bis 2003 als auch die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für diese Zeiträume strittig.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Da im Falle der Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide (im Berufungsverfahren) der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der alte Sachbescheid wieder auflebt, war zunächst die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide zu prüfen.

1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003

Eine **Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen** ist **gemäß § 303 Abs. 4 BAO** unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH vom 22. 11. 2006, 2003/15/0141, 24. 2. 2004, 2000/14/0186; 29. 9. 2004, 2001/13/0135 u.a.).

Nach der Rechtsprechung (*VwGH vom 16. 11. 2006, 2006/14/0014 und die dort angeführten weiteren Verweise*) ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, die verfügte Wiederaufnahme durch

unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss für den Abgabepflichtigen erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat und darlegen, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit anderen Worten, der Begründungspflicht wird nur dann entsprochen, wenn in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides nicht nur die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel angeführt sind sondern auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides dargelegt ist. Dabei ist aber nicht von einer überspitzten Förmlichkeit auszugehen, sondern es reicht aus, wenn diese Umstände bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung erkennbar sind (vgl. VwGH 5. Mai 1992, 92/14/0006).

Die Begründung muss zudem die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Überlegungen (*Ritz, BAO-Kommentar*³, § 307 Tz 3) enthalten.

Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. *Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, S 727 und die dort angeführte Judikatur*).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (*u.a. Erkenntnis vom 29. 9. 2004, 2001/13/0135*) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen und bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr. Gleichartige, für einen längeren Zeitraum wirkende Sachverhalte, wie etwa Tätigkeitsarten bilden je Besteuerungszeitraum und je Besteuerungszeitpunkt für sich den maßgeblichen Sachverhalt.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen nach der Rechtsprechung (*u.a. VwGH- Erkenntnisse vom 26. 1. 2006, 2002/15/0076*) die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (= jene Abgabenbehörde, die den Bescheid erster Instanz erlassen hat).

Demnach kann Sache bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter der Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Im gegenständlichen Fall betrafen die Änderungen der Sachbescheide für die eine Wiederaufnahme verfügt wurde (Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2003) ausschließlich die Erhöhung des Einkommens im Ausmaß der Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der Eigentumswohnung.

Die in den Wiederaufnahmsbescheiden der strittigen Jahre angeführte Begründung beschränkt sich auf einen Verweis auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und in der Niederschrift.

Bei der von der Lehre und Rechtsprechung geforderten verständigen Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht bzw. in der Niederschrift lässt sich im Berufungsfall nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht klar und deutlich erkennen,

- welche nachträglich neu hervorgekommenen Tatumstände hervorgekommen sind und
- dass deren Kenntnis im Zeitpunkt der Erstveranlagung bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätte.

Der in Tz. 1 der Niederschrift dargelegte Tatsachenkomplex *"dass eine Vermietung einer Eigentumswohnung in Wien-A,S-Gasse ab 1998 erfolgte, ab dem Jahr 2000 keine Einnahmen sondern nur Ausgaben angefallen sind, die Angabe in den Steuererklärungen, dass ab 2000 eine Sanierung beabsichtigt und eine anschließende Neuvermietung erfolgen sollte und dass im Jahr 2001 Sanierungsarbeiten durchgeführt wurden"* betrifft Umstände, die dem Finanzamt zu den Zeitpunkten der jeweiligen Erstveranlagungen aus den Angaben in den Steuererklärungen und Beilagen vollinhaltlich bekannt waren und somit nicht als neu anzusehen sind.

Die anschließenden Ausführungen, dass "*die Bw. im Zuge des Ergänzungsersuchens im Jahr 2005 mitgeteilt hat, dass die Vermietungsabsicht im Jahr 2004 vorzeitig aufgegeben worden ist*" und "*dass laut Angaben der Bw. bis zum jetzigen Zeitpunkt (= Prüfungstag 1. 12. 2005) die Wohnung nicht vermietet wird*" beinhalten die Information über die Einstellung der Vermietungstätigkeit "seit 2004" (hinsichtlich des konkreten Zeitpunktes fehlen Angaben) und dass dieser Umstand dem Finanzamt im Zuge des Vorhalteverfahrens im Jahr 2005 mitgeteilt wurde.

Als Tatsachen kommen mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche sinnlich wahrnehmbare Umstände (Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften) in Betracht, aber auch innere Vorgänge (Ansichten, Absichten und Gesinnungen). Dass aus einer erst später entstandenen Tatsache, wie die der (vorzeitigen) Beendigung einer Vermietungstätigkeit Rückschlüsse für die vorangeegangenen Perioden bestehenden Absichten abgeleitet werden können, ist zwar möglich, doch bedarf es hierzu eines entsprechenden Beweisverfahrens und einer konkreten Würdigung seitens der Abgabenbehörde.

Die Einstellung der Vermietungstätigkeit im Jahr 2004 stellt zweifellos einen Tatumstand dar, der erst im Jahr 2004 neu entstanden ist.

Der Wortlaut der Ausführungen in der Niederschrift lässt nach Ansicht der Berufungsbehörde keine Interpretation dahingehend zu, dass die neu hervorgetretene Tatsache darin zu erblicken sei, dass in den strittigen Besteuerungsperioden 2000 bis 2003 bereits die Absicht bestanden habe, die Vermietung (nach Sanierung der Wohnung) vorzeitig im Jahr 2004 zu beenden. Wenn das Finanzamt in der Ergänzung zum Vorlagebericht versucht die Bescheidbegründung dahingehend zu präzisieren, dass ein Plan zur Erzielung eines Gesamtüberschusses tatsächlich nie bestanden habe (und daher im Umkehrschluss von vornherein – bereits ab dem Jahr 2000 – eine Einstellung der Vermietung beabsichtigt gewesen sei), ist dem entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde (Betriebsprüfung) in der Niederschrift weder zur behaupteten Beendigung der Vermietung noch zum Umstand, ob und wie ernsthaft die behauptete angestrebte Sanierung und Neuvermietung in den strittigen Zeiträumen seitens der Bw. verfolgt wurde, Feststellungen trifft.

Die Betriebsprüfung zieht vielmehr ausschließlich aus der (nicht in Zweifel gezogenen) Tatsache, dass die Tätigkeit im Jahr 2004 aufgegeben wurde, die Schlussfolgerung, dass ein abgegrenzter Betätigungszeitraum vorliege, in dem kein Gesamtüberschuss erzielt worden sei, was zwangsläufig eine (rückwirkende) Qualifikation als Liebhaberei zur Folge habe.

§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung normiert, dass bei Entstehen von Verlusten aus der Vermietung einer Eigentumswohnung die Betätigung (Vermietung) als Liebhaberei anzusehen

ist. Eine Einkunftsquelleneigenschaft liegt aber dann vor, wenn der Abgabepflichtige den Nachweis (in Form einer Prognoserechnung) erbringt, dass die Betätigung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt.

Nach der Rechtsprechung des Höchstgerichtes (VwGH vom 10. Mai 2001, 95/15/0084, 17. 12. 2001, 95/14/0010) handelt es sich bei der Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei um die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und um keine Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte. Die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung des unbestrittenen Sachverhaltes oder einer eventuell fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände sie veranlasst sind – können bei unveränderter Tatsachenlage - nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigt werden. Die Beurteilung ob Liebhaberei vorliegt, ist überdies keine Vorfrage, sondern eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage.

Im gegenständlichen Fall war dem Finanzamt zu den einzelnen Veranlagungszeitpunkten der strittigen Besteuerungsperioden sowohl die Tatsache, dass die Verluste aus der Vermietung einer Eigentumswohnung resultieren und in den Streitjahren keine Einnahmen erzielt wurden, als auch der Tatumstand, dass die für eine Berücksichtigung als Einkunftsquelle erforderliche Prognoserechnung nicht vorgelegt worden ist, bekannt, weshalb die im Zeitpunkt der Erstveranlagung vorgenommene rechtliche Qualifikation der Vermietungstätigkeit als beachtliche Einkunftsquelle im Hinblick auf die unveränderte Tatsachensituation nicht im Wege der Wiederaufnahme korrigiert werden kann.

Ebensowenig lässt sich im gegenständlichen Fall die verfügte Wiederaufnahme damit rechtfertigen, dass die Vermietung im Jahr 2004 (vorzeitig) eingestellt wurde und bis zur Beendigung kein positiver Gesamtüberschuss erzielt wurde.

Nach der Rechtsprechung reicht das Auftreten von Verlusten für sich allein nicht aus, das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht und damit das Nichtbestehen einer Einkunftsquelle anzunehmen (*VwGH 12. September 1996, 94/15/0064, 0065*).

Abgesehen davon, dass der Tatumstand betreffend die Beendigung der Tätigkeit erst im Jahr 2004 neu entstanden ist und somit lediglich hinsichtlich der nach dem 1.1.2004 durchgeführten Veranlagungen (Besteuerungsperioden 2002 und 2003) eine nachträglich neu hervorgekommene Tatsache darstellen kann, wird festgehalten, dass die bloße Beendigung einer Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung noch keine rückwirkende Änderung der Qualifikation als Einkunftsquelle zur Folge hat.

Wird die entgeltliche Überlassung von Gebäuden (Eigentumswohnungen) insgesamt oder teilweise vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet, so ist für die

Liebhabeurteilung maßgeblich, ob die Einstellung auf gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten oder auf freiwillig planabweichendes Verhalten zurückzuführen ist.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 27. 4. 2000, 99/15/0012) kann eine vorzeitige Beendigung einer Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung auch selbst dann wenn die vorzeitige Beendigung auf Grund von Umständen erfolgt, die keine Unwägbarkeiten darstellen (freiwillige Entscheidung), nur dann zu einer rückwirkenden Beurteilung als Liebhaberei führen, wenn dem Abgabepflichtigen der Nachweis (die Glaubhaftmachung) nicht gelingt, dass die Betätigung nicht von vornherein nur für einen begrenzten Zeitraum geplant war.

Bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen (einschließlich der kleinen Vermietung) können nach der Literatur (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2 Auflage, S. 386, Tz 629 und der dort zitierten Rechtsprechung*) die näheren Umstände der vorzeitigen Einstellung einer Betätigung im Hinblick auf bereits veranlagte Kalenderjahre zur Wiederaufnahme von Amts wegen berechtigende neue Tatsachen darstellen, wenn sie neu hervorgekommen sind und die Abgabenbehörde bei deren Kenntnis für diese Kalenderjahre im Spruch anders lautende Bescheide erlassen hätte.

Für eine Wiederaufnahme erforderliche neu hervorgetretene Tatsachen betreffend die näheren Umstände der vorzeitigen Einstellung der Vermietung wurden im gegenständlichen Fall in der Bescheidbegründung (Niederschrift) nicht aufgezeigt. Die Abgabenbehörde hat es - unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht der Bw. – gänzlich unterlassen, Ermittlungen darüber anzustellen, aus welchen Gründen die Vermietung vorzeitig beendet wurde, ob diese als Unwägbarkeiten zu qualifizieren sind oder ob im Falle der freiwilligen Entscheidung der Nachweis gelingt, dass die Betätigung von vornherein für keinen begrenzten Zeitraum beabsichtigt ist.

Eine richtige rechtliche Beurteilung, ob die vorzeitige Einstellung einer Tätigkeit zu einer rückwirkenden Qualifikation als Liebhaberei führt, setzt aber die Kenntnis der Hintergründe bzw. Ursachen für die Beendigung voraus. Mit anderen Worten, die alleinige Kenntnis, dass die Vermietungstätigkeit im Jahr 2004 eingestellt worden ist, hätte im gegenständlichen Fall auch im Zeitpunkt der Erstveranlagung noch zu keinem anders lautenden Bescheid geführt, da für eine rückwirkende Beurteilung als Liebhaberei die näheren Umstände der vorzeitigen Einstellung von entscheidender Bedeutung sind.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die im Betriebsprüfungsbericht und in der Niederschrift dargelegten Ausführungen keine nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachen hervorbringen, die im Zeitpunkt der Erstveranlagungen nicht geltend gemacht wurden und deren Kenntnis zu anders lautenden Bescheiden geführt hätte, weshalb die

verfügte Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003 nicht rechtmäßig war.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist nach der Lehre (*Ritz, BAO-Kommentar*³, § 307 Tz 3) und ständigen Judikatur des VwGH (u.a. vom 21. 7. 1998, 93/14/0187, 21. 6. 1994, 91/140165, 12. 4. 1994, 90/14/0044) ausschließlich die Prüfung, ob dieses Verfahren aus den von diesem gebrauchten im Bescheid dargelegten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen und Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Würdigung unterziehen.

Es kann somit dahingestellt bleiben, ob und inwieweit das Finanzamt im Vorlageantrag vom 10. Mai 2006 mit den dort darlegten Ausführungen, dass aus den Abgabenerklärungen und Beilagen nicht ersichtlich gewesen sei, wann ein Gesamtüberschuss eintrete und wegen der Nichtvorlage der Prognoserechnung davon auszugehen sei, dass der Plan zur Erzielung eines Gesamtüberschusses tatsächlich nicht bestanden habe, Umstände aufzeigt, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt hätten, weil eine derartige nachträgliche Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens nach der ständigen Rechtsprechung weder durch die Rechtsmittelbehörde noch durch das Finanzamt zulässig ist.

Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde laut herrschender Judikatur (*VwGH-Erkenntnis vom 22. 11. 2006, 2003/15/0141, 26. 11. 2006, 2006/14/0014,0015*) den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufheben.

Da sich die bekämpfte Wiederaufnahme – laut Inhalt des Spruches und der Begründung – im gegenständlichen Fall auf keinen ausreichenden Wiederaufnahmegrund stützte und die Rechtsmittelbehörde nicht befugt ist, fehlende im angefochtenen Bescheid nicht dargelegte Gründe durch neue zu ersetzen oder erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und es waren **die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben**.

2. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 scheiden die vom Finanzamt in

Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet konkret, dass die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 vom 21. September 2001 (für 2000), 2. April 2003 (für 2001), 30. März 2004 (für 2002) und 23. Mai 2005 (für 2003) **wieder aufleben**.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch dann unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (*Ritz, BAO-Kommentar*³, Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 bis 2003 vom 14. Dezember 2005 bzw. 27. März 2006 durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichteten Berufungen wurden somit unzulässig und waren gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es

1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Die Bw. hat in ihren Berufungen vom 19. Jänner 2006 und 28. April 2006 keinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt, sondern erst in dem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 31. Mai 2006. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 11. Mai 2005, 2001/13/0039; 24. 3. 2004, 98/14/0179; 23. 4. 2001, 96/14/0091) kann jedoch der Anspruch auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht durch einen nachträglichen Antrag begründet werden. Der Antrag war somit nicht rechtzeitig.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Juni 2007