



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die AWION Wirtschaftstreuhand GmbH, vom 26. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 21. Oktober 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 20. November 1989 wurde der Abgabepflichtige unter anderem mit 294/1034 Eigentumsanteilen, mit 118/1034 Eigentumsanteilen und mit 102/1034 Eigentumsanteilen Miteigentümer der Liegenschaft EZ xxx GB yyy, bestehend aus der GSt-Nr. zzz, mit welchen Anteilen das Wohnungseigentum an der Geschäftseinheit Top G1, an der Wohnung Top W5 und der Wohnung Top W6 untrennbar verbunden ist. Die Geschäftseinheit Top G1 befindet sich im Keller und Erdgeschoss des Wohn- und Geschäftshauses mit der La-

geadresse F, G-Straße, und umfasst ein Geschäft, eine Werkstatt, Büros und Lagerräumlichkeiten. Mit „Übergabevertrag“ vom 10. März 2009 wurde die Geschäftseinheit Top G1 zwischenzeitlich im Schenkungswege übergeben. Die Wohnungen Top W5 und Top W6 befinden sich im Obergeschoss bzw. Dachgeschoss dieses Wohn- und Geschäftshauses und nach wie vor im Alleineigentum des Abgabepflichtigen.

Die drei (parifizierten) Einheiten Top G1, Top W5 und Top W6 wurden vom Abgabepflichtigen einer Vermietung zugeführt, wobei bis zum Jahr 2005 lediglich die Geschäftseinheit Top G1 im Keller/Erdgeschoss vermietet wurde. Seit dem Jahr 2005 wird auch die Wohnung Top W6 im Dachgeschoss (zunächst an die Tochter) und seit 1. Juli 2008 auch die Wohnung Top W5 im Obergeschoss vermietet. (Mit diesem Datum ist die Tochter von der Wohnung Top W6 in die - größere - Wohnung Top W5 umgezogen; die frei gewordene Wohnung Top W6 wird seit 1. August 2008 fremd vermietet.)

Der Abgabepflichtige vertrat die Auffassung, dass die Vermietung der drei Einheiten im Wohn- und Geschäftshaus in F, G-Straße, eine einzige Einkunftsquelle darstelle. Dementsprechend reichte er beim Finanzamt für die gesamte Vermietungstätigkeit jährlich nur eine Überschussrechnung ein, die in allen Jahren einen Einnahmenüberschuss auswies. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden vom Finanzamt zunächst erklärungsgemäß veranlagt, wobei die entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Streitjahre gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2007 richtete das Finanzamt am 13. Juli 2009 an den Abgabepflichtigen ein Ergänzungsersuchen folgenden Inhalts:

„Auf Grund der vorliegenden Steuererklärungen wurde in Zusammenhang mit Ihrer Vermietungstätigkeit betreffend die beiden Wohnungen ein Gesamtverlust erwirtschaftet. Damit werden die für das Vorliegen einer Einkunftsquelle notwendigen Anforderungen nicht erfüllt. Sie werden daher ersucht, eine Prognoserechnung im Sinne der Liebhabereiverordnung (jeweils pro Wohnung) einzureichen, aus der die Entwicklung der Aufwendungen und Erträge (mit Nachweis der Bankkontostände bzw. Zinsbelastung, zu erwartende Instandhaltungen, AfA-Höhe etc.) in den kommenden Jahren ersichtlich ist.“

Zudem sollte der Abgabepflichtige darstellen, wie sich die bei der Vermietungstätigkeit in den Jahren 1999 bis 2007 angesetzten Fremdfinanzierungskosten auf die einzelnen Mietobjekte (Geschäftseinheit, zwei Wohnungen) verteilen, und den geltend gemachten Beratungsaufwand des Jahres 2007 anhand der Rechnung aufklären.

In seinem Antwortschreiben vom 15. Juli 2009 ersuchte der Abgabepflichtige das Finanzamt, den angesprochenen Gesamtverlust rechnerisch darzulegen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hätten in jedem einzelnen Jahr seit dem Jahr 1998 einen Einnahmenüberschuss ergeben und dies sei auch durch zwei Betriebsprüfungen (umfassend die Jahre 1998

bis 2000 und 2003 bis 2005) nicht geändert worden. Die Vermietungstätigkeit werde in einem einzigen Gebäude ausgeübt. Es sei ein unzumutbarer und in vielen Punkten gar nicht möglicher Mehraufwand, die Überschussermittlung getrennt nach einzelnen Wohnungen vorzunehmen oder die Zinsen aufzuteilen; dieses Ansinnen sei auch aus dem Einkommensteuergesetz nicht ableitbar. Das Finanzamt begehre zudem Auskünfte über bereits geprüfte Zeiträume. Es seien auch andere Fälle bekannt, bei denen in einem Haus sogar mehr als zehn Wohnungen vermietet würden, ohne dass für jede Wohnung ein eigenes Formular E1b (Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) eingereicht werden müsse. Auch aus den Erläuterungen zum Formular E1b sei ersichtlich, dass nicht für jedes Top ein separates Formular erforderlich sei.

Am 21. Oktober 2010 erließ das Finanzamt - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommenssteuer für die Jahre 2000 bis 2007, die wiederum gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass jede Einkunftsquelle für sich auf Liebhaberei zu prüfen sei. Bei der Vermietung von Eigentumswohnungen sei die Liebhabereiprüfung grundsätzlich für die einzelne Wohnung anzustellen, es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen werde einheitlich bewirtschaftet.

Eine solche einheitliche Bewirtschaftung (und damit eine einheitliche Einkunftsquelle) könne im Hinblick auf die Vermietung der drei Einheiten im Wohn- und Geschäftshaus in F, G-Straße, nicht erblickt werden, weil zum einen an unterschiedliche Mieter vermietet worden sei und zum anderen die parafizierten Mietobjekte in einem Zeitraum von acht Jahren erst nach und nach für die Vermietung bereitgestellt worden seien. Vom Finanzamt wurde für jede der drei Beurteilungseinheiten (Geschäftseinheit Top G1, Wohnung Top W5 und Wohnung Top W6) eine eigene Überschussrechnung erstellt, wobei sich für die beiden Wohnungen jeweils ein negativer Gesamtüberschuss ergeben habe. Die Vermietung der Wohnungen Top W5 und Top W6 sei daher in umsatz- und ertragsteuerlicher Hinsicht als Liebhaberei einzustufen.

Gegen die Verfahrens- und Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 erhob der Abgabepflichtige am 26. November 2010 fristgerecht Berufung. Im Hinblick auf die Sachbescheide wurde eingewendet, dass die Vermietung der in seinem Eigentum befindlichen drei Einheiten (Geschäftseinheit Top G1, Wohnung Top W5 und Wohnung Top W6) im Rahmen einer einheitlichen Bewirtschaftung erfolgt sei und diese einheitliche Bewirtschaftung in allen Jahren ein positives Ergebnis erbracht habe. Es könne daher nicht von Liebhaberei hinsichtlich der beiden Wohnungen Top W5 und Top W6 ausgegangen werden, weshalb eine „*erklärungsgleiche Veranlagung*“ der Umsatz- und Einkommensteuer beantragt werde.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide wurden konkludent mit der Begründung bekämpft, dass - im Hinblick auf die auf eine „*erklärungsgleiche Veranlagung*“ gerichteten Einwendungen gegen die Sachbescheide - im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO keine im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt werden könnten. Zudem führte der Abgabepflichtige aus, dass die Vermietung sämtlicher im selben Haus gelegenen und in seinem Eigentum befindlichen Einheiten im Rahmen einer einheitlichen Bewirtschaftung erfolgt sei. Aus diesem Grund habe er beim Finanzamt für die gesamte Vermietungstätigkeit auch nur eine Überschussrechnung in nur einem Formular E1b eingereicht. Das Finanzamt habe diese jährlich offen gelegte Vorgangsweise immer akzeptiert, auch bei zwei Außenprüfungen (Bp-Berichte vom 8. Juli 2002 und 8. Oktober 2007) und bei diversen Vorsprachen des Abgabepflichtigen im Finanzamt sei diese Vorgangsweise nicht beanstandet worden. Die objektive Ertragsfähigkeit der Wohnungsvermietung sei dabei vom Finanzamt „*in keinsten Weise in Zweifel gezogen*“ worden. Aus diesem Grund habe er eine separate Prognoserechnung bzw. ein eigenes Formular E1b für jede einzelne vermietete Einheit „*bis dato*“ auch nicht vorgelegt. Mit Schreiben vom 13. Juli 2011 ergänzte der Abgabepflichtige sein Berufungsvorbringen dahingehend, dass „*diese Jahre*“ bereits bei zwei Außenprüfungen geprüft worden seien und seit diesen Prüfungen keine neuen Tatsachen mehr hervorgekommen seien.

Die Berufung vom 26. November 2010 wurde vom Finanzamt unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide:

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide geltenden Fassung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, 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 angefochtenen Bescheide vom 21. Oktober 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 wurden vom Finanzamt wie folgt begründet:

„Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der gesonderten Begründung angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erforderlich machen."

Hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe verwies das Finanzamt somit auf die gesonderte Bescheidbegründung vom 22. Oktober 2010, die zum Punkt „*Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO*“ nach Wiedergabe rechtlicher Überlegungen folgende Ausführungen enthält:

„Im gegenständlichen Fall waren die vorläufigen Bescheide im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit - im Gebäude in F, G-Straße1, werden (parifizierte) Räumlichkeiten an ein Unternehmen vermietet und bestand nach den umfangreichen Um-, Zu- und Aufbauten in den Jahren 1999 und 2000 auch die Vermietungsabsicht betreffend die zwei neu geschaffenen (parifizierten) Wohnungen - zu überprüfen. Dem Ergänzungsersuchen vom 13. Juli 2009 mit dem Auftrag, eine Prognoserechnung iSd LVO für die einzelnen Wohnungen vorzulegen, wurde nicht entsprochen.

Im Antwortschreiben vom 15. Juli 2009 wurde darauf hingewiesen, dass ,sich aufgrund der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in jedem einzelnen Jahr seit 1998 ein Überschuss ergibt und dies auch durch 2 Betriebsprüfungen (1998-2000 und 2003-2005) nicht geändert wurde'. Außerdem wurde auf eine Erläuterung zum Formular E1b betreffend das Einheitswert-Aktenzeichen verwiesen.

Im Zuge der hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2008 durchgeführten Ermittlungen, anhand der Auskünfte und der vorliegenden Aktenlage und aufgrund der dadurch erlangten Kenntnis des zugrunde liegenden Sachverhaltes bzw. der neu hervorgekommenen Tatsache, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Wohnungsvermietung nicht gegeben ist, wurde gegenständliche Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 verfügt."

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung deswegen anzuführen, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3, mwH).

Das Finanzamt führte als einzigen Wiederaufnahmsgrund die „*neu hervorgekommene Tatsache, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Wohnungsvermietung nicht gegeben ist*“, an. Die rechtliche Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei ist weder eine Tatsache noch ein Beweismittel iSd § 303 BAO und stellt daher keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Vielmehr handelt es sich hierbei um die rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes und nicht um Fakten, die eine geänderte Sachverhaltsannahme rechtfertigen (VwGH 27.2.1985, [83/13/0056](#)). Im Übrigen brachte das Finanzamt in der gesonderten Bescheidbegründung vom 22. Oktober 2010

zum Ausdruck, dass für die Streitjahre Ermittlungen durchgeführt, Auskünfte eingeholt und die Aktenlage geprüft worden seien; welche Tatsachen und/oder Beweismittel, die zu einer geänderten Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhaltes geführt hätten, dabei neu hervorgekommen sein sollten, ließ das Finanzamt jedoch offen.

Das Finanzamt merkte selbst an, dass gesonderte Prognoserechnungen für jede einzelne vermietete Wohnungseinheit aufgrund des Ergänzungsersuchens vom 13. Juli 2009 vom Berufungswerber gerade nicht vorgelegt wurden. Auch der Verweis des Finanzamtes auf das Antwortschreiben des Berufungswerbers vom 15. Juli 2009, in dem dieser zum Ausdruck brachte, dass die Vermietungstätigkeit (insgesamt) in jedem einzelnen Jahr seit dem Jahr 1998 einen Einnahmenüberschuss ergeben hätte und dies auch durch zwei Betriebsprüfungen nicht geändert worden sei, vermag die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu stützen; die Tatsache positiver Vermietungsergebnisse ließ sich bereits den eingereichten Steuererklärungen entnehmen. So reichte der Berufungswerber beim Finanzamt für die gesamte Vermietungstätigkeit jährlich nur eine Überschussrechnung ein, die in allen Jahren einen Einnahmenüberschuss auswies.

Die Berufsbehörde darf die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind. Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, ist eine hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahmsgründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Da in der gesonderten Bescheidbegründung vom 22. Oktober 2010 die Darstellung der Wiederaufnahmsgründe (insbesondere die Darstellung der maßgebenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel) zur Gänze fehlt, ist der Berufung vom 26. November 2010 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 stattzugeben und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Dies gilt unabhängig davon, aus welchen Gründen die Wiederaufnahmsbescheide angefochten wurden. Dies wird offensichtlich auch von der Finanzverwaltung so gesehen (vgl. BMF-Erlass vom 9. Jänner 1995 in ÖStZ-BMF 1995/48).

Zu ergänzen ist, dass die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide in den abgeschlossenen und sodann vom Finanzamt am 21. Oktober 2010 wiederaufgenommenen Verfahren gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig erlassen wurden. Es hätte daher keiner amtswegigen Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren bedurft, um im Hinblick auf die Liebhabereieinstufung der Wohnungsvermietung geänderte (gemäß [§ 200 BAO](#) endgültige bzw. wieder-

rum vorläufige) Sachbescheide herbeizuführen. Die Endgültigerklärung (wegen Wegfalles der Ungewissheit) hat zwingend zu erfolgen. Diese wird idR Vorrang haben vor der im Ermessen liegenden amtswegigen Wiederaufnahme (vgl. Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 60).

2) Berufung gegen die Sachbescheide:

Gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 scheiden demnach die für die genannten Jahre ergangenen neuen Sachbescheide vom 21. Oktober 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide ist somit als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Dezember 2013