



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2003 und 2004
- 2) Aufhebung nach § 299 BAO der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005
- 3) Umsatzsteuer 2004 und 2005 und Einkommensteuer 2003 bis 2005

entschieden:

Die Wiederaufnahms- und Aufhebungsbescheide werden aufgehoben.

Soweit sich die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 und Einkommensteuer 2003 bis 2005 richten, werden sie als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist selbständiger Buchhalter und überdies Gesellschafter-Geschäftsführer einer Wirtschaftstreuhand-GmbH. Seine steuerliche Vertreterin teilte dem Finanzamt am 31.1.2003 mit, dass ihr Mandant seit **1.1.2003** ein Objekt, das zuvor von ihm selbst angemietet wurde, zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vermietet habe. In einem weiteren Schreiben vom 18.11.2004 führte sie aus, dass ihr Mandant seit **21.10.2004** ein Objekt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vermietet habe, das der nunmehrige Mieter seit 21.10.2003 prekaristisch genutzt habe.

Bei der Veranlagung 2003 erklärte der Bw. einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung von 3.364,12 €, der sich aus AfA (286,07), Fremdfinanzierungskosten (2.769,17) und Gebühren (308,88) zusammensetzt.

Über Vorhalt des Finanzamtes übermittelte der Bw. den Kaufvertrag vom 21.10.2003, demzufolge der Bw. die Liegenschaft KG 01234 X. EZ 4321 mit der Grundstücksadresse A2 sowie zwei Superädifikate auf einer Nachbarliegenschaft zu einem Gesamtkaufpreis von 205.000 € erworben hat.

Der Kaufpreis teilt sich wie folgt auf:

Grund und Boden – Baufläche (begrünt): 719 m² à 234,35 €, d.s. 168.500 €; Gebäude 1 mit Wohnnutzfläche 15 m² à 700 €, d.s. 10.500 €, Gebäude 2 mit Wohnnutzfläche 40 m² à 650 €, d.s. 26.000 €.

Weiters haben die Verkäufer die Pachtrechte an der Liegenschaft, auf der sich die Superädifikate befinden, ebenfalls per 21.10.2003 an den Bw. übertragen. Dieser hat sodann mit Vertrag vom 18.6.2004 mit Wirksamkeit ab 1.1.2004 den Pachtvertrag mit dem Verpächter auf weitere 10 Jahre verlängert. Nach Punkt II des Vertrages erfolgt die Bestandgabe zur Benutzung des Bestandgrundes als Haus und Garten (Böschung zur Bahn) und Zupachtung zum Eigengrund. Als jährlicher Bestandzins wurde ein Betrag von € 671 (wertgesichert) vereinbart. Nach Punkt VII des Vertrages ist jede Bauführung sowie jeder Zu-, Auf- oder Umbau auf dem Bestandgrund ohne schriftliche Zustimmung des Bestandgebers verboten.

Der Bw. teilte dem Finanzamt weiters am 15.7.2005 mit, dass in den Jahren 2003, 2004 und 2005 das Grundstück mit den darauf befindlichen Häusern prekaristisch gegen Kostenersatz zur Nutzung überlassen worden sei/werde; ab dem Jahr 2006 nach abgeschlossener Sanierung der Häuser (wie Vorbereitung zu Kanalanschluss, Rodungen nach Baumschäden am Haupthaus und Wegfall der Beeinträchtigungen wie zB Wassereintritte, Abflussschaden u.a.) werde die Liegenschaft vermietet. Die Kosten für die Jahre 2003, 2004 und 2005 würden im Dezember 2005 vorgeschrieben.

Die jährliche Pacht für den Garten betrage ab 2006 1.328 € netto zuzüglich 1.300 € netto für die Wohnnutzfläche exklusive Betriebskosten.

Die Veranlagung 2003 erfolgte zunächst erklärungsgemäß.

In einer Beilage zu den Einkommensteuererklärungen 2004 und 2005 machte der Bw. 2004 Werbungskosten in Höhe von 9.382,49 € (AfA: 572,14, übrige Werbungskosten: 8.810,35) und 2005 von 2.890,93 € (AfA: 572,14, übrige Werbungskosten: 2.485,68) geltend. 2005 wurden erstmals Einnahmen von 166,89 € angegeben.

Die Veranlagung dieser beiden Jahre erfolgte wiederum erklärungsgemäß.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 16.5.2007 verwies der Bw. am 9.7.2007 zunächst auf das Schreiben vom 15.7.2005. Er ergänzte sein Vorbringen sodann wie folgt:

„Bei der Vermietung und Verpachtung des Objektes in A-1111 X., A2 wurden Herrn Mag. W., p.A. B-gasse, die fakturierten Beträge zuzüglich 10% MWSt (Wohnnutzung) in Rechnung gestellt...

Die Kosten für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sowie 2006 wurden per Dezember 2006 vorgeschrieben - wie folgt:

für 2003 / 2004 und 2005 präkaristische Nutzung

Euro 5 verrechenbare BK für 2003

Euro 94,33 verrechenbare BK für 2004

Euro 133,01 verrechenbare BK für 2005

Euro 433,33 verrechenbare BK 2006 (inkl. Pauschale BK in Höhe von 183,33 für 2007)

Euro 1.328,00 Pauschale für den Zeitraum bis 31.12.2006 (ohne Betrag von Euro 1.300,-- nach Unbenutzbarkeit nach Wasserschaden (Dach))

Euro 1.993,67 netto Summe zuzüglich 10% MWSt

Euro 2.193,04 brutto

Im Jahr 2004 wurden aus Sicherheitsgründen Bäume entfernt, die auf das Gebäude / das Dach zu stürzen drohten, respektive dort nach einem Sturm bereits einen Schaden angerichtet hatten. Eine Dachsanierung wurde beauftragt, die jedoch außer in einer Materiallieferung und provisorischen Deckung des Daches nicht weiter fortgesetzt wurde, da dann das Dach auf einer anderen Stelle auf Grund von "schleichenden" Wasserschäden eingestürzt/eingebrochen ist. Eine Anzahlung wurde als pauschaler Schadenersatz wegen Nichtdurchführung des Auftrages von Auftragnehmer angenommen. Hinderungsgründe von Seite des Auftraggebers bei gleichzeitiger Bereitschaft des Auftragnehmers zu Leistungserbringung, hätte prinzipiell die laut KV veranschlagte Summe als Zahlung verursacht. Das konnte noch abgewendet werden.

Nachdem die geplanten Sanierungsmaßnahmen für das Gebäude nach den Regen-/Schäden neuerlich erhoben wurden und dabei festgestellt wurde, daß es sich dabei wirtschaftlich nicht mehr auszahlen wird, den veranschlagten Betrag zu investieren, wurde die Sanierung nicht weiter durchgeführt, sondern das sanierungsbedürftige Haus in Folge im Jahr 2006 (nach Bauanzeige im behördlichen Konsens) geschliffen, wodurch auch keine weiteren (geplanten) Einnahmen aus der V&V des größeren der beiden Häuser erzielt werden konnten.

Der entstandene Regenschaden am Eigentum / an den Möbeln wurde von Herrn Mag. W. (whf.: B-gasse - bisher präkaristisch nutzend - eingewandt:

Den Betrag in Höhe von 2.193,04 Euro (inkl. 10% MWSt) wurde am 28.12.2006 bar an mich gezahlt. Die Umsatzsteuer dafür wurde auch mit 12/2006 abgeführt.

Das Objekt A-1111 X., A2 wurde mir mit 30.06.2007 zurückgestellt.

Für den Zeitraum bis 30.06.2007 wurde die Miete/Pacht einvernehmlich mit Euro 600,00 netto (zuzüglich 10% MWSt) festgesetzt und ist dzt. noch offen.

Um einen neuen Mieter bemühe ich mich derzeit und habe in Eigenregie ich das zweite auf der Liegenschaft befindliche kleinere Haus bereits teilweise adaptiert und eine entsprechende Stromzuleitung dem Stand der Technik angepaßt, den Gartenzaun wie den Wasserschacht repariert (Einstieg mit Schachtdeckel mit Rahmen aus Altbestand mußte nach Frostscha den neu armiert werden) und sanierte die Grünfläche (Niveauausgleich, Flurschaden nach Abriß). Damit kann nun der Grund mit dem kleinen Gartenhaus wieder voraussichtlich ab 09/2007 der Vermietung und Verpachtung zugeführt werden.

Interessenten wurden mir von ... Maklern bei Gesprächen im Februar/März angekündigt, jedoch wird für Besichtigungstermine auf den Abschluss der Planung des Gartens gewartet (optische = verhandlungstechnische Gründe).

Für die kleinere Wohnfläche wird ein Betrag von ~ Euro 500,00 netto (min.) vorgeschrieben werden. Die Pacht für den Grund bleibt indexangepasst wie erwähnt."

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und hob die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 gemäß § 299 BAO auf.

Die Begründung der Wiederaufnahmsbescheide lautete:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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 Begründung der Aufhebungsbescheide lautete:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

In den mit den verfahrensrechtlichen Bescheiden verbundenen neuen Sachbescheiden anerkannte es die im Zusammenhang mit den obigen Liegenschaften stehenden Werbungskosten und Vorsteuern mit folgender Begründung nicht:

„Aufgrund der vorgelegten Stellungnahme zum Vorhalt v. 16.05.2007 betreffend Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft 1111 X., A2 wurde festgestellt, dass aus dieser Tätigkeit (im außerbetrieblichen Bereich) in einem überschaubaren Zeitraum (2003-2006) kein Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wurde.

Die Überschußerzielungsabsicht ist somit nicht erkennbar, die geltend gemachten Verluste können steuerlich nicht anerkannt werden. Die Vorsteuer wurde aufgrund der vorgelegten Aufstellungen gekürzt. Auf die Liebhabereiverordnung wird verwiesen.“

Die vom Bw. eingebrachten Berufungen richteten sich wörtlich „gegen die ergangenen Bescheide vom ... für die VA 2003 (bzw. 2004 und 2005) zu USt und ESt und Aufhebung gem § 299 und § 303“. Er legte der Berufung zwei Planrechnungen bei. Die Planrechnung 1 beziehe sich auf die Vereinbarung zu Prekarium und Miete/Pacht mit Mag. W, die Planrechnung 2 auf die ab 10/2007-01/2008 stattfindende Vermietung/Verpachtung.

Das Finanzamt verweise auf die Liebhabereiverordnung und verkenne dabei, dass der Bw. jeweils bemüht gewesen sei, die Kosten von Anfang an entsprechend der Einkünfteerzielungsabsicht (die immer vorgelegen sei und vorliege) so gering wie möglich zu halten. Wenn er die Vermietung mit der Anschaffung im Jahr 2003 ohne die zwischenzeitige Zurverfügungstellung im Rahmen des Prekariums sowie der Vermietung mit ab 2005 wie auch 2006 erst mit 2007 nach Abschluss aller Arbeiten begonnen hätte, wäre ein viel größerer Verlust entstanden und auch die Möglichkeit der Vermietung des Objekts in nicht saniertem Zustand viel schwieriger gewesen. Auch verkenne das Finanzamt, dass es sich hierbei um zwei Mietobjekte handle, wovon das eine aus Schadensgründen abgetragen habe werden müssen, da eine Sanierung nicht wirtschaftlich gewesen wäre. Der neue Mieter/Pächter sei nach Klärung mit dem Verpächter über die Möglichkeit, den gepachteten Grundteil an diesen weiterzugeben im Rahmen der Vermietung des Eigengrundes, berechtigt, ein Haus auf eigene Kosten auf

dem Grund gegen Zahlung eines höheren Miet/Pachtzinses zu errichten, das nach der Miet/Pachtzeit entweder abgetragen werde (auf Kosten des Mieters/Pächters) oder in das Eigentum des Bw. ohne Kostenersatz übergehen solle. Im Falle eines Kostenersatzes (dies sei noch in Verhandlung) werde ein Teil des höheren Miet/Pachtzinses allfällig auf die Summe angerechnet.

Das Finanzamt schränke den Beobachtungszeitraum in der Begründung auf die Jahre 2003 bis 2006 ein und verweise auf die Liebhabereiverordnung. Das Finanzamt sei bereits im Zeitpunkt der jeweiligen Erstveranlagungen durch persönliche Vorsprachen wie auch schriftliche Mitteilungen über den Verlauf der Vermietung und Verpachtung im Zeitpunkt der jeweiligen ursprünglichen Erstbescheiderstellung informiert worden, wodurch keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien und sich die ursprünglichen Prognosen, bis auf die durch Schaden bedingte Abtragung des einen Gebäudes, keine Änderungen eingetreten seien. Dieser Schaden sei erst im Jahre 2006 festgestellt worden.

In beiden Prognoserechnungen ergebe sich ein positives Ergebnis über einen entsprechenden Zeitraum.

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz übermittelte der UFS dem Bw. folgendes Schreiben:

„Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die Liegenschaft A2 nach ihrem Erwerb zumindest in den Jahren 2003 bis 2005 prekaristisch genutzt wurde. Da Sie allerdings in der Vorhaltsbeantwortung vom 9.7.2007 schreiben, dass Ihnen die Liegenschaft mit 30.6.2007 zurückgestellt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass eine prekaristische Nutzung (offenbar durch Mag. W.) noch bis zu diesem Termin erfolgt ist.

Sie werden gebeten, die entsprechende Vereinbarung vorzulegen. Sollte die Bittleihe nicht schriftlich abgeschlossen worden sein, werden Sie gebeten, die wesentlichen Inhalte der Vereinbarung darzulegen.

Weiters werden Sie gebeten, den nunmehr (offenbar 2008) abgeschlossenen Miet- bzw. Pachtvertrag zu übermitteln.

Ist es ferner zutreffend, dass das Prekarium beide Häuser, also auch das 2006 abgerissene, umfasste, wohingegen sich der nunmehrige Mietvertrag auf das ca. 15 m² umfassende Gartenhaus bezieht?

Die von Ihnen erstellten Prognoserechnungen weisen weiters folgende Unklarheiten auf:

- Der Verlust 2005 laut Prognoserechnung beträgt € 1.568,20. Der tatsächliche Verlust lt. Ihrer Steuererklärung beträgt hingegen € 2.890,93.
- In Ihrer oben zitierten Vorhaltsbeantwortung vom 9.7.2007 geben Sie an, Sie hätten das kleinere Haus bereits teilweise adaptiert und sanierten die Grünfläche. In welchen Jahren haben die Sanierungsarbeiten ihren Niederschlag gefunden? 2007 sind jedenfalls keinerlei entsprechenden Aufwendungen ersichtlich.
- Sie haben die Liegenschaft zumindest teilweise fremdfinanziert erworben und haben auch die beiden ersten Jahre Zinsaufwendungen abgesetzt. Per 31.12.2003 haftet noch ein Kapital von € 185.165 aus. Da nicht angenommen werden kann, Sie hätten das Darlehen (planmäßig) bereits vollständig zurückgezahlt, werden Sie gebeten, eine Bestätigung über die ab 2004 bezahlten Zinsen zu übermitteln.
- Nach Ihrer Prognoserechnung 2 wird die Miete und Pacht ab 2008 in Summe € 3.000 netto = € 3.300 brutto betragen. In Ihrer Prognoserechnung fehlt allerdings die bezahlte Umsatzsteuer als Aufwandposition.

- Es ist bei einem nicht neuerbauten Haus anzunehmen, dass während des Prognosezeitraums höhere Aufwendungen für Reparaturen anfallen. In Ihrer Prognoserechnung fehlt allerdings jeder diesbezügliche Posten.

Es wird Ihnen Gelegenheit geboten, hierzu Stellung zu nehmen und die Prognoserechnung gegebenenfalls zu adaptieren.“

Der Bw. beantwortete am 30.4.2008 das Schreiben wie folgt:

„Einleitung

Im Jahr 2003, 2004 und 2005 wurde das Grundstück mit den darauf befindlichen Häusern präkaristisch gegen Kostenersatz zur Nutzung überlassen und ab dem Jahr 2006, nach abgeschlossener Sanierung (wie: Vorbereitungen zu Kanalanschluß, Rodungen nach Baumschäden am Haupthaus und Wegfall der Beeinträchtigungen wie z.B.: Wassereintritte, Abflußschaden u.a.) der Häuser sollte die Liegenschaft samt Häusern vermietet werden.

Es war danach vorgesehen, dass der bisherige Präkariumnehmer ein Baurecht erhält.

Beim Präkarium und der Vermietung und Verpachtung des Objektes in A-1111 X., A2 wurden Herrn Mag. W., p.A. B-gasse, die fakturierten Beträge zuzüglich 10% MWSt (Wohnnutzung) in Rechnung gestellt. Diesbezüglich wurde keine schriftliche Vereinbarung getroffen, da auch die mündliche Vertragsqualität für beide Seiten Geltung hat und berufliche Aspekte auch für die jeweilige Einhaltung von gegebenen Worten spricht.

In den Jahren 2003 / 2004 und 2005 war eine präkaristische Nutzung und in den Jahren 2006 und 2007 eine Vermietung/Verpachtung (wie in Korrespondenzen bereits angeführt).

Die Kosten für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sowie 2006 wurden per Dezember 2006 vorgeschrieben - wie folgt und bezahlt:

für 2003 / 2004 und 2005 präkaristische Nutzung wie Vermietung 2006 und 2007 (wie in Korrespondenzen bereits angeführt).

Euro 5 verrechenbare BK für 2003

Euro 94,33 verrechenbare BK für 2004

Euro 133,01 verrechenbare BK für 2005

Euro 433,33 verrechenbare BK 2006 (inkl. Pauschale BK in Höhe von 183,33 für 2007)

Euro 1.328,00 Pauschale für den Zeitraum bis 31.12.2006 (ohne Betrag von Euro 1.300,-- nach Unbenutzbarkeit nach Wasserschaden (Dach))

Euro 1.993,67 netto Summe zuzüglich 10% MWSt

Euro 2.193,04 brutto

Den Betrag in Höhe von 2.193,04 Euro (inkl. 10% MWSt) wurde am 28.12.2006 bar an mich gezahlt. Die Umsatzsteuer dafür wurde auch mit 12/2006 abgeführt.

Für den Zeitraum bis 30.06.2007 wurde die Miete/Pacht einvernehmlich mit Euro 600,00 netto (zuzüglich 10% MWSt) festgesetzt und ist dzt. noch offen (wie bereits in den Ergänzungen angeführt)

Im Jahr 2004 wurden aus Sicherheitsgründen Bäume entfernt, die auf das Gebäude / das Dach zu stürzen drohten, respektive dort nach einem Sturm bereits einen Schaden angerichtet hatten.

Eine Dachsanierung wurde beauftragt, die jedoch außer in einer Materiallieferung und provisorischen Deckung des Daches nicht weiter fortgesetzt wurde, da dann das Dach auf einer anderen Stelle auf Grund von "schleichenden" Wasserschäden eingestürzt/eingebrochen ist. Eine Anzahlung wurde als pauschaler Schadenersatz wegen Nichtdurchführung des Auftrages von Auftragnehmer angenommen. Hinderungsgründe von Seite des Auftraggebers bei gleichzeitiger Bereitschaft des Auftragnehmers zu Leistungserbringung, hätte prinzipiell die laut KV veranschlagte Summe als Zahlung verursacht. Das konnte noch abgewendet werden.

Der entstandene Regenschaden am Eigentum / an den Möbeln wurde von Herrn Mag. W. (whf.: B-gasse - bisher präkaristisch nutzend - eingewandt:

Nachdem die geplanten Sanierungsmaßnahmen für das Gebäude nach den Regen-/Schäden neuerlich erhoben wurden und dabei festgestellt wurde, daß es sich dabei wirtschaftlich nicht mehr auszahlen wird, den veranschlagten Betrag zu investieren, wurde die Sanierung nicht weiter durchgeführt, sondern das sanierungsbedürftige Haus in Folge im Jahr 2006 (nach Bauanzeige im behördlichen Konsens) geschliffen, wodurch auch keine weiteren (geplanten) Einnahmen aus der V&V des größeren der beiden Häuser erzielt werden konnten.

Das Haupthaus wurde nach einem Schaden (Dachsporen nach Wassereintritt defekt) und wirtschaftlicher Unrentabilität der Sanierung abgetragen.

Das Objekt A-1111 X., A2 wurde mir mit 30.06.2007 zurückgestellt.

(Der Verpächter) wurde über die Projekte informiert und um eine allfällig notwendige Zustimmung gebeten, um rechtliche Formalitäten einzuhalten.

Da sich leider diese Planungen auf Grund privater Gegebenheiten des Präkariumnehmers zerschlagen haben wurde in Folge ein Mieter / Pächter gesucht und anschließend gegen eine jährliche Pacht für den Garten (beträgt ab 2006 jährlich in Höhe von Euro 1.328,00 netto zuzüglich Euro 1.300,00 netto für die Wohnnutzfläche des kleineren Teils exklusive Betriebskosten (Grundsteuer und Wasserbezugsgebühr und Strom) verpachtet/vermietet.

Mit der Stadt-Gemeinde X. wurde vereinbart, dass die anfallenden Kosten für Kanal und Müll dzt. nicht vorgeschrieben werden, da eine "Gartennutzung mit Gartenhaus" vorliegt um auch hier die Kosten einzuschränken.

In teilweise Eigenregie habe ich das zweite auf der Liegenschaft befindliche kleinere Haus bereits teilweise adaptiert und eine entsprechende Stromzuleitung dem Stand der Technik angepaßt, den Gartenzaun wie den Wasserschacht repariert (Einstieg mit Schachtdeckel mit Rahmen aus Altbestand mußte nach Frostscha den neu armiert werden) und sanierte die Grünfläche (Niveauausgleich, Flurschaden nach Abriß).

Immer stand im Vordergrund die Liegenschaft der Gewinnerzielung im Rahmen der Vermietung zuzuführen.

Eine zukünftige Vermietung stellt sich anscheinend wie besprochen heraus, hätte die angefallen Kosten als Anlaufverluste akzeptiert.

Da ich aber immer getrachtet habe und trachte gerade keine Verluste zu erwirtschaften, ist es nun so, dass ich durch die präkaristische Vergabe, die mir zumindest die Betriebskosten ersetzt hat, schlechter gestellt werden soll, als durch von Anfang bekanntgegebene Verluste im Rahmen der V&V ?

Das ist mir nicht verständlich.

Interessenten wurden mir von Klosterneuburger Maklern bei Gesprächen angekündigt.

Für die kleinere Gebäudenutzfläche wurde vereinbart, dass mindest einen Betrag von ~ Euro 500,00 netto (min.) vorgeschrieben wird.

Die Pacht für den Grund sollte dann indexangepaßt wie erwähnt bleiben (min.).

Ich habe mich wie bereits erwähnt um einen neuen Mieter bemüht, der betraute Immobilienmakler ist aber leider an Leukämie erkrankt und verstorben !

Die Liegenschaft ist nun mit der Liegenschaft A4 gemeinsam vermietet - siehe auch beiliegende Unterlagen der Anlage - einen diesbezüglichen Mietvertrag gibt es wie besprochen nicht in schriftlicher Form.

Zu der Frage der Unterschiede der Prognose zur realen Veranlagung 2005 ist wie besprochen darin zu sehen, dass die Prognose vorab erstellt wurde und ich diese wie erbeten in den 2 mir vorliegenden erstellten Fassungen an das FA zur Kenntnis übermittelt habe, ohne irgendwelche Daten zu verändern oder/und zu beschönigen.

Dies allein sollte für die ehrliche Absicht meiner Anliegen sprechen, wie ich dies bereits mit Ihnen erörtert habe.

Zu den angeführten Unklarheiten - die bereits telefonisch kurz besprochen wurden:

Die Differenz die nicht in der Prognose erfasst ist, sind Aufwendungen zur Behebung des Wassereintrittes, für Streusplitt und andere Kleinbeträge der laufenden Instandsetzungsarbeiten sowie Bankspeisen die mir 2005 verrechnet wurden.

Die Sanierung erfolgte im Jahr 2007 in Großteils Eigenregie und kann daher in der Prognose nicht enthalten sein.

Ich habe den Kredit im Jahr 2004 rückerstatten können und die im Jahr 2004 angefallenen Spesen der Kontenschließung wurden mir refundiert, da die Austragung und Löschung von Seite der Bank lange andauerte und für die Verzögerungen aufgekommen ist. Gegenüber der Bank konnte ich nach Verhandlungen die angefallenen Zinsen reklamieren und habe die in der Prognose im Jahr 2004 angeführte Zinsbelastung (welche für das für VA 2003 ist) erst im VA 2004 definitiv vorgeschrieben erhalten, jedoch nicht im VA 2003 und VA 2004 geltend gemacht auf Grund der in Aussicht gestellten Guttschrift.

Die in der Prognose angeführten 3300,-- stammen noch aus dem Bereich der Vermietung mit Baurecht ($1.328,-- + 500,-- + 1.797,50 = 3.625,50$ und gerundete 90 % = 3.300,--) wie besprochen und ich habe die bezahlte Umsatzsteuer (=Vst) und die an das FA abzuführende Umsatzsteuer wie die vereinnahmte Umsatzsteuer nicht angesetzt, sondern bin von netto 3.300,-- ausgegangen, da die vereinnahmte USt auch wieder an das FA abzuführen ist und die VSt Beträge sind nach Verausgabung wieder als Erlös anzusetzen. Somit Beides ~ 0,--.

Selbst wenn ich nun den untersten Betrag von Euro 1.328,00 + 500,-- ohne 1,03 % jährlicher Anpassung ansetze ergibt sich ein Überschuss nach 20 Jahren bei Ansatz von 10,-- Euro/m² p.a. verbaubarer Fläche mit Euro 1.790,75 p.a. zuzüglich für das Baurecht."

(Dem Schreiben war an dieser Stelle eine adaptierte Prognoserechnung beigegeben.)

„Es ist richtig dass die Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten bei älteren Häusern voraussichtlich größer sind/sein werden.

Da diese aber für die vorhandenen Bauten vom Mieter zu tragen sind, vielleicht bis auf Ausnahme des Daches, welches gerade neu eingedeckt wurde, unter Verwendung einer Abdeckung mit Folie und einer Isolationsbeschichtung. Sind bei normalem Gebrauch, normalem Wetter und keinen Umweltereignissen schädlicher Art, für die nächsten 25 Jahr mit keinen diesbezüglichen Aufwendungen ausser laufenden Aufwendungen von Seite des Eigentümers (mir) zu rechnen. Auch habe ich jeweils in den Prognoserechnungen angeführt, dass die Beträge exklusive kalkuliertem Erhaltungsaufwand sind und dies mit dem Vermerk versehen "- Mieter/Pächter", wobei diese dann von diesem zu tragen sind.

Zu Ihrem Ersuchen habe ich oben die Prognoserechnung soweit neu an das oben Gesagte angepasst und dies im vorsichtigen Bereich und ohne Schönung von Einnahmen und Ausgaben..."

Hingewiesen wird zuletzt darauf, dass die in diesem Schreiben angeführte Liegenschaft A4 die Nachbarliegenschaft von A2 ist. Der Bw. ist in A4 seit seiner Geburt mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Am 5.12.2007 hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder an diesem Ort die ordnungsgemäße Meldung einer Zweigstelle der Wirtschaftstreuhand GmbH, bei der der Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer tätig ist, mit dem Bw. als Zweigstellenleiter bestätigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umfang der Anfechtung

Wie im Sachverhaltsteil ausgeführt, richten sich die Berufungen „gegen die ergangenen Bescheide vom ... für die VA 2003 (bzw. 2004 und 2005) zu USt und ESt und Aufhebung gem § 299 und § 303“. Bezüglich Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO enthalten die Berufungen keine eigenständigen Ausführungen. Da aber der Grund für eine Aufhebung nach § 299 BAO ist, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist, und die Ausführungen des

Bw. zu den Sachbescheiden darlegen wollen, dass keine inhaltliche Rechtswidrigkeit der Bescheide vorliegt, kann unter Bedachtnahme auf die Kopfzeile der Berufungen gerade noch erkannt werden, dass Anfechtungsgegenstand auch die Aufhebungsbescheide nach § 299 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 sind.

Ähnliches gilt für die Wiederaufnahmsbescheide; die Berufungen enthalten aber diesbezüglich zumindest die Aussage „wodurch keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind“, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass auch die Wiederaufnahmsbescheide angefochten werden.

2. Verfahrensrechtliche Rechtsgrundlagen

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Durch die Aufhebung des aufgehobenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO 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 sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

3. Sachverhalt

Es sei nochmals auf die Begründung der angefochtenen Bescheide verwiesen:

Wiederaufnahmsbescheide:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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.“

Aufhebungsbescheide:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Sachbescheide:

„Aufgrund der vorgelegten Stellungnahme zum Vorhalt v. 16.05.2007 betreffend Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft 1111 X., A2 wurde festgestellt, dass aus dieser Tätigkeit (im außerbetrieblichen Bereich) in einem überschaubaren Zeitraum (2003-2006) kein Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wurde.

Die Überschüßerzielungsabsicht ist somit nicht erkennbar, die geltend gemachten Verluste können steuerlich nicht anerkannt werden. Die Vorsteuer wurde aufgrund der vorgelegten Aufstellungen gekürzt. Auf die Liebhabereiverordnung wird verwiesen.“

4. Rechtlich folgt daraus:

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des VwGH, dass im Berufungsverfahren nur der im Wiederaufnahmsbescheid herangezogene Wiederaufnahmsgrund zu überprüfen ist. Der „Austausch“ des Wiederaufnahmsgrundes durch einen anderen ist unzulässig (sh. VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023). Diesfalls ist der Begründungsmangel nicht sanierbar, der Wiederaufnahmsbescheid ist aufzuheben; das Finanzamt ist aber nicht gehindert, in Anschluss daran einen neuen Wiederaufnahmsbescheid zu erlassen, der den zutreffenden Grund anführt.

Analoges gilt auch gemäß überwiegender und überzeugender Rechtsprechung des UFS (sh. UFS 22.9.2008, RV/0466-F/07 mwN), wenn ein Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO einen unzutreffenden Aufhebungsgrund anführt (oder die Angabe eines solchen Grundes überhaupt vermissen lässt).

Misst man die Wiederaufnahms- und Aufhebungsbescheide an diesen Kriterien, so ergibt sich, dass diese Bescheide nur die Zitierung des Gesetzeswortlautes als Begründung enthalten. Worin die neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel zu sehen sind, bzw. weshalb sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist, wird nicht angeführt.

Nichts anderes würde sich ergeben, wenn man – trotz mangelnden Verweis hierauf – die Begründung der Sachbescheide in Einheit mit der Begründung der verfahrensrechtlichen Bescheide sehen würde; dass in einem überschaubaren Zeitraum (2003-2006) kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wurde, lässt sich nämlich nicht mit der ebenfalls zitierten Liebhabereiverordnung in Einklang bringen, die bei Vermietungen nach § 2 Abs. 2 Z 3 LiebhVO gemäß Abs. 4 grundsätzlich einen Beobachtungszeitraum von 20-23 Jahren ansetzt. Somit würde auch die Begründung der Sachbescheide – wäre sie in der Begründung der verfahrensrechtlichen Bescheide enthalten – unzureichend sein.

Die Wiederaufnahms- und Aufhebungsbescheide waren daher aufzuheben; da dadurch die Sachbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, waren die Berufungen – soweit sie sich gegen diese Bescheide richten – als unzulässig geworden zurückzuweisen.

5. Hinweis für das weitere Verfahren

Auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Einnahmen sind ihrem Wesen nach Werbungskosten, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Einnahmen und somit

einer Einkunftsquelle besteht (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134 mwN). Werbungskosten können nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; 7.10.2003, 2001/15/0085; 30.4.2003, 98/13/0127; 4.6.2003, 99/13/0173) also uU bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten ist diesfalls, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Wesentlich dabei ist, dass die Überprüfung, ob dies der Fall ist, im Vorfeld der Liebhabereibeurteilung angesiedelt ist (sh. Jakom/Lenneis § 4 Rz 276). Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Vorwerbungskosten gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn erzielt werden (VwGH 28.5.08, 2008/15/0013 mwN).

Bei Betrachtung des Verfahrensganges ist es zweifelhaft, ob der Bw. tatsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen wollte. Diese Zweifel werden durch die divergierenden Prognoserechnungen und auch durch den Umstand bestärkt, dass sich die in Rede stehenden Liegenschaften in unmittelbarer Nachbarschaft eines bisher offensichtlich privat genutzten Grundstückes des Bw. befinden, was auf eine zumindest private **Mit**veranlassung spricht. Auch die nunmehrige angebliche Vermietung spricht nicht für den Standpunkt des Bw., da Mieter offensichtlich eine ihm nahe stehende GmbH ist und nicht sehr wahrscheinlich ist, dass die Voraussetzungen für Verträge zwischen einander Nahestehenden erfüllt sind. Überdies ist anzuführen, dass der behauptete Mietvertrag augenscheinlich in Reaktion auf die Vorgangsweise des Finanzamtes abgeschlossen wurde und die weitwendigen (zT wortidenten) Ausführungen des Bw. in den Schreiben vom 9.7.2007 und 30.4.2008 den tatsächlichen Sachverhalt eher verbergen als erhellen.

Sollte also angenommen werden können, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände nicht als klar erwiesen angesehen werden kann, könnten die geltend gemachten Verluste sowie Umsätze und Vorsteuern nicht anerkannt werden, ohne dass überprüft werden müsste, ob Liebhaberei vorliegt.

Hingewiesen wird aber darauf, dass auch in diesem Fall die Erzielung eines Gesamtüberschusses auf Basis der nunmehr vorliegenden Prognoserechnung unwahrscheinlich ist, da

Vermietungsgegenstand nunmehr auch die bisher privat genutzte Liegenschaft A4 ist und daher aus den prognostizierten Einnahmen der diese Liegenschaft betreffende Anteil ausgeschieden werden müsste.

Wien, am 27. November 2008