



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 14

GZ. RV/0697-S/07,
miterledigt RV/0520-S/08

RV/0395-S/09

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von Bw., vertreten durch Dippold-Haas & Partner Steuerberatungs OEG, 8600 Bruck an der Mur, Koloman Wallisch-Platz 23/II, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1998 bis 2007 entschieden:

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

Begründung

1) Verfahren:

Die Berufungswerber (Bw.) erklärten in den Jahren 1998 bis 2007 Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung einer in ihrem gemeinsamen Eigentum befindlichen Liegenschaft in Eugendorf. Das Finanzamt veranlagte die Werbungskostenüberschüsse bis zum Jahr 2005 vorerst erklärungsgemäß und erließ darüber vorläufige Feststellungsbescheide. Anlässlich der Veranlagung des Jahres 2006 wurden die Bw. aufgefordert, eine Prognoserechnung vorzulegen. Dabei wurde von den Bw. mitgeteilt, dass trotz jahrelanger Mietersuche kein Mieter mehr gefunden werden konnte. Die Vorlage einer Prognoserechnung sei daher nicht möglich. Das Objekt solle verkauft werden.

Das Finanzamt erließ in der Folge für die Jahre 1998 bis 2006 endgültige Feststellungsbescheide, in denen die erklärten Werbungskostenüberschüsse nicht anerkannt wurden, sondern die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € Null festgestellt wurden. Da diese Feststellungsbescheide nicht ordnungsgemäß zugestellt worden waren, wurde die dagegen eingebrachte Berufung als unzulässig zurückgewiesen. Das Finanzamt erließ am 8.10.2007 neuerlich endgültige Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2006 sowie am 4.9.2008 neue endgültige Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999. Die dagegen eingebrachten Berufungen, in der die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragten, wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Der Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 2007 wurde am 22.4.2009 als vorläufiger Bescheid erlassen. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde ebenfalls ohne Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat übersandte an den steuerlichen Vertreter der Bw. am 27.8.2008 einen detaillierten Fragenkatalog und ersuchte um eine ausführliche Darstellung des Sachverhaltes. Mit Antwortschreiben vom 31.10.2008 wurden diverse Schriftstücke, Kopien von amtlichen Bescheiden, Schriftverkehr des Rechtsanwaltes der Bw. etc. vorgelegt. Zur weiteren Klärung des Sachverhaltes wurde am 13.1.2009 ein Erörterungstermin abgehalten, an dem neben dem steuerlichen Vertreter Frau R. teilnahm. Ihr Ehegatte war aus gesundheitlichen Gründen an der Teilnahme verhindert.

Da der Gesundheitszustand des Herrn R. eine Teilnahme an einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht zuließ, wurde vereinbart, mit der Anberaumung derselben noch einige Wochen zu warten. In der Zwischenzeit beauftragten die Bw. nur für das Berufungsverfahren einen anderen steuerlichen Vertreter, der seine Vollmacht beim Unabhängigen Finanzsenat vorlegte. Im Zuge eines Gespräches vor dem Unabhängigen Finanzsenat über den berufungsgegenständlichen Sachverhalt und die Rechtsfolgen teilte ihm die Referentin ihre Bedenken mit und dass es nach wie vor nicht gelungen sei, den Sachverhalt in entscheidenden Punkten zu klären. Der steuerliche Vertreter sagte zu, nach einem ausführlichen Gespräch mit seinen Mandanten mit der Referentin wiederum Kontakt aufzunehmen.

Nach einigen Wochen informierte er die Referentin darüber, dass er seine Vollmacht zurückgelegt habe.

2) Sachverhalt:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakten sowie den Ausführungen der Bw. in der Berufung, im Ermittlungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und beim Erörterungstermin am 13.1.2009 geht folgender Sachverhalt hervor:

Die Ehegatten R. beabsichtigten nach dem Pensionsantritt des Herrn R. im Jahr 1997 eine zusätzliche Einkunftsquelle zu schaffen. Aus diesem Grund erwarben sie im Jahr 1998 von Herrn G. im Wohnungseigentum befindliche Räumlichkeiten (Eigentumswohnungen) im Ausmaß von 213m² in einer Wohnanlage in X. Das Kaufobjekt ist im Erdgeschoß der Wohnanlage gelegen und war baulich als Geschäftslokal mit Auslagen gestaltet. Zum Kaufzeitpunkt war es – entsprechend der ursprünglichen Verwendung - als Sauna und Schwimmbad gewidmet. Zum Objekt gehörten auch vier PKW-Abstellplätze. Im Kaufvertrag gewährleistete der Verkäufer die Nutzung der Räumlichkeiten als Büro- und Lagerräume. Bereits im Zuge der Kaufverhandlungen vermittelte der Verkäufer den Bw. einen Mieter für das Objekt, mit dem bereits die Mietkonditionen wie Miethöhe etc. vereinbart waren.

Daraufhin schlossen die Bw. am 1.8.1998 mit F. einen Mietvertrag ab. Darin wurden die Räumlichkeiten als Büro- und Lagerräume vermietet. Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Als Mietzins wurde ein Betrag von ATS 14.000,- vereinbart, die Betriebskosten (monatlich ATS 8.458,95) sollten vom Mieter direkt mit der Hausverwaltung abgerechnet werden. Unter diesen Voraussetzungen errechneten sich die Bw. bei einer monatlichen AfA von ATS 1.875,- und entsprechenden Zinsen immer noch einen entsprechenden Überschuss, sodass ab dem ersten Monat der Vermietung ein positives Ergebnis erzielt werden würde.

Am 27.8.1998 teilte der Mieter den Bw. mit, dass er den Mietvertrag mit 31. Oktober 1998 aufkündige. Die Bw. nahmen mit der Gemeinde Kontakt wegen eines neuen Mieters auf bzw. boten nun das Objekt der Gemeinde X zum Kauf an. Im Zuge dieser Verhandlungen kam hervor, dass das Objekt über keine Benützungsbewilligung verfügte. Der Verkäufer, Herr G. hatte die als Schwimmbad konzipierten Räumlichkeiten ohne baubehördliche Bewilligung in Lager- bzw. in Geschäftsräume umgebaut. Aus einem im Veranlagungsakt erliegenden Schreiben der Marktgemeinde X geht hervor, dass der vorherige Eigentümer im Jahr 1996 einen Antrag auf Umwidmung der als Freizeitbereich gewidmeten Räumlichkeiten in eine Nutzung zu gewerblichen Zwecken gestellt hatte. Dieser Umwidmungsantrag des Herrn G. wurde abgelehnt, wobei die Bw. jedenfalls ab Anfang des Jahres 1999 davon Kenntnis hatten.

Als Folge des dagegen erhobenen Rechtsmittels erteilte die Marktgemeinde X schließlich mit Bescheid vom 9. September 2002 die baubehördliche Bewilligung für die Umwidmung der gegenständlichen Räumlichkeiten in Büro- und Archivräume. Dieser Bescheid ist an Herrn G.

gerichtet und enthält als Auflage zur Nutzung der Räumlichkeiten, dass die Zu- und Ablieferung von zu lagernden Gütern nur mittels Kleintransportern bis zu 3,5 t erfolgen darf.

Den Bw. wurde somit bereits 1998 bekannt, dass eine Vermietung des Objektes zu gewerblichen Zwecken mangels vorliegender Benutzungsbewilligung nicht möglich war. Die Bw. betrieben in der Folge eine gerichtliche Aufhebung des Kaufvertrages, weil die laut Kaufvertrag gewährleistete Benützung als Büro- und Lagerräume nicht gegeben war. Dabei wurde gegenüber G. eine Forderung von rd. ATS 2,55 Millionen geltend gemacht, über die ein Versäumungsurteil vom 13.12.1999 erging. Die Forderung war jedoch zur Gänze nicht einbringlich. Kurze Zeit später ist G. verstorben.

Die Bw. versuchten ihren eigenen Angaben zufolge laufend, das Objekt zu vermieten oder auch zu verkaufen. Die Bemühungen scheiterten jedoch an den hohen Betriebskosten bzw. der schwierigen Nutzung. Auch eine Vermietung zu günstigeren Konditionen als denen des Mietvertrages mit Herrn F. wurde versucht, blieb aber erfolglos. Da die hohen Betriebskosten von den Bw. zu tragen waren, von ihnen jedoch eine Zeit lang nicht bezahlt wurden, betrieb die Hausverwaltung der Wohnanlage die Versteigerung der Räumlichkeiten der Bw.

Nachdem aber die Benutzungsbewilligung im Jahre 2002 erteilt worden war, wurde die bereits bewilligte Versteigerung zurückgezogen. Doch auch nach erteilter Benutzungsbewilligung durch die Gemeinde X konnte kein Mieter gefunden werden. Zwar gab es Interessenten, aber die Vertragsabschlüsse scheiterten den Berufungsausführungen zufolge oft daran, dass eine Zufahrt für Lkw untersagt wurde und die Betriebskosten zu hoch waren. Es wurden immer wieder verschiedene Immobilienmakler mit der Mietersuche beauftragt, die aber letztlich ohne Erfolg blieb. Die Bw. beabsichtigten auch, das Objekt in zwei Eigentumswohnungen zu teilen, die dann vermietet oder verkauft werden könnten. Diese Änderung scheiterte aber daran, dass nicht alle Wohnungseigentümer ihre Zustimmung dazu erteilten.

Nachdem also über Jahre hindurch weder ein Mieter noch ein Käufer für das Objekt gefunden werden konnte, sodass die Bw. selbst beim Erörterungstermin vor dem UFS das Objekt als „unvermietbar“ bezeichneten, wurde es letztlich mit Kaufvertrag vom 12. Oktober 2007 von den Bw. verkauft.

Die Bw. erzielten Mieterträge nur im Jahr 1998, nämlich die Mietzahlungen des ersten Mieters für die Dauer von drei Monaten, sowie geringe Mieterträge im Jahr 2004. Diese Erträge resultierten daraus, dass 2004 das ganze Gebäude renoviert wurde und die Hausverwaltung Platz für diverses Baumaterial benötigte. Zu diesem Zweck wurden die Räumlichkeiten der Bw. kurzfristig als Lagerräume vermietet.

Die beim Finanzamt eingereichten Überschussrechnungen enthalten offensichtlich Unrichtigkeiten wie zB fehlende Betriebskosten in mehreren Jahren oder Rechtsanwaltskosten, die mit dem Anschaffungsvorgang der Liegenschaft in Zusammenhang stehen (bzw. mit der „Rückabwicklung“ des Kaufvertrages) und die als Aufwendungen für den Vermögensstamm nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind. Weiters ist die Bemessungsgrundlage für die AfA-Berechnung unklar (dazu weitere Ausführungen unter Pkt. 3). Die Überschussrechnung für das Jahr 2005 fehlt im Akt des Finanzamtes.

3) Rechtliche Würdigung:

Strittig ist, ob die von den Bw. in den Jahren 1998 – 2007 erklärten Aufwendungen als (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen sind, ob also die entfaltete Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich hiebei um abgabenrechtlich irrelevante Vorgänge (Liebhaberei) handelt.

Zur Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle bzw. zur Abgrenzung zur abgabenrechtlichen Liebhaberei ist die Liebhabereiverordnung (LVO) heranzuziehen. Diese sieht einerseits Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 LVO) vor, und andererseits Betätigungen, bei denen Liebhaberei anzunehmen ist (§ 1 Abs. 2 LVO), wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Bei den genannten Betätigungen liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Im gegenständlichen Fall ging das Finanzamt davon aus, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2 LVO zur Anwendung gelangt. Damit handelt es sich um eine sogenannte „kleine Vermietung“ und somit um eine Betätigung, bei der prinzipiell von Liebhaberei auszugehen ist. Da die Liebhabereivermutung widerlegbar ist, kann eine Anerkennung als Einkunftsquelle dann

erfolgen, wenn trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum zu erwarten ist. Die Tätigkeit muss also objektiv ertragsfähig sein, d.h. innerhalb eines absehbaren Zeitraums (in der Regel 20 – 23 Jahre) einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) ermöglichen, was der Steuerpflichtige nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat (Doralt/Renner, EStG, § 2 TZ 453).

Im gegenständlichen Fall erzielten die Bw. aus der Bewirtschaftung ihrer Eigentumswohnung lediglich in den ersten drei Monaten Mieterträge. Es waren dies die Mietzahlungen des vom Verkäufer vermittelten Mieters, den die Bw. als „Strohmann“ bezeichneten, der nur dazu gedient habe, um die Wohnung verkaufen zu können. Als Mietzins wurde ein Betrag von ATS 14.000,- vereinbart, die Betriebskosten (monatlich ATS 8.458,95) sollten vom Mieter direkt mit der Hausverwaltung abgerechnet werden. Unter diesen Voraussetzungen errechneten sich die Bw. bei einer monatlichen AfA von ATS 1.875,- und entsprechenden Zinsen immer noch einen entsprechenden Überschuss, sodass ab dem ersten Monat der Vermietung ein positives Ergebnis erzielt werden würde.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erscheint es fraglich, ob dieser Mietzins tatsächlich marktkonform ist oder ob er lediglich deshalb in dieser Höhe vereinbart wurde, um die Bw. zum Kauf der Liegenschaft zu motivieren. Es wäre daher auf der Basis eines fremdüblichen, marktgerechten Mietzinses zu überprüfen, ob die gegenständliche Vermietung überhaupt ertragsfähig gewesen wäre. Zu diesem Zweck sind aber Ermittlungen darüber notwendig, zu welchem Preis eine derartige Liegenschaft in dieser oder einer vergleichbaren Lage in den Streitjahren vermietbar war. Nicht unberücksichtigt dürfen dabei die hohen Betriebskosten bleiben.

Wie bereits zuvor dargestellt sind die vorgelegten Überschussrechnungen auch ausgabenseitig einer genauen Überprüfung zu unterziehen. Die AfA – Berechnung beruht auf Anschaffungskosten von ATS 1,569.890,- (Grundanteil ATS 69.890,-). In einem Schreiben des Herrn R. vom 8.7.2007 spricht dieser aber davon, dass er sich mit dem Verkäufer auf einen Preis von ATS 2 Mio geeinigt habe, wobei der Verkäufer ATS 500.000,- in bar verlangt habe. Laut Versäumungsurteil des Landesgerichts Salzburg vom 13.12.1999 wurde den Bw. eine Forderung von ATS 2,354.774,83 nur für Kapital zugesprochen. Die AfA – Bemessungsgrundlage von ATS 1,5 Mio kann daher nicht richtig sein, daher werden Ermittlungen über die tatsächlichen Anschaffungskosten durchzuführen sein.

Die in den einzelnen Überschussrechnungen geltend gemachten Finanzierungskosten differieren stark und werden im Laufe der Zeit immer höher. Auch hier sind genaue Ermittlungen zur Aufklärung erforderlich. Wie schon ausgeführt enthalten einige Überschussrechnungen keine Betriebskosten. In den Überschussrechnungen für die ersten

Jahre sind teilweise sehr hohe Rechtsanwaltskosten enthalten. Dem vorgelegten Schriftverkehr mit dem Rechtsanwalt ist zu entnehmen, dass diese wohl überwiegend bzw. zur Gänze im Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft und mit dem darauf folgenden Rechtsstreit mit dem Verkäufer angefallen sind. Werbungskosten müssen durch die Einnahmenerzielung veranlasst sein. Da bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten der Vermögensstamm grundsätzlich nicht erfasst wird, sind auch Aufwendungen für den Vermögensstamm nicht als Werbungskosten abzugsfähig (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 16 Tz. 6). Es wird also zu ermitteln sein, in welchem Zusammenhang die Rechtsanwaltskosten stehen, ob gegebenenfalls eine Aufteilung der Kosten vorzunehmen ist oder ob diese Kosten zur Gänze nicht abzugsfähig sind. Erst die Ermittlung „rechtsrichtiger“ Ergebnisse für alle Jahre ermöglicht eine Beurteilung dahingehend, ob überhaupt eine Ertragsfähigkeit gegeben ist.

Die objektive Ertragsfähigkeit bedeutet nicht, dass daraus ein Gesamtüberschuss tatsächlich erwirtschaftet wird, sondern, dass die Betätigung unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung überhaupt objektiv geeignet ist, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Treten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste bzw. entgehende Einnahmen auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Sie sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit üblicherweise anfallen. Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemietner gehören bei der Objektvermietung grundsätzlich zum typischen Vermietungsrisiko (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz. 285). Ebenso sind fehlende behördliche Bewilligungen keine Unwägbarkeiten, weil es sich dabei um eine fehlende Voraussetzung zur Realisierbarkeit der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, handelt (VwGH 16.12.1998, 92/13/0282).

Im gegenständlichen Fall liegt aber insofern eine nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechende Situation vor, weil die Bw. durch den Verkäufer der Liegenschaft grob getäuscht wurden. So wurde im Kaufvertrag die Gewährleistung dafür erteilt, dass das Objekt als Büro- bzw. Lagerraum genutzt werden könne. Unter diesem Aspekt befand offensichtlich auch der Rechtsanwalt der Bw. es nicht für erforderlich, bei der Gemeinde dahingehende Informationen einzuholen. Ebenso wurde vom Verkäufer bereits ein fingierter Mieter vermittelt, der mit den Bw. einen unbefristeten Mietvertrag abschloss, diesen jedoch bereits nach einem Monat kündigte. Die von den Bw. in der Folge betriebene „Rückabwicklung“ des Kaufvertrages scheiterte an der in der Zwischenzeit eingetretenen Zahlungsunfähigkeit des

Verkäufers. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann diese Konstellation als Unwöglichkeit beurteilt werden, **sofern nicht auch andere Gründe für die Ertraglosigkeit der Vermietung ausschlaggebend waren.** Es sind also Ermittlungen dahingehend erforderlich, welche Gründe zur Ertraglosigkeit des Objektes führten. Insbesondere werden Erhebungen bei der Gemeinde notwendig sein, auch deshalb, um die Relevanz der behördlichen Genehmigung beurteilen zu können.

Im Jahr 2002 wurde die baubehördliche Bewilligung und damit die Genehmigung zur Nutzung als Büro und Lager erteilt. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist darin eine Änderung der Bewirtschaftung zu sehen. Trotz dieser Bewilligung konnte auch in der Folge kein Mieter gefunden werden, wobei die Bw. weitere fünf Jahre verstreichen ließen, bevor das Objekt endlich verkauft wurde. Auch für diese Phase sind Ermittlungen erforderlich, warum die Mietersuche erfolglos blieb und in welcher Weise die Bw. darauf reagierten. In seinem Erkenntnis vom 27.3.2008, 2005/13/0102 hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass bei einer jahrelangen erfolglosen Mietersuche das Vorliegen einer Einkunftsquelle ab dem Zeitpunkt verneint werden kann, zu dem der Eigentümer des potentiellen Bestandobjektes hätte erkennen müssen, dass eine Nachmietersuche erfolglos bleiben wird.

Wie bereits ausgeführt ist eine typische der Lebensführung zuzurechnende Betätigung nicht schon deshalb Liebhaberei, weil sie vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten beendet wurde. Denn nicht der tatsächliche Ertrag ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend, sondern die objektive Ertragsfähigkeit. Deshalb sind die näheren Umstände der Betätigung und ihrer Beendigung für die Liebhabereibeurteilung von mit Verlust abgeschlossenen Betätigungen von Bedeutung. Hat die Art der Betätigung von vornherein erkennbar keinen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lassen, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur vorzeitigen Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. In allen anderen Fällen hat die Abgabenbehörde zu ermitteln, aus welchen Gründen der sich Betätigende die Betätigung vorzeitig beendet hat. Hat der sich Betätigende eine verlustbringende Betätigung wegen typischer Betätigungsrisiken vorzeitig beendet, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, RZ 233 ff.)

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, 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 erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

§ 115 Abs. 1 BAO normiert, dass die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dieser Verpflichtung ist das Finanzamt im vorliegenden Fall nicht im erforderlichen Ausmaß nachgekommen.

Die Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des § 115 Abs. 2 BAO zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung des Bw. dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Im Hinblick auf die Bestimmung des § 284 Abs. 3 BAO konnte von der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung abgesehen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 17. September 2009