

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Mag. Johann Wally, Hirschvogelgasse 7 Tür 15, 1200 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 27.08.2014, betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2012 und Umsatzsteuer für das Jahr 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem in der Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin in der Folge Bf. genannt fand im Jahr 2014 eine Betriebsprüfung betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012 sowie USt für das Jahr 2012 statt. Grund dafür war laut Vorlagebericht vom 2.4.2015 folgendes:

„Die Bf. betreibt einen Grundstückshandel. Für die Jahre 2009 bis 2011 fand eine Außenprüfung statt, deren Feststellungen (Bericht vom 20.8.2013) unbestritten blieben. Da für das Jahr 2012 ohne nähere Erläuterung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden fand, eine neuerliche Betriebsprüfung statt.“

Im Betriebsprüfungsbericht vom 20.8.2013 heißt es dazu unter TZ 1 folgendes:

„Da seit Beginn der Tätigkeit der KG mehrere Liegenschaften gekauft und wieder verkauft wurden und laut Auskunft des Gesellschafters, Herr K. D., die Verwertung der Liegenschaften im Vordergrund und die Vermögensverwaltung lediglich im Hintergrund steht, sind die bislang als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt Einkünfte im Zuge der Prüfung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel) zu erfassen.“

Im Betriebsprüfungsbericht vom 22.8.2014 heißt es zur Frage unter welche Einkunftsart die Einkünfte der Bf. zu subsumieren seien folgendes:

„Im Jahr 2012 wurden die Einkünfte der GmbH & Co KG wiederum als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Überprüfung des Geschäftsjahres 2012 ergibt keinen Hinweis auf eine Änderung der bisherigen Tätigkeit. Es wurde die Eigentumswohnung W 66 mit der Adresse M.platz 20 in Wien eingekauft und als Umlaufvermögen in den Büchern erfasst, im Jahr 2013 (1. Quartal) wurde dieses Objekt bereits wieder verkauft. Eine Vermietungsabsicht konnte nicht festgestellt werden, daher sind die bislang erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zuge der Betriebsprüfung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel) zu erfassen. Folgende weitere Änderungen wurden laut Bericht vorgenommen:

Tz 2 Vorsteuerkürzung Rechts- u. Beratungsaufwand für die Jahre 2009 bis 2011:

Die Vorsteuern für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen wurden aufgrund der Betriebsprüfung 2009 bis 2011 um 75 % gekürzt und als zusätzlicher Aufwand berücksichtigt. Dies sind im einzelnen folgende Beträge: 2009 € 1.650,-- , 2010 € 2.475,-- und 2011 ebenfalls € 2.475,--. Im Jahr 2012 wurde diese Vorsteuerkürzung nochmals als Aufwand geltend gemacht. Der Rechts- u. Beratungsaufwand ist daher um € 6.600,-- zu kürzen.

Tz 3 geringwertige Wirtschaftsgüter: Für den Erwerb eines Faltpavillions im Ausmaß von 6 x 3 Meter sowie von Gartenstühlen von insgesamt € 256,31 sei die betriebliche Veranlassung nicht oder nicht ausreichend nachgewiesen worden, sodass eine Aufwandskürzung i.H.v. € 256,31 und eine Vorsteuerkürzung im Ausmaß von € 11,66 bzw. € 39,60 vorzunehmen gewesen sei.

Die Tz 4 ist nicht Beschwerdegegenstand.

Tz 5: Instandhaltungsaufwand L. 151: Der Instandhaltungsaufwand i.H.v. € 35.913,52 werde nicht anerkannt, da er von den Vorjahren 2010 und 2011 stamme. Gemäß § 19 EStG 1988 seien Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Tz 6 Vorsteuerkürzung Schadensfälle: Die Mieterlöse i.H.v. € 2.579,76 seien als Schadensfall ausgebucht und die Vorsteuer am Vorsteuerkonto um € 429,96 erhöht worden. Laut Belege der Hausverwaltung sei kein Schaden vorgelegen, daher werde die Vorsteuer nicht anerkannt.

Tz 7 Schadensfälle Mieterlöse: Am Konto Schadensfälle seien € 13.312,50 verbucht worden da laut Hausverwaltung kein Schaden vorgelegen sei werde dieser Aufwand nicht anerkannt.

Tz 8 Instandhaltungsrücklage: Die Instandhaltungsrücklage i.H.v. € 2.370,72 sei als Aufwand geltend gemacht worden. Es können nach Auffassung der Betriebsprüfung unter Hinweis auf das Erkenntnis des BFH, BStBL 1988 II 577, Doralt, EStG, TZ 98 zu § 28 nur

laut Verwaltungsabrechnung aufgelöste Beträge nicht aber die der Rücklage zugeführten Beträge als Aufwand (Werbungskosten) abgezogen werden.

Tz 9 Wohnungsaufwand aus dem Jahr 2009: Gemäß § 19 EStG 1988 seien Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Der Nettoaufwand von Dezember 2009 i.H.v. € 650,35 werde daher nicht anerkannt.

In der Beschwerde vom 1.9.2014 gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012 vom 27.8.2014 wurde folgendes vorgebracht:

Die Bf. rügt zunächst massive Verfahrensmängel. Dazu führt der steuerliche Vertreter folgendes aus: Für den 22.8.2014 sei er ersucht worden um 10:00 Uhr am Finanzamt zu erscheinen. Als Besprechungspunkt sei "Forderung Mieterlöse L. 151 im Jahr 2012" angekündigt gewesen. Anlässlich seiner Vorsprache mit seiner Mitarbeiterin sei ihnen mitgeteilt worden, dass sich die Sachlage geändert habe und die Prüferin nach Absprache mit ihrem Teamleiter alle Punkte der Betriebsprüfung aberkenne. Sie habe völlig unvorbereitet eine fertig gestellte Niederschrift über die Schlussbesprechung inklusive Beilage vorgelegt. Es habe nie eine Schlussbesprechung gegeben und es seien auf seine Fragen keine sachlichen Antworten zu den einzelnen Punkten erfolgt. Die Niederschrift sei von ihm und seiner Mitarbeiterin unterschrieben worden mit den Hinweis, dass es zu einer Beschwerde kommen werde. Die Aussprache sei nach 5 Minuten beendet gewesen. Zwei Stunden später habe er ein Mail erhalten in dem die Beilage der Niederschrift neu versendet worden sei, da es in der ursprünglichen Beilage wesentliche Fehler gegeben habe. Somit sei die Unterschrift der Niederschrift ungültig, da nachträglich wesentliche Änderungen vorgenommen worden seien. Es sei das Recht auf Parteiengehör wesentlich verletzt worden, da es keine Vorladung zu einer Schlussbesprechung gegeben habe und damit auch der Geschäftsführer der Firma nicht angehört werden habe können. Laut Niederschrift und Beilage sei auch die Vorlagen eines Kaufvertrages und die dazu gehörige AfA-Berechnung für eine Wohnung verlangt worden, die erst 2013 angeschafft worden sei. Ein Prüfauftrag betreffend Einkommensteuer sei nicht vorgelegt worden.

Der Bescheid sei aus folgenden Gründen inhaltlich rechtswidrig:

Tz 1: Im Jahr 2012 gab es keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, es war daher der Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung rechtskonform.

Tz 2: Die Vorsteuer aus den Vermittlungskosten L. i.H.v. € 3.376,71 nämlich € 1.320,-- sei im Jahr 2012 als Aufwand anzusetzen und auch anzuerkennen.

Tz 3: Der Faltpavillon und die Gartenbänke befinden sich im Büro und werden für Veranstaltungen verwendet.

Tz 5: Der angeführte Instandhaltungsaufwand betrifft die Generalsanierung des Hauses L.. Es wurden alle Fenster und die Fassade erneuert. Der Aufwand ist daher zwingend auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben. Da das Objekt 2012 verkauft worden sei, sei der Restbuchwert der Investitionen im Jahr 2012 als Aufwand anzuerkennen. Dies bedeute

einen Aufwand i.H.v. € 27.026,84 der im Jahr 2012 anzusetzen sei. Für die Jahre 2010 und 2011, die bereits geprüft waren müssten wegen der Korrektur der AfA neue Bilanzen erstellt werden. Aus verfahrensökonomischen Gründen wäre die Anerkennung der noch nicht angesetzten AfA der Jahre 2010 und 2011 als nachgeholtter Aufwand im Jahr 2012 anzusetzen.

Bei der Erstellung der Bilanz 2012 habe sich eine Differenz von erklärten Mieterlösen und Auszahlungen i.H.v. € 45.897,79 ergeben. Dafür würden laut Hausverwaltung Investitionen für 2010 i.H.v. € 13.588,78 netto und für 2011 i.H.v. € 16.339,15 netto abgezogen. Es verbleibe somit ein Restbetrag an offenen Forderungen i.H.v. € 15.969,86. Dieser Rest komme nicht zur Auszahlung, da die Abrechnung der Generalsanierung noch nicht vorliege und dieser Betrag für die Sanierung verwendet werde. Dies bedeute das ein Gewinn i.H.v. € 15.969,86 versteuert aber nicht erzielt worden sei. Die Ausbuchung sei mit der Bezeichnung Schadensfall erfolgt und sei richtigerweise zur Gänze als nicht abgerechneter Sanierungsaufwand anzusetzen, da das Objekt verkauft worden sei.

Tz 8: Der Ansatz der Instandhaltungsrücklage i.H.v. € 2.370,72 im Jahr 2012 sei zu Recht erfolgt. Das angeführte VwGH Urteil sei nur anzuwenden wenn die Immobilie im Eigentum verbleibe. Die Immobilie sei aber im Prüfungszeitraum 2012 verkauft worden. Daher stelle die Instandhaltungsrücklage natürlich Werbungskosten dar, da die Rücklage im Objekt verbleibe. Bei einer Nichtanerkennung wäre ein Gewinn zu versteuern, der nicht erzielt worden sei, da die Rücklage gesetzlich vorgeschrieben sei.

Tz 9: Bei den geltend gemachten Wohnungsaufwand 2009 handle es sich um Aufwände die nachträglich aufgrund der Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2009 angefallen seien. Diese haben daher im Jahr 2009 nicht angesetzt werden können und seien als nachgeholtter Aufwand anzusetzen. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei verletzt worden. Die Bilanz und die Steuererklärungen für das Jahr 2012 seien exakt nach dem Vorgaben und Feststellungen der Prüfung im Jahr 2013 erfolgt. Damals seien die jetzt aberkannten Aufwendungen gemäß TZ 3, TZ 5, TZ 6, TZ 7 und TZ 8 anerkannt worden. Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 27.8.2014 macht zunächst ebenfalls Verfahrensmängel geltend. Weiteres wird ebenfalls die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Einzelnen richtet sich die Beschwerde gegen die TZ 3 nämlich die Anerkennung gegen der Vorsteuern für einen Faltpavillion und Gartenbänke i.H.v. € 11,66 bzw. € 39,60.

Die Ausbuchung der nicht ausbezahlteten Mieterlöse als Schadensfall gemäß TZ 6 des Betriebsprüfungsberichtes sei richtig gewesen, da die Mietzinsrücklage bei Verkauf des Objektes beim Haus verbleibe. Es sei daher zwar die Vorsteuerkürzung richtig aber der Ausfall der Miete bewirke eine Reduktion der schon versteuerten Miete in dem selben Ausmaß. Dies bedeute eine USt.-Kürzung in Höhe der nicht anerkannten Vorsteuer i.H.v. € 429,96.

Bei dem geltend gemachten Wohnungsaufwand aus dem Jahr 2009 gemäß TZ 9 handle es sich um Aufwände die nachträglich aufgrund der Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2009 angefallen seien. Diese haben daher im Jahr 2009 nicht angesetzt werden können und seien in Folge als nachgeholt Aufwand anzusetzen. Daher sei die Vorsteuer i.H. von € 122,08 anzuerkennen. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei dadurch verletzt worden, dass die Steuererklärung für das Jahr 2012 exakt nach den Vorgaben und Feststellungen der Prüfung im Jahr 2013 erfolgt sei. Damals seien allerdings die aberkannten Aufwendungen gemäß TZ 3, TZ 6 und TZ 7 anerkannt worden.

Zu den Beschwerden gab die Betriebsprüferin sinngemäß, soweit für dieses Erkenntnis von Relevanz, folgende Stellungnahme ab:

Tz 1: Im Zuge der Betriebsprüfung 2013 wurden die bis dahin als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel) erfasst. 2012 wurden wiederum Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt ohne dass es einen Hinweis auf eine Änderung der Tätigkeit gäbe.

Tz. 2: Gegen die Kürzung des Rechts-und Beratungsaufwandes sei kein Einwand erhoben worden.

Tz. 3: Für die Anschaffung eines Faltpavillons und Gartenstühlen sei die betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen worden.

Tz 5: Der aus den Jahren 2010 und 2011 stammende Instandhaltungsaufwand sei 2012 nicht absetzbar.

Tz 6 und 7: Bei den als Schadensfälle verbuchten € 13.312,50 sei nicht klarbar gewesen, auf welchen Schaden sich diese gründeten. Von der Bf. sei vorgebracht worden, dass ihr die Hausverwaltung noch Mieterlöse schuldig sei, Geld das sie nicht bekommen werde. Andererseits sei aber nichts unternommen worden, um dieses Geld einzutreiben. Auch von einem Brand sei die Rede gewesen.

Tz 8: Der Veräußerer erhalte die zugeführten und noch nicht verbrauchten Rücklagebeträge über den Kaufpreis vom Erwerber zurück, diese seien daher nicht als Werbungskosten abzugfähig.

Tz 9: Der Wohnungsaufwand aus dem Jahr 2009 i.H. von € 660,35 netto werde nicht anerkannt, da Ausgaben im dem Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet worden seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.3.2015 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Im Einzelnen wurde als Begründung dazu folgendes ausgeführt:

Tz 1: Die Bf. erzielte im Jahr 2012 ebenso wie in den Vor- und Nachjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel). Die Grundstücke befinden sich unstrittig im Umlaufvermögen der KG.

Tz 2: Die Vorsteuerberichtigung L. 151 laut TZ 2 des Betriebsprüfungsberichts vom 20.8.2013 beträgt € 2.056,71 und betrifft das Jahr 2011 (Sanierung). Der Restbetrag i.H.v.

€ 1.320,-- (Vermittlungsprovision) betrifft das Jahr 2012 und wurde als Aufwand geltend gemacht und blieb seitens der Betriebsprüfung unbeanstandet.

Tz 3: Die betriebliche Veranlassung des Faltpavillons und der Gartenbänke konnte nicht nachgewiesen werden. Der Aufwand war daher § 20 EStG nicht anzuerkennen.

Tz 5: Der Instandhaltungsaufwand betrifft die Vorjahre und wurde bereits berücksichtigt. Eine zwingende Verteilung von Instandsetzungsaufwendungen ist im Bereich der Gewinnermittlung nach § 5 EstG nicht vorgesehen.

Tz 6 und 7: Eine Abrechnung mit der Hausverwaltung wurde nicht vorgelegt. Üblicherweise werden auf den von den Hausverwaltungen geführten Treuhandkonten Erträge und Aufwendungen saldiert und per Jahresende eine Abrechnung gelegt. Ein Schadensfall d.h. in diesem Fall eine unrichtige Abrechnung durch die Hausverwaltung konnte nicht glaubhaft gemacht werden.

Tz 8: Die Zuführung zur Instandhaltungsrücklage wurde bereits bei Vorschreibung der Betriebskosten als Wohnungsaufwand geltend gemacht, sodass eine Berücksichtigung der Instandhaltungsrücklage als Aufwand nicht in Betracht kommt.

Tz 9: Der Aufwand 2009 wurde nicht nachträglich verrechnet, sondern stammt aus dem Jahr 2009, sodass er 2012 nicht anzuerkennen war. Zum Grundsatz von Treu und Glauben wird angemerkt, dass dem Finanzamt bei Erklärungsabgabe keine Bilanz 2012 vorgelegt wurde. Es wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt und lediglich eine Überschussrechnung vorgelegt. Aus diesem Grund wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt um die richtigen Besteuerungsgrundlagen feststellen zu können.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde nunmehr im Zuge der Beschwerdeerledigung durch das Bundesfinanzgericht der Bf. zur Kenntnis gebracht, die mit Schriftsatz vom 12.4.2016 dazu folgende Äußerung erstattete:

Die Bf. verwies nochmals darauf, dass es sich bei der Besprechung am 22.8.2014 ihrer Meinung nach um keine Schlussbesprechung gehandelt habe.

Tz 1: Wenn die Prüferin in der Stellungnahme angebe, die Firma habe im Jahr 2012 keine Mieteinnahmen gehabt so werde auf die G u. V. Rechnung Reinweg verwiesen (Beilage 2), die der Prüferin vorgelegen sei und wo die Mieteinnahmen eindeutig angeführt seien. Weiters habe es Mieteinnahmen aus einer Beteiligung an einer KG gegeben.

Tz 3: Es werde auf die Beschwerde verwiesen und auch mitgeteilt, dass die Betriebsprüferin eine Betriebsbesichtigung abgehalten habe und der Pavillon dort gelagert gewesen sei und der Prüferin gezeigt hätte werden können.

Tz 5: Es wird auf die Beschwerde und auf § 28 Abs. 2 EStG verwiesen wo die Aufteilung der Instandsetzungskosten zwingend vorgeschrieben ist. Weiters ist zu sagen, dass die Rücklage zu gering war für die Instandsetzung und die geltend gemachten Aufwendungen zusätzlich bezahlt haben werden müssen. Hinsichtlich der TZ 6, 7, 8 und 9 wurde auf die Beschwerde verwiesen.

Per Email vom 17.10.2016 gab die Bf. bekannt, dass sie kein Problem mit der Veranlagung als Gewerbebetrieb habe. Es gäbe nur leider technische Schwierigkeiten bei Finanzonline wenn eine Einzelfirma verschiedene Einkunftsarten nämlich sowohl gewerbliche als auch solche aus Vermietung und Verpachtung habe. Die Beschwerde richte sich gegen die Behauptung der Betriebsprüfung, dass die Wohnungen im Umlaufvermögen seien und keine Vermietung stattfinde. Im Gegensatz dazu gab es im Jahr 2012 nur Einkünfte aus Vermietung. Die Aufwendungen für einen Faltpavillion und Gartenstühle seien deswegen getätigt worden da im Jahr 2012 von der Wirtschaft BezirkX. unter Bezirksvertretung ein Straßenfest durchgeführt worden sei, dass nach damaligen Aussagen der Veranstalter eine Dauereinrichtung sein sollte. Die Geräte lagerten derzeit im Keller und seien für den Privatgebrauch nicht zu gebrauchen.

Am 10.5.2017 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung beim BFG statt. Näheres ist der in der Folge wieder gegebenen Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung zu entnehmen.

"Ich sehe einen Verfahrensmangel darin, dass keine Schlussbesprechung stattgefunden hat. Weder die Besprechung am 31.7.2014 noch jene am 22.8.2014 waren Schlussbesprechungen. Am 31.7.2014 kam Fr. B. zu einer allgem. Besprechung über die Prüfungsfeststellungen. Die Besprechung wurde von ihr verlassen. Für den 22.8.2014 wurde ich zu einer Besprechung bezügl. der Hausabrechnungen ersucht, wurde jedoch mit dem ausgefertigten BP-Bericht konfrontiert, der nicht mehr weiter besprochen wurde. Auf mein Nachfragen bekam ich die Antwort: "Das ist so".

Die Richterin verweist auf das durch die mündliche Verhandlung gewährte Parteiengehör. Hr. Mag. M. verweist auf die Möglichkeit, diesen vermeintlichen Fehler nunmehr in der mündlichen Verhandlung beheben zu können.

Wir haben Einkünfte aus V+V erklärt, da aufgrund eines technischen Problemes beim FA - wie mir von dieser mitgeteilt wurde - eine gleichzeitige Erfassung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und V+V nicht möglich war. Außerdem gab es im Jahr 2012 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es geht nicht um die inhaltliche Abgrenzung der beiden Einkunftsarten.

Zu Tz. 2): Wurde vom FA anerkannt.

Zu Tz. 3): Der Faltpavillion wurde für ein Straßenfest in der Nähe des Firmensitzes angeschafft, an diesem wurde jedoch aus nicht mehr erinnerlichen Gründen nicht teilgenommen. Er hätte für ein weiteres Straßenfest durchaus wieder verwendet werden können.

Zu Tz. 5): Der Instandhaltungsaufwand wurde für Fenster- und Fassadensanierung aufgewendet und von der Hausverwaltung in Rechnung gestellt. Diese Sanierungen sind im Jahr 2012 fertig gestellt worden, aber bereits 2010 begonnen worden. Davon haben wir aber nichts gewusst, sondern erst 2012 davon erfahren. Die 15/tel-Absetzungen hätten daher schon 2010 und 2011 gemacht werden müssen. Da das Haus 2012 verkauft

wurde, wurden die daher nicht mehr geltend gemachten restlichen 15/tel-Absetzungen als Restbuchwert in einem Gesamtbetrag im Jahr 2012 geltend gemacht. Die Investitionen sind im Jahr 2012 zur Gänze bezahlt worden. Das wurde von der Prüferin auch anerkannt, nicht jedoch die Ausbuchung des Gesamtbetrages im Jahr 2012.

Mag. M. könnte für den Fall, dass die Frage der Nachholbarkeit der Absetzung des Aufwandes bejaht würde, der von der Bf. in der Beschwerde vorgeschlagenen verfahrensökonomischen Lösung anschließen.

Zu Tz. 6): Lt. Mietabrechnungen blieb ein Betrag von € 15.969,86 offen. Dieser Betrag wurde von der Hausverwaltung nie überwiesen. Auf Nachfragen bei der Hausverwaltung hieß es: Das ist noch nicht abgerechnet, wir bekommen noch Geld. Möglicherweise wurde das Geld von der Hausverwaltung für die Sanierung eines Brandschadens verwendet und allenfalls noch auf eine Refundierung der Versicherung gewartet. Der Aufwand wurde deswegen auch von uns als Schaden bezeichnet.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Stellungnahme der BP und die BVE.

Zu Tz. 8): Hinsichtlich der Instandhaltungsrücklage verweise ich auf mein Beschwerdevorbringen.

Mag. Mann verweist auf eine Stellungnahme des BVI (Deutschland) vom 15.4.2008 und bleibt bei der bisherigen Auffassung des FA, nämlich, dass die Instandhaltungsrücklage nicht abziehbar ist (Die Beilage 6 wird zum Akt genommen)

Der steuerl. Vertreter verweist darauf, dass es sich um die private Stellungnahme eines Deutschen Vereines handelt, die auf Österreich nicht anwendbar ist.

Die Prüferin hat die Bezahlung der Instandhaltungsrücklage ausdrücklich anerkannt, bestreitet aber die Absetzung als Aufwand.

Zu Tz. 9): Der steuerl. Vertreter hält den Antrag auf Aufhebung der Bescheide in den inhaltlichen Punkten lt. Beschwerde weiterhin aufrecht und verweist abschließend auf das Beschwerdevorbringen.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Beschwerde betr. USt Tz. 6.

Dieser Punkt wurde vom steuerl. Vertreter am Schluss der Verhandlung zurückgezogen.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass das Bundesfinanzgericht Einsicht nahm in die vom Bf. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 12.4.2016 vorgelegte Gewinn- und- Verlustrechnung sowie in die von der Betriebsprüfung vorgelegten Abschriften des Kontos "Wohnungsaufwand L. 151" und die von der Hausverwaltung an die Bf. übermittelten Vorschreibungen der Betriebskosten und der "Reparaturrücklage" für 4/12.

In einer ergänzenden E-Mail vom 13.6.2017 führte die Bf. bezügl. der Tz 9 des Berichtes, nämlich der Aberkennung eines nach Ansicht der Betriebsprüfung aus 2009 stammenden Aufwandes i.H. von € 650,35 netto plus € 122,08 Umsatzsteuer, sinngemäß aus, dass die Betriebskostenabrechnung für 2009 erst 2012 erfolgt sei. Wegen der geringen Höhe der

Summe sei eine Bilanzkorrektur aus verfahrensökonomischen Gründen aus Ihrer Sicht nicht sinnvoll.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Die Beschwerdepunkte "Textziffer 2" der Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid und "Textziffer 6" der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid sind nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung vom 10.5.2017 nicht mehr Beschwerdegegenstand.

Wenn die Bf. vorbringt, es habe im Anschluss an die Betriebsprüfung keine Schlussbesprechung stattgefunden, so könnte darin nur dann ein Verfahrensfehler zu erblicken sein, wenn die Bf. keine Gelegenheit gehabt hätte, zu den Feststellungen der Betriebsprüfung Stellung zu nehmen. Da ihr jedoch durch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 10.5.2017 dazu Gelegenheit geboten wurde, ist ein allfälliger Verfahrensmangel im Zuge der Betriebsprüfung dadurch saniert (vgl. auch UFS vom 14.11.2006, RV/0077-G/04).

Außer Streit steht, dass die Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar aus dem Handel mit Grundstücken, bezieht.

Weder die von der Bf. in der Beschwerde monierten technischen Probleme bei Einreichung ihrer Steuererklärung via FinanzOnline noch ihr Vorbringen, sie habe im beschwerdegegenständlichen Jahr 2012 nur Einkünfte aus Vermietung erzielt und keine Wohnung verkauft, wurden in der mündlichen Verhandlung vom 10.5.2017 als Begründung für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufrechterhalten.

Die Bf. hat im Jahr 2012 eine Bilanz und eine Gewinn-und-Verlust-Rechnung erstellt, somit den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Lt. ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) zu ermitteln. Zu den GoB gehört auch die periodengerechte Ermittlung des Erfolges, also die zeitrichtige Erfassung von Aufwendungen und Erträgen.

Entspricht die Vermögensübersicht nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung oder den zwingend Vorschriften des EStG, so ist sie gem. § 4 Abs. 2 Zif. 2 zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Eine Bilanz gilt als im Sinne der GoB richtig, wenn sie mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers aufgestellt wurde (vgl. Jakom, 8. Aufl. S. 296). Eine Bilanzberichtigung ist jedoch dann vorzunehmen, wenn die Umstände dem Steuerpflichtigen bei Erstellung der Bilanz bekannt sein hätten müsse (VwGH vom 26.11.2002, 99/15/0075).

Die Bf. brachte in der mündlichen Verhandlung vor, der von ihr geltend gemachte Instandhaltungsaufwand lt. Tz. 6 des Berichtes habe die Erneuerung der Fassade und der Fenster in der L. 151 betroffen. Die Sanierung sei 2010 begonnen und 2012

beendet worden, sie habe jedoch erst 2012 davon erfahren. Sie beantrage die 2010 und 2011 zwingend vorgesehenen Fünfzehntelabsetzungen 2012 nachholen zu können und die noch offenen Fünfzehntelabsetzungen infolge des Verkaufes des Hauses als Gesamtsumme absetzen zu können.

Dazu ist folgendes auszuführen: Das Haus wurde 2009 gekauft und befand sich, zulässigerweise oder nicht, im Anlagevermögen der Bf. Bei der Sanierung von Fenstern und Fassade handelt es sich um Instandsetzungsaufwand, also um Aufwand, der nicht zu den Anschaffungs-oder Herstellungskosten gezählt und durch den Nutzwert eines Gebäudes wesentlich erhöht wird (siehe die Beispiele aus der Literatur und Judikatur in Jakom, 8. Auflage, Rz 105 zu § 28). Instandsetzungsaufwand für Gebäude, die sich im Anlagevermögen befinden, sind gem. § 4 Abs. 7 EStG 1988 zwingend auf 10 Jahre zu verteilen. Noch offene Zehntel können im Fall einer Veräußerung sofort abgezogen werden (siehe Jakom, 8. Auflage, RZ. 371ff zu § 4).

Im Sinne der für die Bf. geltenden periodengerechte Gewinnermittlung, können jedoch versäumte Bilanzansätze nicht in einem Folgejahr nachgeholt werden. Dabei spielt es im gegenständlichen Fall keine Rolle, ob Zehntel-oder Fünfzehntelabsetzungen geltend gemacht hätten werden können. Für eine "verfahrensökonomische Lösung", wie von der Bf. vorgeschlagen bleibt diesfalls kein Raum.

Bei entsprechender Sorgfalt hätte der Bf. bekannt sein müssen, dass in einem in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Gebäude so gravierende Sanierungsmaßnahmen wie Fenster-und Fassadenerneuerung durchgeführt werden. Es erscheint unglaublich, davon erst im Jahr 2012 erfahren zu haben. Da mit der Zehntelabsetzung der Investitionen aber nicht begonnen wurde, gibt es auch im Jahr 2012 keine offenen, die abgesetzt werden könnten. In diesem Punkt war die Beschwerde daher abzuweisen.

Hinsichtlich des Faltpavillons und der Gartenstühle ist der Beschwerde statzugeben, da die Aussage, diese seien für betriebliche Zwecke angeschafft worden, glaubwürdig ist.

Zu Tz 6: Als erwiesen wird angenommen, dass Mieterlöse in Höhe von € 15.969,86, auf die die Bf. Anspruch hat, von der Hausverwaltung nicht an die Bf. überwiesen wurden. Welcher Erklärungsversuch dafür nun glaubwürdiger erscheint, ist unerheblich. Es handelt sich jedoch um eine Differenz, die aus der Gegenüberstellung der gesamten Mieterlöse für die L. 151 und der gesamten überwiesenen Mieten entstand und die anlässlich des Verkaufes des Objektes zu Tage trat. Es ist daher nicht zuordenbar, in welchem Jahr verkürzte Erlöse überwiesen wurden. Auch in welchem Jahr der angebliche Brandschaden stattgefunden haben soll bzw. ob es diesen überhaupt gab konnte nicht geklärt werden.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes besteht zum Bilanzstichtag eine offene Forderung gegenüber der Hausverwaltung, deren Wertberichtigung nicht zulässig ist.

Als solche kämen etwa Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung, die Gefährdung der Einbringlichkeit oder die gänzliche Uneinbringlichkeit in Betracht. Für all diese Fälle bietet der Sachverhalt keinen Anhaltspunkt. Vielmehr konnte offensichtlich bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt mit der Hausverwaltung nicht geklärt werden, wie es

zu dieser Differenz kam bzw. wann und ob mit einer Überweisung der Mieterlöse zu rechnen sein werde oder ob diese noch zur Begleichung offener Sanierungskosten verwendet würde oder schon verwendet wurden. Bloße Meinungsverschiedenheiten zwischen Geschäftspartnern ohne rechtliche Schritte stellen aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Gefährdung der Einbringlichkeit dar (vgl. z.B. VwGH vom 11.5.2005, 2002/13/0021). Daher liegt auch kein Forderungsverzicht vor, da dieser nur dann zu einer Wertberichtigung führen kann, wenn die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts uneinbringlich ist (vgl. Jakom, 8. Aufl. 2015, S. 462). Die Bf. hat nun offensichtlich die Hausverwaltung über den Verbleib der betreffenden Mieterlöse befragt, es aber dann scheinbar vorerst dabei belassen und diese Mieterlöse wie einen Forderungsausfall ausgebucht. Diese Vorgangsweise ist nach dem oben Gesagten nicht zulässig, sodass es bei den Änderungen lt. Tz. 6 und 7 des Berichtes bleibt. Das Begehren in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 hinsichtlich Tz. 6 des Berichtes wurde in der mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Zu Tz. 8 Instandhaltungsrücklage:

Die Bf. irrt, wenn sie vermeint, die Judikatur des BFH habe in Zusammenhang mit der Problematik bezüglich Dotierung einer Instandhaltungsrücklage und Nutzungsänderung bzw. Verkauf des Gebäudes keine Relevanz für die österreichische Rechtsprechung. Es darf dazu auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23.10.2014, RV/3100573/2014 verwiesen werden sowie auf Doralt, EStG-Kommentar, Tz 98 zu § 28 EStG) zufolge die Dotierung einer Reparaturrücklage gemäß § 16 WEG keine Werbungskosten begründe; Werbungskosten würden demnach erst bei Verwendung der Rücklage vorliegen. Doralt stütze sich bei dieser Ansicht auf ein Judikat des deutschen Bundesfinanzhofs (in weiterer Folge kurz: BFH), BStBl 1988 II 577. Im Übrigen verweisen auch die, allerdings für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden Einkommensteuerrichtlinien, in ihrer Rz 6419a auf die Judikatur des BFH.

Seit dem 1. März 1994, dem Inkrafttreten des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes ist der Wohnungseigentumsgemeinschaft eigene Rechtspersönlichkeit zuerkannt worden. In § 2 Abs. 5 WEG 2002 ist normiert, dass die Eigentümergemeinschaft eine juristische Person mit Rechtsfähigkeit in dem durch § 18 Abs. 1 WEG 2002 umschriebenen Umfang ist. § 31 WEG 2002 regelt die Bestimmungen über die Rücklage der Eigentümergemeinschaft. Nach § 31 Abs. 2 WEG 2002 ist die Rücklage Vermögen der Eigentümergemeinschaft und vom Verwalter als Vertreter der Eigentümergemeinschaft auf einem auf die Gemeinschaft lautenden Konto fruchtbringend anzulegen und für die Deckung der Aufwendungen der Eigentümergemeinschaft zu verwenden. Die Rücklage stellt den wichtigsten Haftungsfonds der Eigentümergemeinschaft dar und ist gemäß § 18 Abs. 3 WEG 2002 zugleich das primäre Exekutionsobjekt von deren Gläubiger.

Auch die Bf. bemerkt in der Beschwerde richtig, dass die Rücklage im Objekt verbleibt. Dies ist gem. § 31 WEG auch beim Verkauf der Fall.

Die, für das Bundesfinanzgericht allerdings nicht bindenden, Einkommensteuerrichtlinien führen in der Rz 6419a diesbezüglich für den Verkauf folgendes aus:

*Wird nachgewiesen, dass ein konkreter Teil des gesamten Kaufpreises auf bereits in die Instandhaltungsrücklage eingezahlte Beträge entfällt, hat der Veräußerer insoweit keine Einkünfte und der Erwerber insoweit keine Anschaffungskosten hinsichtlich des übertragenen Grundstückes. Für den Nachweis erforderlich ist die ausdrückliche Erwähnung des konkreten Betrages im Kaufvertrag.*

In der Gewinn-und-Verlustrechnung wurden an "Wohnungsaufwand L. inges. € 59.453,95 gewinnmindernd ausgewiesen. Wie sich aus der Einsicht in das Konto "7402" ergibt, wurden auf diesem Konto sowohl die Betriebskosten als auch die Instandhaltungsrücklage verbucht. Die Bf. argumentiert diese Vorgangsweise mit dem Verkauf des Objektes im Jahr 2012.

Ein genereller Abzug der Zuführung von Beträgen zur Instandhaltungsrücklage als "Wohnungsaufwand" im Jahr des Verkauf eines Objektes, monatlich gemeinsam mit dem Betriebskosten, wie von der Bf. in der Gewinn-und-Verlustrechnung durchgeführt, kommt jedoch nicht in Betracht.

Strittig ist weiterhin die Abzugsfähigkeit eines Nettoaufwandes i.H. von € 650,35 (USt 122,08). Während die Betriebsprüfung die Abzugsfähigkeit des aus dem Jahr 2009 stammenden Aufwandes im Jahr 2012 versagt, bringt die Bf. vor es, handle sich um eine im Jahr 2012 zu Tage getretenen Aufwand aus der nachträglichen Betriebskostenabrechnung für 2009.

In einer ergänzenden E-Mail vom 13.6.2017 führte die Bf. bezügl. der Tz 9 des Berichtes, nämlich der Aberkennung eines nach Ansicht der Betriebsprüfung aus 2009 stammenden Aufwandes i.H. von € 650,35 netto plus € 122,08 Umsatzsteuer, sinngemäß aus, dass die Betriebskostenabrechnung für 2009 erst 2012 erfolgt sei. Wegen der geringen Höhe der Summe sei eine Bilanzkorrektur aus verfahrensökonomischen Gründen aus Ihrer Sicht nicht sinnvoll.

Die Bf. bestreitet also nicht, dass es sich um einen Aufwand handelt, der wirtschaftlich betrachtet zum Jahr 2009 gehört.

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind Aufwendungen und Erträge der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0105). Da es sich dabei um zwingend einzuhaltende Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung handelt, bleibt für "verfahrensökonomische" Gründe kein Raum.

Folgende Änderungen sind daher auf Grund der Berücksichtigung der Aufwendungen für einen Faltpavillon sowie Gartenstühle vorzunehmen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach BP:

€ 117.663,23 - € 256,31 = 117.406,92

Die im Kalenderjahr 2012 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: € 117.406,92

Davon entfallen: auf die EF D. GmbH (60%, daher) € 70.444,15

    auf D. K. (40%, daher) € 46.962,76

#### **Umsatzsteuer:**

Da der Aufwand bezüglich des Faltpavillons und der Gartenstühle anzuerkennen ist, erhöht sich die Vorsteuer wie folgt:

Vorsteuer nach BP: € 4.543,74+€ 11,66=€ 4.555,40

Vorsteuern innergemeinschaftlicher Erwerb: € 39,60

Der Beschwerdepunkt "Tz 6" wurde in der mündlichen Verhandlung vom 10.5.2017 zurückgezogen.

Hinsichtlich der im Beschwerdepunkt "Tz 9" beantragten Vorsteuer in Höhe von € 122,80 wird auf die Begründung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit des Aufwandes verwiesen.

#### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da sich die Versagung der Abzugsfähigkeit diverser als Aufwand geltend gemachter Positionen (siehe Entscheidungsgründe) aus den allgemein anerkannten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ergibt bzw. sich hinsichtlich der Instandhaltungsrücklage weder aus der Judikatur noch aus Lehre oder Verwaltungspraxis ein Hinweis ergibt, dass es diesbezüglich divergierende Auffassungen gäbe.

Beilage: 1 Berechnungsblatt bezügl. Umsatzsteuer 2012

Wien, am 20. Juni 2017

