

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 in der Sitzung am 6.4.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Für die Beschwerdeführerin (Bf) wurden für die Jahre 2006 bis 2008 zunächst Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt. Mit Schreiben vom 4.2.2010 teilte die Bf unter gleichzeitiger Einreichung von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2008 dem Finanzamt mit, Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in A-Stadt, B-Straße, nicht angeführt zu haben, sie stelle daher den Antrag, die Bescheide zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 bis 2008 zu berichtigen. Das Finanzamt nahm daraufhin antragsgemäß mit Bescheiden vom 25.5.2010 die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wieder auf und berücksichtigte in den neuen Sachbescheiden die von der Bf für diese Jahre jeweils erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich von Erhebungen, welche das Finanzamt im Jahr 2011 durchführte, gab die Bf am 11.10.2011 u.a. zu Protokoll, die in Rede stehende Wohnung im Jahr 2009 verkauft zu haben. Grund seien ihre finanzielle Belastung und Probleme mit den beiden Mietern gewesen. Vermietet habe sie von 2006 bis 2008. Nach Ende des zweiten Mietverhältnisses habe sie wiederum einen Mieter gesucht, dieser habe sich jedoch zu Beginn entschlossen, die Wohnung zu kaufen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 11.11.2011 forderte das Finanzamt die Bf auf, sämtliche die Vermietung betreffenden Mietverträge, den Vertrag über den Verkauf der Wohnung, Verträge betreffend die geltend gemachten Zinsen, die Ermittlung der AfA-Basis sowie Aufgliederungen der geltend gemachten Ausgaben vorzulegen.

Mit Schreiben vom 6.3.2012 übermittelte die Bf die verlangten Unterlagen und nahm, unter Änderung der bisher angesetzten AfA (die Bf hatte keinen Grundanteil ausgeschieden), der Zinsen und der Mieteinnahmen des Jahres 2006, eine Korrektur der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Demnach erzielte die Bf in den Jahren 2006 bis 2009 folgende Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der Eigentumswohnung:

	2006	2007	2008	2009
Mieteinnahmen	562,54	3.353,08	2.560,00	
Werbungskosten:				
Instandhaltung	-1.196,84			
Betriebskosten	-1.526,75	-3.053,52	-3.053,52	-1.272,30
Haushaltsversicherung	-76,73	-153,46	-153,46	
Kreditzinsen	-484,55	-2.306,04	-2.449,83	-517,42
Km-Geld	-458,72	-60,16	-86,00	
AfA	-398,43	-796,86	-796,86	-398,43
GWG	-608,00			
Gerichtsgebühren			-140,00	
Zeitungsinserat	-64,80			
Maklerprovision	-600,00			
Reparatur	-150,00			
Werbungskostenüberschuss	-5.002,28	-3.016,96	-4.119,67	-2.188,15

Laut den vorgelegten Mietverträgen hatte die Bf am 3.12.2006 einen auf vier Jahre befristeten Mietvertrag gegen eine Miete von 562,54 € und am 2.8.2007 einen auf drei Jahre befristeten Mietvertrag gegen eine Miete von 532,00 € abgeschlossen.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 24.4.2012 wies das Finanzamt die Bf u.a. darauf hin, dass für den Fall der Einstellung einer Vermietung vor Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses der Steuerpflichtige nachzuweisen habe, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe.

Die Bf brachte dazu mit Schreiben vom 27.6.2012 vor, dass die Vermietung auf einen unbegrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, die Einstellung der Vermietung im Jahr 2009 habe sich erst im Nachhinein ergeben und sei auf die Probleme mit den bisherigen Mietern (Zahlungsschwierigkeiten) zurückzuführen; es lägen daher Unwägbarkeiten vor, weshalb davon auszugehen sei, dass es sich nicht um Liebhaberei handle. Stelle ein Steuerpflichtiger seine Betätigung nach Erkennen der Aussichtslosigkeit ein, so sei dies eine strukturverbessernde Maßnahme gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 LVO. Weiters legte die Bf eine Prognoserechnung vor, die bis zum Jahr 2026 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen von 21.618,68 € ausweist. Dabei ging die Bf u.a. von ab dem Jahr 2010 erzielbaren Mieteinnahmen von rd. 6.500,00 €, einem Mietausfallrisiko von 5% sowie einer

jährlichen Steigerung der Einnahmen und Ausgaben ab dem Jahr 2010 im Ausmaß von 2,5% - um diesen Prozentsatz sei der VPI 1986 seit Beginn durchschnittlich gestiegen - aus. Der Finanzierung des Kaufpreises für die Wohnung diene ein im September 2006 in CHF konvertierter endfälliger Kredit, für die Jahre ab 2009 nahm die Bf dafür auf Basis eines Zinssatzes von 3,5% jährlich gleich bleibende Zinsen von 1.240,86 € an.

Mit Bescheiden vom 7.12.2012 verfügte das Finanzamt von Amts wegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2006 bis 2008 und versagte in den neuen Sachbescheiden die Anerkennung der Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der Eigentumswohnung. Zur Begründung der Wiederaufnahme führt das Finanzamt aus, dass auf Grund des Schreibens der Bf vom 6.3.2012 Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, und zwar die vorgelegten Kauf-, Miet und Kreditverträge, die unrichtige Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage, die Beendigung der Vermietung und der Verkauf der Wohnung im Jahr 2009 als Indiz für die Planung der Aufrechterhaltung der Betätigung bloß auf einen begrenzten Zeitraum. Die Kenntnis dieser Umstände bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 hätte in Verbindung mit den sonstigen Verfahrensergebnissen aus den im Folgenden dargelegten Gründen zu anderslautenden Bescheiden geführt. Trotz des ausdrücklichen Hinweises im Schreiben des Finanzamtes vom 24.4.2012 habe die Bf keinen Nachweis dafür erbracht, dass ungeachtet der dafür sprechenden Indizien (befristete Mietverträge, tatsächliche Beendigung der Vermietung, Verkauf der Wohnung) die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei; die bloße diesbezügliche Behauptung ersetze nicht den erforderlichen Nachweis der ursprünglichen Planung auf die Aufrechterhaltung der Betätigung zumindest bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass der Verkauf der Wohnung eine von Anfang an ins Kalkül gezogene Alternative gewesen sei. Bereits aus diesem Grund sei die Liebhabereivermutung nicht widerlegt. Dennoch sei auch auf die in der Prognoserechnung enthaltenen Unschlüssigkeiten hinzuweisen. Die Behauptung, der Verbraucherpreisindex (VPI) sei seit 1986 um durchschnittlich 2,5% angestiegen, treffe nicht zu, tatsächlich sei der VPI 1986 laut Statistik Austria um durchschnittlich 2,2% angestiegen. Weiters sei die unveränderte Beibehaltung des niedrigen CHF-Zinssatzes bei der geforderten langfristigen Durchschnittsbetrachtung unschlüssig; das Abgehen vom ursprünglichen Zinssatz sei willkürlich. Zu berücksichtigen sei in der Prognoserechnung ferner, dass der Fremdwährungskredit Kursschwankungen unterworfen sei.

In ihrer (nunmehr als Beschwerde zu erledigenden) Berufung, die sich sowohl gegen die Wiederaufnahms- als auch gegen die neuen Sachbescheide richtet, wendet die Bf in Bezug auf die Entwicklung des VPI 1986 ein, dass dieser zu Beginn der Vermietung 152,2 Punkte betragen habe, somit sei er bis Ende 2005 um durchschnittlich 2,61% gestiegen, weshalb die in der Prognoserechnung angenommene Wertsteigerung von 2,5% richtig sei. Was den Zinssatz für CHF-Kredite betreffe, so sei dieser über viele Jahre hinweg deutlich geringer als der Zinssatz für Euro-Kredite, weshalb die Annahme von langfristig geringeren Zinsen von Fremdwährungskrediten über den Zeitraum von

20 Jahren gerechtfertigt sei; Kursschwankungen seien im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zu berücksichtigen. In Anbetracht der schlüssigen Prognoserechnung und der aufgezeigten Unwägbarkeiten sei die Vermietung als Einkunftsquelle anzuerkennen.

In der am 6.4.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bf u.a. aus, dass der Plan der Bf jedenfalls auf langfristige Erhaltung des Mietobjekts gerichtet gewesen sei, sie habe aber Pech mit den Mietern gehabt, deren mangelnde Zahlungsbereitschaft sei auch durch die Einleitung eines Schuldenregulierungsverfahrens gegen den ersten Mieter und die Einbringung einer Räumungsklage gegen den zweiten Mieter dokumentiert. Der im Jahr 2009 gefundene dritte Mieter habe die Wohnung schlussendlich kaufen wollen. Die Bf sei nach drei erfolglosen Versuchen, die Wohnung zu vermieten, frustriert gewesen, sie habe von Mietern eigentlich die Nase voll gehabt und habe die Wohnung verkauft. Hätte es nicht die beiden Problemmieter gegeben, hätte sie die Wohnung nicht verkauft. Es lägen jedenfalls Unwägbarkeiten vor.

Der Finanzamtsvertreter hielt dem entgegen, dass schleppende Mietzahlungen und Ausfälle von Mietern keine Unwägbarkeit im Sinne der Judikatur seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen; gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (z.B. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064). Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können.

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2006 bis 2008 in erster Linie damit, dass auf Grund des Schreibens vom 6.3.2012 Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien und führt dazu u.a. die Beendigung der

Vermietung und den Verkauf der in Rede stehenden Wohnung im Jahr 2009 an. Nun trifft es zwar nicht zu, dass dieser Umstand dem Finanzamt erst durch das Schreiben der Bf vom 6.3.2012 bekannt geworden ist, weil der Verkauf bereits Gegenstand der am 11.10.2011 mit der Bf aufgenommenen Niederschrift war und das Finanzamt die Bf mit Ergänzungsersuchen vom 11.11.2011 zur Vorlage des diesbezüglichen Kaufvertrages aufforderte. Ob der Hinweis auf das Schreiben vom 6.3.2012 zutreffend war, ist aber für die Beurteilung der Frage, welche Gründe das Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogen hat, unerheblich. Entscheidend ist vielmehr, ob das Finanzamt von dem zum Anlass für die Wiederaufnahme genommenen Sachverhaltselement des Verkaufs der vermieteten Wohnung schon in den wiederaufzunehmenden Verfahren Kenntnis hatte. Bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 25.5.2010 war dem Finanzamt lediglich bekannt, dass die Bf aus der Vermietung der Wohnung drei Jahre hindurch Verluste erzielt hat. Davon, dass die Wohnung bereits verkauft war, als die Bf dem Finanzamt die Vermietungseinkünfte mitteilte, ist im diesbezüglichen Schreiben der Bf vom 4.2.2010 keine Rede. Auch aus dem sonstigen Akteninhalt geht nicht hervor, dass dem Finanzamt die Tatsache des Verkaufs bereits in den wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen wäre. Damit liegt aber eine als neu hervorgekommen zu beurteilende Tatsache vor, welche aus den nachfolgend dargelegten Gründen eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 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 (§ 3 LVO) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Dieser Zeitraum von 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343). Der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung steht nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige

konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Aufgabe der Abgabenbehörde ist es sohin, Feststellungen darüber zu treffen, ob es als erwiesen angesehen werden kann, dass der konkrete Plan des Abgabepflichtigen auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen ist (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079).

Das Finanzamt hat die Bf im Ergänzungsersuchen vom 24.4.2012 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass den Steuerpflichtigen die Nachweispflicht dafür trifft, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist und sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. Die Bf brachte dazu im Schreiben vom 27.6.2012 vor, die Einstellung der Vermietung habe sich erst im Nachhinein ergeben und sei auf Probleme mit den bisherigen Mietern (Zahlungsschwierigkeiten) zurückzuführen; nach diesen Problemen sei sie, so der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung, frustriert gewesen und habe von Mietern die Nase voll gehabt. Dem ist entgegenzuhalten, dass allfällige Schwierigkeiten der Bezahlung des Mietzinses durch einen Mieter noch kein Hindernis darstellen, sich um andere Mieter zu bemühen (vgl. VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170). Ansonsten hat die Bf kein konkretes Vorbringen zur ursprünglichen Planung erstattet. Ein Nachweis eines nach außen in Erscheinung tretenden Strebens der Bf, sich jedenfalls bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu betätigen, wurde damit nicht erbracht.

Wenn die Bf erklärt, der potentielle dritte Mieter habe den Wunsch des Kaufes gehabt, und bereits eine aus Schwierigkeiten in der Abwicklung der beiden ersten Mietverhältnisse resultierende Frustration ausreichte, diesem Wunsch nachzukommen, die Bf somit die Wohnung bei der ersten sich bietenden Gelegenheit verkaufte, ohne andere Mieter zu suchen und sich solcherart zu bemühen, die Vermietung bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses fortzuführen, zumal sie in ihrer Prognoserechnung ab dem Jahr 2010 jährliche Mieteinnahmen von mehr als 6.500,00 € und ein Mietausfallrisiko von nur mehr 5% für realitätsnah hielt, so kommt auch darin zum Ausdruck, dass die Bf einen Verkauf der Wohnung bereits vor Beginn der Vermietung nicht ausgeschlossen hat und die Vermietung somit von vornherein zumindest latent nicht auf einen unbegrenzten Zeitraum geplant gewesen ist.

Soweit die Bf im Beenden ihrer Betätigung eine strukturverbessernde Maßnahme gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 LVO sieht, ist darauf hinzuweisen, dass die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietung einer Eigentumswohnung nicht im Wege einer Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO, sondern nach § 2 Abs. 4 LVO zu erfolgen hat.

Das Finanzamt hat daher auf Grund der erst nach Abschluss der wiederaufzunehmenden Verfahren neu hervorgekommenen Tatsache des Verkaufs der Wohnung und der damit verbundenen vorzeitigen Beendigung der Vermietung sowie der daraus zu folgernden Feststellung einer von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum angelegten Vermietungsabsicht zu Recht die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2006 bis 2008 verfügt und in den neuen Sachbescheiden, da ein gesamtpositives Ergebnis innerhalb dieses Zeitraums nicht erzielbar war, zu Recht das Vorliegen einer Einkunftsquelle verneint. Darauf, ob der von der Bf vorgelegten Prognoserechnung auch die vom Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmsbescheide aufgezeigten Unschlüssigkeiten anhaften, kommt es somit nicht mehr an.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zur Frage der 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. Zu der Frage, ob es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung entgegensteht, wenn die vermietete Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses verkauft wird, liegt Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor; von dieser wurde nicht abgewichen. Umstände, die darauf hinweisen würden, dass - wie es die zitierte Rechtsprechung verlangt - der Plan der Bf ungeachtet des im Jahr 2009 erfolgten Verkaufs des Mietobjekts darauf gerichtet gewesen wäre, die Vermietung bis zur tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, hat die Bf nicht dargetan. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 21. April 2017