



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des FA

- vom 22. Februar 2005 betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages hinsichtlich Einkommensteuer 1999 und 2000,
- vom 4. März 2005 betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 und
- vom 4. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2003

entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen 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. Einkommensteuer 1999 und 2000:

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 21. November 2000 und 12. September 2001 wurden für den in 2 Dienstverhältnissen stehenden Bw. die Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 1999 und 2000 durchgeführt. Die zu Nachforderungen in Höhe von 12.709,00 S und 12.904,00 S führenden Bescheide erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

Mit Schreiben des (früheren) steuerlichen Vertreters vom 20. November 2001 (Bl. 10 Dauerbelege) langten folgende Unterlagen betreffend die Jahre 1999 und 2000 am 28. November 2001 beim Finanzamt ein:

- Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen samt Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Anlagenverzeichnis, Strom-Jahresabrechnungen, Heizkostenabrechnungen für die Jahre 1999 und 2000 (Bl 1-15/99 und 1-25/2000 ESt-Akt)
- Vorvertrag vom 26. Juli 1999 (samt Inventarliste) über den Erwerb einer Liegenschaft mit darauf befindlichen Glashäusern zu einem Fixpreis iHv 4.800.000,00 S (Bl 12ff Dauerbelege).
- Erklärungen gemäß § 6 Abs. 3 UStG für die Jahre 1999 und 2000 (Bl. 20-21 Dauerbelege) betreffend Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer.

Die vorerwähnten Steuererklärungen enthielten folgende Angaben:

	1999 S	2000 S
Umsatzsteuererklärung:		
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (zu 20%)	10.000,00	190.000,00
Vorsteuern	9.924,23	15.747,67
Einkommensteuererklärung:		
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	-249.858,00	-139.554,00

Das Finanzamt ging hinsichtlich der negativen Vermietungseinkünfte zunächst vom Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit gemäss § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (LVO) aus. Die für die Jahre 1999 und 2000 erlassenen Umsatzsteuerbescheide vom 5. September 2002 wichen insoweit von den Steuererklärungen ab, als sie die erklärten Beträge unberücksichtigt ließen und 2.000,00 S gemäss § 11 Abs. 12 UStG vorschrieben.

Mit (innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist eingebrachtem) Schriftsatz vom 17. Oktober 2002, eingelangt am 31. Oktober 2002 (Bl 35/2000), erhob der Bw. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 5. September 2002 und verwies darauf, dass sich die Mieten aufgrund von Indexanpassungen erhöhen würden und aus der beigelegten Prognoserechnung (Anm.: Bl. 38/2000) ersichtlich sei, dass bereits ab dem Jahr 2007 mit einem positiven Jahresergebnis und im Jahr 2013 mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen sei. Gleichzeitig beantragte er – neben den die Umsatzsteuer betreffenden Anträgen - **„die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 wieder aufzunehmen.“**

Mit (elektronischem) Vorhalt vom 16. September 2003 (Bl. 16/1999 bzw. Ausdruck im UFS-Akt) forderte das Finanzamt den Bw. um Vorlage diverser Unterlagen (Darlehensverträge, Mietverträge,...) auf. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass die bisher vorgelegte Prognoserechnung von falschen Jahresergebnissen 1999 und 2000 ausgehe. Laut Erklärung seien wesentlich höhere Verluste erzielt worden. Es seien keine allgemeinen Ausgaben für Verwaltung etc. berücksichtigt worden. Ausgehend von den erklärten Ergebnissen für 1999

und 2000 sowie von allgemeinen Ausgaben von ca S 80.000,00/Jahr werde aufgrund der vorgelegten Prognose erstmals im Jahr 2013 (d.h. im 15. Jahr) ein positives Ergebnis erzielt. Ein Gesamtüberschuss in einem Zeitraum von 20 Jahren sei daher nicht zu erzielen. Um Stellungnahme sowie um Vorlage einer adaptierten Prognoserechnung werde ersucht.

Am 1. Februar 2005 langten neuerlich Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000 ein, welche nunmehr nachfolgende Angaben enthielten:

	1999 S	2000 S
Umsatzsteuererklärung:		
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (zu 20%)	3.334,00	160.000,00
Vorsteuern	814,69	17.302,67
Einkommensteuererklärung:		
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	-38.509,43	-153.573,69

Den Erklärungen beigegeben war auch eine Prognoserechnung samt Erläuterungen (Bl 78 u. 79/2000), welche bereits ab 2001 ein positives Jahresergebnis und ab 2005 einen Gesamtüberschuss ausweist.

Mit **Bescheid vom 22. Februar 2005** (Bl. 98/2000 ESt-Akt) wies das Finanzamt das Ansuchen vom 17. Oktober 2002 auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 mit folgender Begründung ab:

„Nur Tätigkeiten, die in der betriebenen Weise objektiv Aussichten haben, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen, stellen eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle dar. Die Absicht einen Gesamtüberschuss zu erzielen, muss anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Als absehbarer Zeitraum gilt 25 Jahre ab Beginn der Vermietung.

Laut vorgelegter Prognoserechnung wird bereits im 7. Jahr ein Überschuss erzielt. Die Prognose weicht bereits in den ersten Jahren von den tatsächlichen Ergebnissen erheblich ab. Zurückzuführen sei dies auf die Zahlungsmoral der jeweiligen Pächter, Mieten würden zum Teil bis auf zwei Jahre ausgesetzt. Betriebskosten würden seitens der Pächter nur zum Teil oder verspätet bezahlt. Der Berechnung der Prognose liegen daher keine nachvollziehbaren Annahmen zugrunde.

Von Beginn der Tätigkeit bis inclusive das Jahr 2003 wurde ein Gesamtverlust von S 378.019,- - (€ 27.471,71) erwirtschaftet, die Entwicklung der Verluste zeigt ein stetiges Auf und Ab. Trotz eines neuen Pächters ab dem Jahr 2001, welcher höhere Mieten bezahlt, ist im Folgejahr der Verlust wieder verdreifacht worden. Die verpachteten Glashäuser befinden sich laut Aussage der steuerlichen Vertreterin in einem desolaten Zustand, es sind jedoch in nächster Zukunft keinerlei baulichen Maßnahmen geplant.

Das Verhalten des Pflichtigen ist daher erkennbar nicht darauf gerichtet durch Verbesserungsmaßnahmen ein höheres Mietentgelt zu erzielen und dadurch die Verluste hintanzuhalten. Bei der derzeitigen Bewirtschaftungsart (die Fixkosten von Zinsen und AfA erreichen nahezu die Höhe der Umsätze) ist die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht gegeben. Die Tätigkeit wurde daher zu Recht als einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziert, die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wurden zu Recht nicht wieder aufgenommen.“

Mit teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen vom 1. März 2005 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 im Sinne der am 1. Februar 2005 eingebrachten Steuererklärungen fest.

2. Einkommensteuer 2001 und 2002:

Mit Bescheiden vom 1. Juli 2004 wurde der Bw. – wie bereits in den Vorjahren - mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (aus 2 Dienstverhältnissen) zur Einkommensteuer veranlagt. Beide Bescheide erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

Am 1. Februar 2005 langten – gemeinsam mit jenen für die Jahre 1999 und 2000 (siehe oben Pkt. 1) – Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 ein, welche nachfolgende Angaben enthielten:

	2001 S	2002 S
Umsatzsteuererklärung:		
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (zu 20%)	292.803,47	26.869,62
Vorsteuern	17.199,45	5.373,92
Einkommensteuererklärung:		
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	-29.726,84	-6.948,83

Mit Bescheid vom 4. März 2005 (Bl. 14/2001 ESt-Akt) wies das Finanzamt das Ansuchen auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 ab und führte begründend aus, dass die Einbringung der Einkommensteuererklärungen 2001/2002 als Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO gewertet worden sei. Da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei qualifiziert worden seien, hätten diese nicht berücksichtigt werden können. Abschließend wurde auf die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Jahre 1999 und 2000 vom 22. Februar 2005 (siehe Punkt 1.) verwiesen.

3. Einkommensteuer 2003

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 4. März 2003 (Bl. 3/2003) wich das Finanzamt insoweit von der elektronisch eingebrachten Steuererklärung ab, als es die geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse betreffend die Liegenschaft XY wegen Liebhaberei unberücksichtigt ließ und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lediglich einen Betrag von – 424,74 € betreffend die Untervermietung eines anderen Objektes in Ansatz brachte. Weiters wurde auf die Bescheidebegründung hinsichtlich des Antrages auf Wiederaufnahme der Jahre 1999/2000 verwiesen.

4. Berufung vom 21. März 2005

In der gegen die – unter den Pkten. 1. und 2. angeführten - Bescheide vom 22. Februar 2005 (Bl. 98/2000 ESt-Akt) und vom 4. März 2005 (Bl. 14/2001 ESt-Akt) betreffend Abweisung der Wiederaufnahmeanträge 1999 bis 2002 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 4. März 2005 (siehe Pkt. 3) eingebrachten Berufung (Bl. 7/2003) führte der steuerliche Vertreter des Bw. wie folgt aus:

„Es handelt sich um mehrere Glashäuser, die sich in unterschiedlichem Zustand befinden. Nach Auskunft unseres Klienten werden einige Glashäuser, die sich in desolatem Zustand befinden als Ersatzteile verwendet, um die anderen Glashäuser zu reparieren (Austausch von Glasscheiben, Trägern, Pumpenteile). Der Austausch erfolgt durch den Steuerpflichtigen selbst bzw. durch seine Familie, sodass für die Instandsetzung der übrigen Glashäuser keine bzw. geringe Kosten anfallen (laut Schätzung des Steuerpflichtigen in der Zukunft ca. EUR 2.000 im Jahr), wobei bereits einige Glashäuser soweit wieder hergestellt werden konnten, dass ab 2005 ein weiterer Mieter gefunden werden konnte. Der Steuerpflichtige versucht somit sehr wohl, durch Verbesserungsmaßnahmen ein höheres Mietentgelt zu erzielen....“.

5. Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2005:

Die unter Pkt. 4. angeführte Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2005 (Bl. 9/2003) mit nachstehender Begründung abgewiesen:

„Im vorliegenden Fall wurde für die Jahre 1999 und 2000 eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt. Im November 2001 wurden Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1999 und 2000 eingereicht. Darin wurde ein Verlust aus der Vermietung und Verpachtung geltend gemacht. Im Zuge der Überprüfung der Erklärungen gelangte das Finanzamt zu der Ansicht, dass einkommensteuerrechtlich das Verfahren nicht aufzunehmen sei, weil die Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren sei, umsatzsteuerrechtlich erfolgte die Vorschreibung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer. Gegen die Umsatzsteuerbescheide wurde Berufung eingebracht sowie ein Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 gestellt. Mit Bescheid vom 1.3.2005 wurde der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide teilweise stattgegeben, mit Bescheid vom 22.2.2005 der Antrag auf Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 und 2000 abgewiesen. Mit Bescheid vom 4.3.2005 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2001 und 2002 abgewiesen.“

In der gegen die Abweisung eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen hervorgebracht, dass die Tätigkeit als Einkunftsquelle zu qualifizieren sei, weil der Steuerpflichtige Verbesserungsmaßnahmen setze, um die Verluste hintanzuhalten. Es wird neuerlich beantragt, die Einkommensteuerverfahren 1999 bis 2002 wiederaufzunehmen und die Einkommensteuer 2003 laut Erklärung zu veranlagern.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme.....einen im Spruch anders lautenden ...

Eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens hat also nicht schon dann zu erfolgen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, sondern muss die Kenntnis dieser Umstände zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen.

Bisher wurde ausführlich dargelegt, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen, nämlich die Vermietung der Glashäuser, steuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist, woran auch die Berufungsbegründung nichts zu ändern vermag. Die daraus erzielten Verluste können steuerlich nicht anerkannt werden.

Nun mag zwar die Tatsache der Verpachtung neu hervorgekommen sein, die Kenntnis dieser Tatsache hätte aber keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 liegen daher nicht vor, der Antrag war zu Recht abzuweisen.“

6. Vorlageantrag vom 12. Oktober 2005:

Bezüglich der unter Pkt 5. angeführten Berufungsvorentscheidung (betreffend die Abweisung der Wiederaufnahmeanträge für die Jahre 1999 bis 2002 sowie Einkommensteuer 2003) wurde mit Schreiben vom 12. Oktober 2005 – ohne nähere Begründung - die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist einem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Nach § 303a Abs. 1 BAO hat der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Der Parteienantrag auf Wiederaufnahme bedarf gemäß § 303a BAO sohin bestimmter Form- und Inhaltserfordernisse.

Entspricht der Wiederaufnahmeantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (§ 303a Abs. 2 BAO).

In einem solchen Fall ist dem Antragsteller **zwingend** eine Mängelbehebung aufzutragen (*"...so **hat** die Abgabenbehörde...die Behebung dieser inhaltlichen Mängel...aufzutragen..."*). Das Finanzamt, dem kein den Erfordernissen des § 303a BAO entsprechender Wiederaufnahmeantrag vorliegt, darf eine Sachentscheidung nicht treffen.

1.1. Einkommensteuer 1999 und 2000:

Der Bw. hat hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 in der gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 eingebrachten Berufung vom 17. Oktober 2002 lediglich beantragt, *„die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 wiederaufzunehmen.“* Weitere Ausführungen zur Wiederaufnahme enthält dieses Schreiben nicht. Der Bw. hat es somit unterlassen,

- die Umstände zu bezeichnen, auf die der Antrag gestützt wird;
- Angaben zu machen, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind sowie
- Angaben zu machen, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Der vorliegende Wiederaufnahmeantrag vom 17. Oktober 2002 entspricht jedenfalls nicht den gesetzlichen Erfordernissen des § 303a Abs. 1 lit. b bis d BAO. Das Finanzamt hätte daher vor Erlassung des Abweisungsbescheides vom 22. Februar 2005 dem Bw. gemäß § 303a Abs. 2 BAO **zwingend** auftragen müssen, die Mängel im Sinne des § 303a Abs. 1 BAO zu beheben.

1.2. Einkommensteuer 2001 und 2002

Bezüglich der Jahre 2001 und 2002 hat der Bw. am 1. Februar 2005 dem Finanzamt Einkommensteuererklärungen (und Umsatzsteuererklärungen) vorgelegt, obgleich bereits rechtskräftige Einkommensteuerbescheide, jeweils vom 1. Juli 2004, für diese Zeiträume vorlagen.

Zu beachten ist, dass die Bundesabgabenordnung (BAO) zur nachträglichen Änderung bereits rechtskräftiger Bescheide nur ein eingeschränktes, in den §§ 293 ff BAO festgelegtes Instrumentarium vorsieht.

Das Finanzamt ist – im Hinblick auf den die Vorjahre betreffenden Wiederaufnahmeantrag - gleichfalls vom Vorliegen eines Wiederaufnahmeantrages ausgegangen. Unter Bedachtnahme auf die nachfolgenden Eingaben, in welchen sich der Bw. insbesondere gegen die Nichtanerkennung der Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung infolge der Annahme einer einkommensteuerlichen Liebhaberei richtet sowie angesichts des Umstandes, dass der Bw. der Wertung der eingebrachten Steuererklärungen als Wiederaufnahmeantrag nichts entgegengesetzte, ist davon auszugehen, dass das Finanzamt damit dem Willen des Bw. entsprochen hat.

Wenn das Finanzamt allerdings vom Vorliegen eines Wiederaufnahmeantrages ausgeht, so wäre dieser unter Bedachtnahme auf die in § 303a BAO normierten Erfordernisse zu beurteilen gewesen, was – ebenso wie jenen die Vorjahre 1999 und 2000 betreffenden Wiederaufnahmeantrag - nicht der Fall war.

1.3. Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO

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 Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dieser Verpflichtung ist das Finanzamt im vorliegenden Fall nicht im erforderlichen Ausmaß nachgekommen.

Da der Auftrag zur Mängelbehebung weder hinsichtlich des Wiederaufnahmeantrages betreffend die Jahre 1999 und 2000 (Pkt. 1.1.) noch hinsichtlich jenes betreffend die Jahre 2001 und 2002 (Pkt. 1.2.) erteilt wurde, hat das Finanzamt Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Es erscheint daher zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zur Durchführung dieser Mängelbehebung und damit zur Klärung der offenen Sachverhalte zurückzuverweisen.

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.

Billigkeitsgründe, die gegen eine Ermessenübung sprechen, liegen nach der Aktenlage nicht vor. Eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz entspricht beim gegenständlichen Sachverhalt den Interessen der Partei, die auf diesem Wege für die Geltendmachung ihrer Ansprüche nach einer Klärung des Antragsinhaltes und erstinstanzlicher Entscheidung noch ein ordentliches Rechtsmittel zur Verfügung hat.

Interessen der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben stehen einer derartigen Entscheidung nicht entgegen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

2. Zur Einkommensteuer 2003 – Liebhaberei:

Dem Bw. wurde aufgrund eines am 26. Juli 1999 – wegen der Erteilung der notwendigen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung - aufschiebend bedingt abgeschlossenen Vorvertrages (Bl. 12ff Dauerbelege) bis 1.1.2021 unwiderruflich das Recht eingeräumt, eine in XY befindliche landwirtschaftlich genutzte Liegenschaft (Gärtnerei mit Glashäusern) zu einem Fixpreis von 4,8 Mio S zu erwerben, wobei die Zahlung in 240 aufeinanderfolgenden Monatsraten zu jeweils 20.000,00 ATS beginnend mit 1.1.2000 zu erfolgen hat. In einem Zusatz (Anhang zum Vorvertrag, Bl. 17 Dauerbelege) wurde zwischen den Vertragsparteien für den Fall, dass der Vorvertrag nicht in Rechtswirksamkeit erwachsen sollte, vereinbart, dass der Bw. berechtigt sei, das Vertragsobjekt zu einem monatlichen Pachtschilling von ATS 20.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer, unbefristet, zumindest jedoch auf die Dauer von 20 Jahren, zu pachten bzw. das Vertragsobjekt nach Erlangung der österreichischen Staatsbürgerschaft zum vereinbarten Kaufpreis von ATS 4,8 Mio, auf welchen der bis dahin geleistete monatliche Pachtschilling anzurechnen ist, zu kaufen.

Mit Notariatsakt vom 14. März 2002 wurde der Kaufvertrag - nach Anrechnung der bisher in Höhe von ATS 540.000,00 geleisteten Teilzahlungen hafteten zu diesem Zeitpunkt noch ATS 4,260.000,00 aus – unter Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel abgeschlossen.

Ungeachtet des zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfolgten Erwerbes wurde lt. den vom Bw. vorgelegten Verträgen ab Mitte 1999 ein Teil der vertragsgegenständlichen Liegenschaft (2 Glashäuser) vermietet bzw. der Gärtnereibetrieb (3 Glashäuser und Freifläche) verpachtet:

- im Akt befindet sich eine Kopie eines mit 19. August 1999 datierten Hauptmietvertrages (Bl. 61ff/2000). Lt. dessen Punkt II bilden den Gegenstand des Mietvertrages 2 Glashäuser

im Ausmaß von 330m² bzw. 70m². Lt. Punkt III hat das auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandsverhältnis am 1. August 1999 begonnen. Lt. Pkt. IV/2. hat der jährliche Hauptmietzins ATS 10.000,00 betragen, lt. Pkt. IV/6. wurde für das Jahr 1999 eine anteilige Hauptmietzinszahlung von ATS 3.334,00 vereinbart;

- weiters wurde ein mit 23. März 2000 datierter Pachtvertrag (Bl. 69ff/2000) vorgelegt, demzufolge der Bw. als Verpächter die von ihm bis 31. Juli 1999 aufgrund einer eigenen Gewerbeberechtigung betriebene Gärtnerei ab 1. August 1999 an die Fa. Z.GmbH – vertreten durch den Bw. als selbständig zeichnungs- und vertretungsbefugten Geschäftsführer – auf unbestimmte Zeit zu einem monatlichen Pachtzins von ATS 20.000,00 verpachtet hat. Gegenstand des Pachtvertrages bildet der aus 3 Glashäusern samt Heizraum im Ausmaß von 700m², 900m² und 2.400m² und einer Freifläche von rd. 5.000m² bestehende Gärtnereibetrieb.

Die für die Jahre 1999 bis 2003 abgegebenen Steuererklärungen – hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 wurden die Angaben der am 1. Februar 2005 beim Finanzamt eingelangten Steuererklärungen herangezogen - enthalten einen Werbungskostenüberschuss betreffend die Liegenschaft XY in Höhe von insgesamt rd. S 375.000,00 bzw. € 27.000,00:

	S	€
1999	-38.509,43	- 2.798,65
2000	-153.573,69	- 11.160,88
2001	-29.726,84	- 2.160,38
2002	-95.615,90	- 6.948,83
2003	- 57.699,00	- 4.193,29
gesamt	- 375.124,86	- 27.262,03

Im Akt befinden sich insgesamt 3 Prognoserechnungen in unterschiedlichen Fassungen, nämlich 2 undatierte (ohne Eingangsstempel des Finanzamtes) auf Bl. 37/2000 und Bl. 38/2000 - bei letzterer handelt es sich offensichtlich um jene in der gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 eingebrachten Berufung erwähnte Prognoserechnung - sowie eine weitere, vom Bw. unterfertigte und mit 31. Jänner 2005 (Eingangsstempel des Finanzamtes 1. Februar 2005) datierte Prognoserechnung (Bl 78/2000).

Die *erste* Prognoserechnung (Bl. 37/2000) weist erstmals im Jahr 2013 einen Einnahmenüberschuss in Höhe von S 1.544,00 aus, im Jahr 2018 (= 20. Jahr) beträgt das Gesamtergebnis S – 936.318,00.

Die *zweite* Prognoserechnung (Bl. 38/2000) weist erstmals im Jahr 2007 einen Einnahmenüberschuss in Höhe von S 9.081,00 aus, im Jahr 2013 (= 15. Jahr) beträgt das Gesamtergebnis S + 4.862,00.

Die *dritte* Prognoserechnung (Bl. 78/2000) weist erstmals im Jahr 2001 einen Einnahmenüberschuss von S 13.588,00 aus, im Jahr 2005 (= 7. Jahr) beträgt das Gesamtergebnis S + 20.363,00.

Das Finanzamt hat die Vermietung als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO beurteilt und ist umsatzsteuerlich vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen. Bezüglich Einkommensteuer qualifizierte das Finanzamt im Wesentlichen mit der Begründung, es sei innerhalb eines absehbaren Zeitraumes kein positives Gesamtergebnis zu erzielen, die Betätigung des Bw. als Liebhaberei.

Rechtliche Beurteilung durch den UFS:

Das Finanzamt ist im gegenständlichen Fall zutreffend vom Vorliegen einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) ausgegangen.

§ 2 Abs. 3 LVO trifft Regelungen iZm der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (große Vermietung). Darunter fällt die (unmittelbare oder mittelbare) Überlassung von Gebäuden, deren Größe und Bauart das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, ausschließt (zB Geschäfts- und Büroobjekte, Hallenbauwerke) (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² Rz 159).

Die Gesamtüberschusserzielungsabsicht ist bei der „großen Vermietung“ einerseits nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen (Prüfung der Angemessenheit der Zeitrelation gemäß § 2 Abs. 3 LVO), andererseits ist nach § 2 Abs. 1 LVO vorzugehen. Demzufolge ist bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, bei denen Verluste entstehen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten in Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Zweck der Kriterienprüfung ist die Beurteilung, ob ab einem bestimmten Zeitpunkt keine Gesamtüberschusserzielungsabsicht mehr vorliegt und die „große Vermietung“ deshalb ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei ist.

Da die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Es ist also eine Jahr-zu-Jahr Beurteilung dahingehend zu treffen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist; es kommt darauf an, ob das Verhalten des sich Betätigenden wirtschaftlich sinnvoll war (Rauscher/Grübler, a.a.O., Tz 342, 343).

Die Art, in der ein Betrieb geführt bzw. eine Betätigung ausgeübt wird, muss erkennen lassen, dass dies nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt. Feststellungen in dieser Richtung machen es erforderlich, die Ursachen für das Entstehen der Verluste zu ergründen und sowohl die Einnahmenseite als auch die Ausgabenseite zu analysieren.

Ohne Kenntnisse jener Besonderheiten, die die vermutete Liebhabereibetätigung von einer nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betätigung unterscheiden, lässt sich bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen keine verlässliche Aussage über das Vorliegen von Liebhaberei machen (z.B. VwGH 25.6.1997, 94/15/0235). So sieht etwa die LVO im Rahmen der Kriterienprüfung auch vor, die Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (Z 3) sowie das marktgerechte Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen (Z 4) und die Preisgestaltung (Z 5) zu prüfen. In diesem Zusammenhang ist auch zu beurteilen, welcher Art und welchen Ausmaßes die Bemühungen des Bw zur Verbesserung der Ertragslage seines Betriebes durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z 6) waren, ein Kriterium, dem im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO besondere Bedeutung zukommt (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Die allein im Bescheid vom 22. Februar 2005 in Bezug auf das Vorliegen einer Liebhabereibetätigung getroffenen Feststellungen des Finanzamtes sind nicht ausreichend, eine Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO zu ersetzen. Vor allem hat sich das Finanzamt bisher auch nicht mit dem Berufungsvorbringen, der Bw. hätte durch Verbesserungsmaßnahmen versucht, ein höheres Mietentgelt zu erzielen, auseinandergesetzt bzw. entsprechende Feststellungen getroffen.

Um beurteilen zu können, ob - sowohl bei Tätigkeiten mit Einkunftsquellenvermutung als auch bei Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung - Liebhaberei vorliegt, ist zunächst auch festzustellen, ob und in welchem Umfang Verluste (bzw. Werbungskostenüberschüsse) gegeben sind (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh I/2, Anm. 3). Zu prüfen wäre in diesem Zusammenhang im Vorfeld einer Liebhabereiprüfung jedenfalls, ob die

Ermittlung der steuerlichen Ergebnisse den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften entspricht bzw. ob und allenfalls in welchem Umfang die erklärten Ergebnisse zu korrigieren wären.

Weiters ist im gegenständlichen Fall eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO sowie eine Analyse der Einnahmen- und Ausgabenseite bislang unterblieben. Die Kriterienprüfung erfordert jedoch unter anderem eine Auseinandersetzung mit den Ursachen der Verluste, was wiederum entsprechende Erhebungen voraussetzt. Ungeklärt ist derzeit auch die Art und Weise, wie die Vermietung/Verpachtung betrieben wurde, was wiederum Voraussetzung für die Beurteilung des marktgerechten Verhaltens (u.a. auch hinsichtlich der Miet/Pachteinnahmen) ist. Außerdem werden sowohl Feststellungen dahingehend zu treffen sein, welcher Art und welchen Ausmaßes die vom Bw. ins Treffen geführten Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen gewesen sind als auch über die grundsätzliche Erfolgseignung derselben.

Da aus der Aktenlage kein ausreichend ermittelter Sachverhalt ersichtlich ist, um die Tätigkeit des Bw. in Bezug auf Liebhaberei abschließend beurteilen zu können, war nach § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen.

Unter Bedachtnahme auf den Umfang der noch vorzunehmenden Verfahrensergänzungen erscheint es zielführender und verwaltungsökonomischer, die entscheidungsrelevanten Ermittlungen nicht im Rahmen eines zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens durchzuführen.

Da die durchzuführenden Ermittlungen für das Jahr 2003 einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen können, war der angefochtene Einkommensteuerbescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Eine etwaige Beeinträchtigung berechtigter Interessen der Partei durch die Zurückverweisung an die erste Instanz ist aus der Aktenlage nicht zu erkennen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird in diesem Zusammenhang, insbesondere was die Ermessensübung betrifft, auch auf die Ausführungen unter Pkt 1.3. verwiesen.

Wien, am 9. Mai 2008